

**A. I. N°** - 232900.0030/06-4  
**AUTUADO** - MILLENNIUM INORGANIC DO BRASIL S/A.  
**AUTUANTES** - MARIA DAS GRAÇAS L. CARVALHO e CARMÉLIA P. GONÇALVES  
**ORIGEM** - IFEP-DAT/METRO  
**INTERNET** - 29.05.07

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0140-02/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. O direito ao crédito fiscal é do destinatário das mercadorias. Infração subsistente. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS SUJEITAS AO REGIME DE DIFERIMENTO. Comprovado o recolhimento do imposto. Infração insubsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) MATERIAIS DE CONSUMO. Conforme revisão efetuada pelas autuantes, mediante comprovação apresentada pelo autuado, a infração foi parcialmente elidida. b) BENS DO ATIVO FIXO. Infração descaracterizada. 3. IMPORTAÇÃO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. NÃO INCLUSÃO DAS DESPESAS ADUANEIRAS. Infração parcialmente subsistente. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÃO DE SAÍDA TRIBUTADA DECLARADA COMO NÃO TRIBUTADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O contribuinte não conseguiu comprovar o pagamento do imposto na operação antecedente das saídas de mercadorias em consignação para outro Estado sem destaque do ICMS. Infração subsistente. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Revisado o lançamento excluindo-se as operações iniciadas em outros estados e reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas preliminares de nulidade e decadência do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/12/2006, para exigência de ICMS no valor de R\$ 1.343.117,46, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, no exercício de 2002, conforme demonstrativo, fls. 17 a 29. Sendo o imposto no valor de R\$ 103.960,72, e aplicada a multa de 60%;
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas de outras unidades da federação sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante do recolhimento do imposto, nos exercício de 2001 e 2002, conforme demonstrativo, fls. 30 a 35. Sendo o imposto no valor de R\$ 66.807,53, e aplicada a multa de 60%;

3. Falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, referente ao período de fevereiro a dezembro de 2002, conforme demonstrativos às fls. 36 a 68. Sendo o imposto no valor de R\$ 70.019,07, e aplicada a multa de 60%.
4. Deixou de recolher o ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, no período de janeiro a outubro de 2002, conforme demonstrativos às fls. 69 a 78. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 3.888,36 e aplicada a multa de 60%;
5. Recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, apurada no período de fevereiro a novembro de 2002, conforme demonstrativos, fl. 79. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 64.847,72 e aplicada a multa de 60%;
6. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas no período de janeiro a junho de 2001, conforme demonstrativos, fls. 80 a 81. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 309.186,28 e aplicada a multa de 60%;
7. Falta de retenção do ICMS e do conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal no período de janeiro a dezembro de 2002, conforme demonstrativos, fl 81-A. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 724.407,78 e aplicada a multa de 60%;

O autuado representado por advogado legalmente constituído em sua impugnação às fls. 6.274 a 6.353, VOL XXIII, esclarece inicialmente que é empresa industrial, dedicada à produção, comercialização e importação de produtos químicos (ácido sulfúrico, pigmento branco de titânio e seus subprodutos), e descreve todas as infrações que lhe foram imputadas pela fiscalização.

Prossegue manifestando a sua pretensão em demonstrar a impossibilidade de o Fisco Estadual exigir o recolhimento de parcelas do imposto, relativas aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e novembro de 2001, em virtude de estar o respectivo crédito tributário irremediavelmente atingido pela decadência.

Observa que os recolhimentos já efetuados, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2001, encontram-se devidamente homologados, pelo que ocorreu a preclusão do direito de a Fazenda Estadual exigir diferenças do imposto com relação àquele período, consoante restará demonstrado a seguir.

Diz que tratando-se, como se trata, o ICMS de típico tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercer o controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte, o prazo decadencial a ele aplicável está disciplinado no § 4º do art. 150 do CTN, cujo teor determina que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Afirma que caso a Fazenda Pública deixe de se manifestar acerca da correção dos pagamentos efetuados ao longo do aludido lapso temporal, nenhum expediente lhe competirá, de modo a exigir o quanto entenda lhe ser devido, posto que sua inércia importará na homologação tácita do procedimento levado a cabo pelo contribuinte, restando extinto o crédito tributário na forma prevista no inciso VII do art. 156 do CTN.

Diz que no caso em tela, verifica-se que, na data em que foi efetuado o lançamento, 19/12/2006 - data da ciência do contribuinte, já havia ocorrido a homologação tácita dos pagamentos relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2001, pelo que se operou a perda do direito de o Fisco Estadual exigir o complemento do imposto supostamente recolhido a menor naquele período, devendo ser excluída da autuação ora combatida a parcela a ela correspondente.

Transcreve trecho da obra de Sacha Calmon Navarro Coelho além de colacionar ementas de decisões exaradas pelo STJ e do Conselho de Contribuintes da Receita Federal com o propósito de corroborar com sua tese de que deve prevalecer o prazo preconizado pelo § 4 do art. 150 do CTN para a perda do direito de constituição do crédito tributário.

Afirma restar demonstrada a decadência do seu direito de promover o lançamento de eventual crédito suplementar, ante a concordância tácita da Fazenda Pública com o procedimento antecipadamente efetuado pelo contribuinte, pois, assevera que procedera ao pagamento do ICMS relativo às competências janeiro a novembro de 2001, restando tacitamente homologados os procedimentos adotados, em vista do transcurso do prazo decadencial.

Reafirma que no presente caso, não há dúvida de que o crédito tributário referente ao período em comento encontra-se extinto, a teor do inciso VII do art. 156 do CTN, visto que o direito à sua cobrança já havia decaído à época da autuação, de acordo com o quanto disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao mérito, impugnou as acusações fiscais com base nos seguintes fundamentos de fato de direito.

INFRAÇÃO 01 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente, relativo a frete de mercadorias saídas por transferência a preço FOB cuja prestação do serviço de transporte foi efetuada por transportadora.

Afirma o autuado que a fiscalização pretende exigir o estorno de crédito de ICMS referente a frete de mercadorias em saídas por transferência “a preço FOB” - tal como qualificado pela fiscalização - indicando ofensa da alínea “c” do inciso I do art. 94 e dos artigos 645 e 124, todos do RICMS-BA/97.

Observa que a fiscalização entendeu que não poderia utilizar créditos do imposto decorrentes da contratação dos serviços de transporte das mercadorias transferidas, possivelmente com respaldo na determinação constante na alínea “b” do inciso V do art. 56, do RICMS-BA/97, segundo o qual a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência, compreende tão somente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, não incluído o valor do frete.

Destaca o autuado que a fiscalização se equivocou ao dispor que as operações autuadas teriam sido realizadas a “preço FOB”, uma vez que, sendo tais operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, do estabelecimento autuado para as filiais situadas nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, tal como disposto na peça acusatória, não se pode falar em preço, seja ele FOB ou CIF, pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais a fixação de um preço seria da natureza do ato.

Afirma que as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram integralmente suportadas pelo estabelecimento remetente, em Camaçari, razão pela qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes, sob pena de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto em tela, segundo o qual contribuinte tem o direito de compensar o imposto devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas operações anteriores, pelo mesmo ou por outro Estado, independentemente da destinação, uso ou qualificação da mercadoria.

Assevera que diante das disposições constitucionais, legais e regulamentares aludidas, impõe-se que, havendo incidência de ICMS em operações anteriores, o direito à compensação integral

destes valores é inegável, de forma que o valor a recolher resulte da diferença entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e o crédito relativo às suas aquisições.

Diz o autuado que não há dúvidas de que faz jus aos créditos indevidamente glosados pela fiscalização, uma vez que arcou com o ônus do ICMS incidente sobre as operações de transferências de mercadorias do seu estabelecimento matriz para filiais situadas em outras unidades da Federação.

Acrescenta que a base de cálculo do imposto incidente sobre as aludidas operações não guarda qualquer relação com o direito ao aproveitamento de créditos expressamente assegurado pela legislação em vigor.

Afirma que o fato de o frete não ser incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências em tela não impede a Impugnante, na qualidade de tomadora de serviço de transporte, de se creditar do respectivo imposto - cujo ônus suportou integralmente - direito este que se encontra expressamente assegurado pela alínea "b" do inciso III do art. 93 do RICMS-BA/97.

Diz que a fiscalização desenvolve raciocínio meramente econômico, o qual não pode ser levado a efeito sem que esteja respaldado por dispositivo legal, e que, no presente caso, têm-se duas situações jurídicas distintas que possuem tratamento tributário específicos, quais sejam: a) a transferência de mercadorias entre estabelecimentos, que tem sua base de cálculo definida pelo artigo 56, V, "b" e b) o direito ao crédito do imposto quando da contratação de serviços de transporte prestados por terceiros, cujo direito à apropriação é assegurado ao estabelecimento contratante, nos termos do que dispõe o art. 93, III do RICMS-BA/97.

Frisa que de acordo com o quanto preceituado no aludido dispositivo regulamentar, para fins de utilização do crédito do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à prestação de serviços de transportes é necessário que se verifique a existência de dois pressupostos objetivos, a saber: a) que a contratação esteja vinculada ao processo de industrialização; e b) que as saídas das mercadorias resultantes deste sejam também tributadas, pressupostos estes que foram plenamente atendidos.

Aduz ainda que não há dispositivo legal que vede o direito à apropriação dos créditos relativos ao imposto incidente sobre os serviços de transporte que a Impugnante contratou.

Prossegue enfatizando que ratificar o procedimento adotado pela fiscalização é negar o exercício de um direito expressamente assegurado pela legislação, transformando o quanto nela disposto em letra morta. Seria o mesmo que permitir aos aplicadores da legislação - inclusive aos contribuintes - que a cada operação realizada, aferissem se esta ocasiona ou não prejuízo ao erário, não levando em conta, para tanto, o regime da não cumulatividade inerente ao ICMS, nem mesmo os dispositivos legais aplicáveis a tais operações.

Ressalta ainda, pela sua importância, que o legislador previu a possibilidade de instituir vedações ao direito ao crédito de que cuida o artigo 93 do RICMS-BA/97, ao dispor, ao final deste a expressão, salvo disposição em contrário, significando dizer que se o legislador ordinário tivesse a intenção de vedar o direito ao aproveitamento do crédito relativo à contratação de serviços de transporte por terceiros, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos, assim teria feito, de forma expressa e em dispositivo específico. Assevera também que não há, em toda a legislação de regência do imposto, qualquer dispositivo que vede - de maneira explícita, ou mesmo implicitamente - o direito ao crédito, em operações dessa natureza.

Esclarece que nas operações de transferência, cuja base de cálculo é determinada pela legislação e nesta não há previsão para a inclusão dos custos com a contratação de prestação de serviço de transporte, caso não haja a garantia do direito de o contratante proceder ao crédito do imposto correspondente ao frete, nenhum outro estabelecimento poderá fazê-lo, pelo que restará configurada a cumulatividade do imposto, procedimento repudiado pela legislação.

Conclui requerendo a improcedência da infração 01

**Infração 02 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadorias adquiridas de outras unidades da federação sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante do recolhimento do imposto.**

Afirma que essa infração consubstancia a exigência de supostos débitos a título de ICMS, em decorrência da alegada utilização indevida de crédito fiscal relativo a aquisições, em outras unidades da Federação, de sucatas de limalha de ferro - mercadorias sujeitas ao regime de diferimento do imposto.

Assegura que a legislação de regência, notadamente o Convênio ICM nº 9/76, determina que, nas saídas interestaduais de sucatas, o imposto seja recolhido antes de iniciada a remessa, o que deve ser feito em Guia em separado. Acrescenta que nessas situações, o remetente das mercadorias deverá proceder ao destaque do imposto nas notas fiscais que respaldam as saídas, as quais deverão estar acompanhadas de uma das vias do documento de arrecadação ou do certificado de crédito do imposto, para fins de transporte das mercadorias e aproveitamento do crédito correspondente pelo destinatário.

Observa que seguindo tais ditames, a Impugnante, na qualidade de adquirente das mercadorias em questão - que são utilizadas como matéria-prima na consecução do seu processo industrial - apropriou-se de créditos do imposto decorrente das suas aquisições. Prossegue frisando que mesmo a despeito da correção dos procedimentos adotados, alega a fiscalização que tal apropriação importou violação aos arts. 124, 346, § 3º e 509, § 3º, I do RICMS-BA/97, haja vista que não teria havido apresentação dos Documentos de Arrecadação Estadual - DAE's comprobatórios do recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais que acobertaram a remessa da sucata para seu estabelecimento.

Informa que diante disso colaciona à presente defesa cópia dos DAE's relativos ao recolhimento do imposto destacado em cada uma das NF's listadas no anexo ao auto de infração guereado, doc. 02, comprovando que todo o imposto nelas destacado foi regularmente recolhido pelo remetente WALMAR JÚNIOR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA em vista do que se afigura legítimo o aproveitamento dos créditos correspondentes.

Acrescenta ainda que em estrita observância ao quanto previsto na legislação, cada um dos aludidos documentos menciona a nota fiscal a ele correspondente; de modo que fica demonstrada a regular quitação do ICMS destacado nos documentos fiscais objeto da vergastada autuação.

Conclui solicitando a improcedência da infração 02.

**Infração 03 –Falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.**

Diz o autuado que depois de examinar os demonstrativos elaborados pelas autuantes constatou diversos equívocos os quais descreve na forma a seguir sintetizada.

Afirmam que inicialmente listaram as notas fiscais escrituradas em cada competência sob o código 297 - que designa aquisição, em outras unidades federativas, de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento - e calcularam a diferença de alíquota correspondente (10% ou 5%, conforme o Estado de origem) encontrando, assim, a quantia que deveria ter sido recolhida, em seguida compararam com os recolhimentos a título de DIFAL relativos às aquisições de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento autuado.

Ressaltam o equívoco incorrido quando lançaram no campo Livro de Apuração (297) do demonstrativo por elas confeccionado as quantias de R\$ 36.278,93 (fevereiro), R\$ 81.772,97 (abril), R\$ 46.130,72 (outubro) e R\$ 48.479,30 (dezembro). Esclarece que, consoante atesta a planilha anexa, doc. 03, não foram esses os montantes apurados e recolhidos, naquelas competências. Observam ainda que a mencionada planilha demonstra, juntamente com as cópias do Livro Registro de Apuração a ela acostadas, que a totalidade dos débitos apurados, relativamente à diferença de alíquotas (somando-se os códigos 297, 291 e 2352), restou regularmente quitada.

No tocante às operações realizadas com redução da base de cálculo afirma o autuado que o primeiro equívoco constatado fora a desconsideração, para fins de apuração do quanto supostamente devido, das operações realizadas com redução de base de cálculo do ICMS. Acrescenta que em tais operações a diferença de alíquota deveria ter sido calculada sobre a base imponible do imposto, contemplando-se a redução em comento, acorde previsão do art. 72 do RICMS-BA/97. Diante disto, não há dúvida de que os procedimentos adotados pelas Sras. Fiscais Autuantes não atenderam aos ditames da legislação de regência, de modo que devem ser revistos, a fim de que seja observada a redução de base de cálculo verificada na operação respaldada pela nota fiscal constante da planilha identificada como doc. 04.

Quanto a dedução da base de cálculo dos descontos incondicionais concedidos, conforme preceitua o inciso II do art. 54 do RICMS-BA/97, observa o autuado que as autuantes deixaram de adotar tal procedimento quando da apuração da Diferença de Alíquota - DIFAL relativa à aquisição acobertada pela nota fiscal nº 147902, doc. 05, diante do que, não há como subsistir a exigência neste particular.

Afirma o autuado em relação às operações não sujeitas à incidência que não recolhera quaisquer quantias a título de DIFAL sobre as operações acobertadas pelas notas fiscais listadas na planilha anexa, doc. 06, assegurando que não é legítima a não incidência do imposto sobre os itens constantes dos aludidos documentos fiscais, haja vista o quanto disposto no art. 7º, XIII do RICMS/SP, bem assim no Convênio ICMS 11/82. Reafirmando que deve ser revisto o demonstrativo elaborado pelas prepostas fazendárias relativamente ao item ora em foco, a fim de que dele sejam excluídas as quantias exigidas a título de diferença de alíquota em relação às operações amparadas pelas notas fiscais listadas na planilha denominada, doc. 05.

Do mesmo modo assevera o autuado que em relação às operações realizadas com isenção do imposto, na forma preceituada na alínea “b” do inciso II do art. 7º do RICMS-BA/97, também não deve ser exigida a diferença de alíquotas relativamente às operações amparadas pelas notas fiscais listadas no demonstrativo em anexo, doc. 07, haja vista tratar-se de operações isentas.

Conclui esclarecendo que se refeitos os cálculos com base nas exclusões supra enunciadas remanescerá quanto a este item um débito no valor de R\$ 1.636,58, conforme discriminação constante do doc. 08, cujo recolhimento assevera já está providenciando.

INFRAÇÃO 04 – Diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

O autuante observa que ao analisar o demonstrativo anexo à peça fiscal acusatória, constatou que a exigência em tela decorre de nítido equívoco das prepostas fiscais autuantes, pois consta do aludido demonstrativo que, nas competências autuadas, a diferença de alíquotas devida, em decorrência das operações em tela, era de R\$ 225.678,00, figura, ainda, na referida planilha, a informação de que a encontra-se lançado no seu Livro Registro de Apuração do ICMS, a título de DIFAL relativa às aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo imobilizado, nas competências autuadas, o montante de R\$ 229.566,36. Prossegue o autuado ressaltando que o que ocorrera na verdade foi um recolhimento a maior, portanto acrescenta que não há maiores considerações a tecer, pelo requer a improcedência dessa infração.

INFRAÇÃO 05 - Recolhimento do ICMS efetuado a menos pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro da determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial.

O autuado aduz que, tendo em vista que, cerca de 70% do ICMS exigido na infração 05 refere-se às Declarações de Importação nºs 02/0497038-0 e 02/0112590-5, restringirá a sua análise, apenas a título exemplificativo, ressalte-se, às impropriedades cometidas pelas Sras. Fiscais com relação às mencionadas declarações.

Afirma o autuado que para fins de recomposição da base de cálculo do imposto supostamente devido, a fiscalização considerou como despesas de armazenagem os valores correspondentes ao

preço público pago por esta à Companhia das Docas da Bahia - CODEBA, em razão da utilização da infra-estrutura portuária (marítima, terrestre e de equipamentos), vez que, no entender da fiscalização, tais despesas se constituem em espécie do gênero armazenagem/capatazia, devendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS devido na importação, a teor do quanto prescrito pelo artigo 58 do RICMS-BA.

Além do mencionado equívoco, assevera o autuado, a fiscalização procedeu também à inclusão, na base de cálculo do imposto em tela, de valores relativos a reembolso de despesas com trabalhadores portuários avulsos, as quais, conforme atestam os correlatos recibos, doc. 09, englobavam custos de refeições, transportes, salários e demais encargos.

Informa, transcrevendo o texto legal, como é estabelecida a base de cálculo do ICMS devido na importação de mercadorias e bens, na forma estatuída pelos artigos 13, da Lei Complementar nº 87/96, e artigo 17, da Lei nº 7.014/97. e

Observa que nos termos da redação do Decreto 6.284/97 (RICMS BA), vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, o legislador estadual explicitou quais espécies do gênero "despesas aduaneiras" deveriam compor a base de cálculo do ICMS devido na importação, ao assim dispor:

*“e) quaisquer outros impostos, taxas e contribuições, além de despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.”*

Insiste o autuado reiterando a importância da obediência ao princípio da tipicidade cerrada, corolário, ao seu turno, do princípio da legalidade de que trata o inciso I do artigo 150 da Carta Magna, que as normas que tratam dos elementos constitutivos da base de cálculo dos tributos devem guardar.

Reitera que as autuantes entenderam que os valores pagos a CODEBA, em virtude da utilização da infra-estrutura portuária quando das importações que realizou, bem como o reembolso das despesas de alimentação incorridas com a contratação de trabalhadores portuários avulsos, são espécies do gênero despesas aduaneiras a que se refere a norma regulamentar, pelo que as incluíram no demonstrativo que subsidiou o lançamento.

Assevera que as despesas oriundas da utilização da infra-estrutura portuária, bem como as decorrentes de contratação de trabalhadores portuários avulsos, não se enquadram em nenhuma das espécies de despesas aduaneiras apontadas no dispositivo legal em análise, cujo rol é taxativo.

Aduz que para viabilizar o acesso e execução das atividades comerciais dos seus usuários, os portos disponibilizam infra-estruturas portuária e operacional que, a teor do que dispõe o art. 1º, §1º, IV da Lei 8.630/93, compõe a área do porto organizado. Afirma que, com base nesse dispositivo legal, a Companhia das Docas da Bahia - CODEBA, empresa de economia mista, proprietária dos portos de Ilhéus, Salvador e Aratu, classificou as infra-estruturas que disponibiliza aos usuários das instalações portuárias.

Assim, esclarece que em decorrência da utilização da infra-estrutura portuária e operacional pelos usuários dos portos, é exigida dos mesmos uma contraprestação, como forma de remuneração ao serviço público prestado pela empresa proprietária destes.

Ressalta que tais despesas em nada se confundem com as originadas da atividade de armazenagem, que consiste na operação de guarda de mercadorias destinadas ou provenientes de embarcação e depositadas nos locais de armazenamento nas instalações portuárias. E de igual forma, não há como equiparar os custos decorrentes da utilização das instalações portuárias com as despesas de capatazia ou estiva, cuja definição encontra-se delineada no § 3º do art. 57 da Lei 8.630/90, conforme se pode deduzir do seu texto o qual transcreve.

Por outro lado e pelos mesmos motivos, enfatiza o autuado é igualmente claro que despesas reembolsadas a título de remuneração, transporte, alimentação e encargos sociais de trabalhadores dos portos não podem ser incluídas na base de cálculo do ICMS, pois, a despeito de decorrerem da contratação da mão de obra utilizada ao longo do desembaraço das mercadorias, não se encontram englobadas no rol previsto no artigo 58 do RICMS-BA/97.

Diz restar demonstrado que as despesas decorrentes do pagamento à CODEBA em razão da utilização da infra-estrutura portuária (marítima, terrestre e utilização de equipamentos), bem como o reembolso de despesas com alimentação dos trabalhadores dos portos, não podem ser enquadradas como despesas de armazenagem, capatazia ou estiva, sendo necessário concluir que não devem integrar a base de cálculo do ICMS devido na importação.

No tocante aos erros materiais cometidos pela fiscalização o autuado afirma que o primeiro dos equívocos decorreu do fato de a fiscalização não ter observado a data em que os serviços foram efetivamente prestados, o que as levou a proceder à inclusão indevida de despesas incorridas após o desembaraço das mercadorias.

Diz que depois de recompor as diferenças apontadas em relação às despesas de "Movimentação e Descarga" e custos de "Armazenagem", chegou assim, exemplificadamente, as seguintes conclusões:

a) DI nº 02/0497038-0 - Desembaraço Aduaneiro ocorrido em 09/06/2002.

NF nº 52302 (doc. 10) - Operação realizada entre 10 e 26 /06/2002.

NF nº 52053 (doc. 11) - Operação realizada em 13/06/2002.

NF nº 6693 (doc. 12) - Operação realizada em 13/06/2002.

b) DI nº 02/0112590-5 - Desembaraço Aduaneiro ocorrido em 09/02/2002.

NF nº 50269 (doc. 13) - Operação realizada em 11/02/2002.

NF nº 50554 (doc. 14) - Operação realizada entre 14 e 23/02/2002.

Diz que esses exemplos denotam com clareza que a fiscalização incluiu na base de cálculo do ICMS incidente na importação não somente as despesas aduaneiras incorridas até a data do desembaraço, mas também valores pagos por serviços prestados em momentos posteriores à liberação das mercadorias, contrariando frontalmente o quanto disposto no art. 58, I, que evidencia que apenas as despesas ocorridas até o desembaraço devem fazer parte da base de cálculo do imposto, pelo que o procedimento fiscal deve ser revisto.

Ressalta, ainda, que, no cálculo do ICMS relativo às importações acobertadas pelas DI's elencadas, além dos erros anteriormente mencionados, também foram cometidos outros equívocos de cunho material, os quais especifica.

a) em relação à DI nº 02/0497038-0, a fiscalização incluiu despesas com locação de equipamentos, nota fiscal nº 4005, doc. 15, as quais não podem ser consideradas como despesas aduaneiras, tendo representado, pois, um acréscimo indevido de R\$ 9.255,13 (na base de cálculo do imposto).

b) em relação a DI nº 02/0112590-5, a despeito de ter sido pago a quantia de R\$ 11.812,50 a título de despesas de movimentação de cargas, a qual, já englobava o valor do serviço (R\$ 11.221,88), mais o valor do Imposto sobre Serviços - ISS (R\$ 590,50), vide nota fiscal nº 671, doc. 16, após a análise do demonstrativo da presente infração, é possível concluir que a fiscalização incluiu na diferença apurada o valor do imposto em duplicidade, na medida em que, além de acrescentarem o valor total da nota, computaram na diferença, em apartado, o valor do ISS, ocasionando assim o acréscimo indevido de R\$ 590,62 o mesmo acontecendo em relação à nota fiscal nº 3848, doc. 17.

c) também em relação a DI nº 02/0112590-5, verificou que a fiscalização apurou uma diferença a título de Imposto de Importação, no valor de R\$ 81,26. Ocorre, todavia, que tal diferença decorre da inobservância da retificação de DI promovida pela (doc. 18), a qual objetivou justamente alterar o montante do Imposto de Importação incidente sobre aquela operação, de R\$ 246.432,97 para R\$ 246.514,23 não subsistindo, pois, qualquer diferença.



Conclui o autuado que resta clara a necessidade de revisão dos procedimentos adotados pela fiscalização, com o objetivo de proceder à exclusão da base de cálculo do imposto, o valor correspondente às despesas oriundas da utilização da infra-estrutura portuária marítima, terrestre e de serviços e utilidades e reembolsos de despesas de alimentação, bem como sanar os erros materiais apontados.

INFRAÇÃO 06 - Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas.

O autuado diz que para melhor expor os seus argumentos, inicialmente tece alguns esclarecimentos acerca das operações objeto dessa infração, pontuando que se apresentam, na espécie, duas situações fáticas distintas, a saber: (a) remessas simbólicas em consignação de mercadorias de produção própria, depositadas em armazéns gerais situados em outra unidade da Federação; e (b) remessas simbólicas em consignação de mercadorias por ela importadas e cujo desembaraço aduaneiro e posterior destinação física se deu em outros Estados da Federação.

Em relação às saídas simbólicas em consignação de mercadorias de sua produção e depositadas em armazém geral situado em outra unidade da federação esclarece que algumas das notas fiscais constantes do demonstrativo anexo ao presente Auto de Infração referem-se a operações envolvendo os produtos a remessa em consignação dos seguintes produtos:

TIONA-568-TESTE; R-KB-2/BR PIGMENTO À BASE DE DIÓXIDO DE TITÂNIO TIPO RUTILO; R-KB-3/BR PIGMENTO À BASE DE DIÓXIDO DE TITÂNIO TIPO RUTILO; R-FK-D PIGMENTO À BASE DE DIÓXIDO DE TITÂNIO TIPO RUTILO; e RUF/BR PIGMENTO À BASE DE DIÓXIDO DE TITÂNIO TIPO RUTILO.

Diz trata-se de mercadorias produzidas por seu estabelecimento autuado que, por questões de logística e distribuição, foram remetidas para armazéns gerais situados em São Paulo (EADI), antes de serem distribuídas para seus clientes. Acrescenta que as remessas para esse tipo de estabelecimento, quando situado em unidade federativa diversa daquela onde está localizado o remetente, ensejam, em regra, o recolhimento do imposto, a teor do quanto disposto no art. 2º do RICMS-BA/97 c/c arts. 6º, VI, "a" e 668 do mesmo diploma regulamentar – a contrário sensu - (os quais estabelecem a não incidência do ICMS nas remessas de mercadorias para armazéns gerais situados neste Estado).

Assim, diz o autuado que, seguindo os ditames da legislação de regência, emitiu notas fiscais com destaque do ICMS para acobertar as remessas de mercadorias para os aludidos armazéns, tendo recolhido todo o imposto incidente sobre tais operações, ressaltando que anteriormente, já havia se apropriado dos créditos decorrentes das aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagens utilizados no processo produtivo dos produtos a que deu saída. Acrescenta que restou totalmente atendido o princípio da não cumulatividade do imposto no que diz respeito às remessas para armazenagem, haja vista que o crédito decorrente das operações anteriores (aquisições de MP, PI e ME) foi utilizado para abatimento do imposto incidente sobre tais operações.

Enfatiza que por ocasião da saída dessas mercadorias do armazém geral - saídas estas que, no caso vertente, ocorreram sob consignação - o referido estabelecimento, em obediência ao comando constante do art. 673, § 2º, II do RICMS-BA/97, emitiu notas fiscais de retorno simbólico, em seu nome, apenas para dar suporte à saída jurídica dos produtos do seu estabelecimento e ao registro contábil de baixa na conta de estoque de terceiros em seu poder. E que, ato contínuo, no intuito de documentar essas mesmas saídas, observando a disposição estampada no art. 673, caput e § 1º do RICMS-BA/97, emitiu nota fiscal em nome do estabelecimento consignatário - também sem destaque de ICMS - com o fito de respaldar o negócio jurídico praticado com os seus clientes. Prossegue aduzindo que o armazém geral, por sua vez, em obediência ao quanto disposto no art. 673, § 2º, I do RICMS-BA/97, emitiu notas fiscais de remessa por conta e ordem de terceiro, em nome do consignatário, com destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria em seu trânsito até o destinatário.

Enfatiza que o armazém, na condição de responsável legal, compensou o ICMS pago quando da remessa, para armazenagem, das mercadorias que produziu, com o imposto devido nesta operação de saída; restando, mais uma vez, atendido o princípio da não cumulatividade.

Informa que tendo havido a aquisição das mercadorias anteriormente consignadas, emitiu nova nota fiscal, desta feita de venda, sem destaque do imposto, no intuito de documentar a transferência de propriedade das ditas mercadorias, conforme determinação do art. 409, § 3º, II.

Ressalta que a ausência de destaque do ICMS nas notas fiscais de remessa em consignação não poderia ter ensejado a autuação vergastada, simplesmente porque tais notas fiscais foram emitidas apenas para respaldar o negócio jurídico praticado com seus clientes, qual seja: a consignação de produtos industriais, portanto, sem quaisquer efeitos fiscais, haja vista que sucederam operações correlatas já devidamente tributadas.

Observa que fazer incidir o ICMS nas operações de remessa em consignação de que aqui se trata é contrariar a sistemática do imposto, onerando a Impugnante com dois débitos do imposto (o da saída física para armazenagem e o da saída em consignação), oferecendo-lhe, em contrapartida, somente um crédito (relativo às aquisições de MP, PI e ME), é amplamente vedado pelas normas atinentes à matéria.

Ressalta que com intuito de comprovar, numericamente, a legitimidade da ausência de recolhimento do ICMS sobre as operações em análise, a Impugnante elaborou os demonstrativos em anexo, doc. 19, que atestam que as mercadorias remetidas simbolicamente em consignação foram objeto de remessas anteriores para armazenagem, as quais sofreram a incidência do imposto.

Diz que elaborou demonstrativos distintos para cada uma das espécies de mercadorias que produz, tendo acostado, a cada um deles, as respectivas notas fiscais de remessa para armazenagem, com as correspondentes notas fiscais que respaldam as remessas em consignação.

Assim, reafirma que resta claro que, para cada tonelada de produto a que deu saída, para fins de armazenagem, foi recolhida a totalidade do imposto devido, de modo que não há que se cogitar qualquer incidência a tal título sobre as posteriores remessas simbólicas em consignação, sob pena de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Conclui asseverando que diante do exposto, afigura-se inevitável concluir pela improcedência deste item da peça acusatória, no que diz respeito às remessas em consignação de mercadorias por ele produzidas.

No que diz respeito às saídas em consignação de mercadorias importadas depositadas e destinadas fisicamente para outras unidades da federação, esclarece que no intuito de fazer face à crescente demanda de DIÓXIDO DE TITÂNIO- TIONA 568 no mercado nacional, realizou diversas importações do aludido produto, ao longo do período autuado.

Observa que tendo em vista que seus principais clientes estão estabelecidos no Sudeste do País, em especial no Estado de São Paulo, com o objetivo de reduzir seus custos operacionais, optou por realizar o desembaraço aduaneiro da dita mercadoria através do Porto de Santos - SP e remetê-la para armazéns gerais (EADI) situados no município de Santo André – SP, para, posteriormente, entregá-la diretamente aos compradores, sem que esta precisasse transitar pelo seu estabelecimento situado na Bahia.

Assevera que seguindo o princípio da destinação física, consagrado pela legislação em vigor - segundo o qual o local da operação, para efeito de cobrança do ICMS e definição do estabelecimento responsável, em se tratando de mercadoria ou bem importado do exterior, é o do estabelecimento em que ocorrer sua entrada física - recolheu o imposto estadual incidente sobre as referidas importações em favor do Estado de São Paulo.

Frisa ainda que, a Constituição Federal de 1988, ao dispor acerca da incidência do ICMS sobre as operações de importação, deixou claro que a exação é devida ao Estado onde estiver situado o estabelecimento do destinatário da mercadoria, para tanto transcreve o art. 155 da CF/88.

Diz não restar dúvidas, portanto, de que o legislador constituinte e, conseqüentemente, o legislador infraconstitucional, ao definirem a sujeição ativa da relação jurídica que tem por objeto a cobrança do ICMS incidente sobre as importações, instituíram o princípio da destinação física como forma de propiciar o incremento da arrecadação dos Estados onde se situam os estabelecimentos destinatários das mercadorias importadas, na hipótese em que este seja distinto daquele onde se situa o estabelecimento importador.

Depois de transcrever o inciso I do art. 573 do RICMS-BA/97, afirma o autuado que da leitura do dispositivo regulamentar, infere-se a confirmação da regra da destinação física para os casos em que a mercadoria importada ingressa fisicamente em unidade da federação distinta daquela onde está situado o importador, quando tais mercadorias forem revendidas sem transitar fisicamente pelo estabelecimento deste último.

Afirma que seguindo os desígnios da legislação acima reproduzida, tendo procedido ao desembaraço do DIÓXIDO DE TITÂNIO - TIONA 568 importado através do Porto de Santos e considerando que foram enviadas aos armazéns gerais situados em São Paulo sem que transitassem pelo seu estabelecimento situado na Bahia, procedeu ao recolhimento de todo o imposto incidente sobre tais operações em favor do fisco paulista.

Diz que no intuito de documentar as referidas operações, emitiu notas fiscais - sem destaque do ICMS - para documentar à entrada simbólica, no seu estabelecimento, das mercadorias importadas, as quais contiveram, no campo próprio, a informação de que o imposto estadual relativo à importação havia sido recolhido em favor do Estado de São Paulo, onde ocorreu a entrada física das mercadorias - tudo conforme determina o § 3º do art. 573 do RICMS-BA/97, e na seqüência, emitiu documentos fiscais de remessa simbólica para armazenagem, também sem destaque do ICMS, os quais tiveram a função, tão-somente, de dar suporte à saída jurídica da mercadoria do seu estabelecimento e justificar seu registro contábil na conta de estoque em poder de terceiros.

Esclarece que, se a remessa para armazenagem fosse tributada, na espécie, estar-se-ia violando o propalado princípio constitucional da não cumulatividade, uma vez que, em tal hipótese, não poderia aproveitar o crédito fiscal da operação anterior (importação) - visto que o respectivo imposto foi recolhido em favor de unidade federativa diversa - ficando obrigada, entretanto, a tributar a operação subsequente (remessa simbólica para armazém geral situado fora do Estado da Bahia).

Observa ainda que, posteriormente, quando da saída das mercadorias armazenadas para os consignatários, o estabelecimento depositário, seguindo o comando constante do art. 673, § 2º, II do RICMS-BA/97, emitiu notas fiscais de retomo simbólico, em seu nome, sem destaque do ICMS, apenas para dar suporte à saída jurídica dos produtos do seu estabelecimento e ao registro contábil de baixa na conta de estoque de terceiros em seu poder. E que para documentar tais saídas, a Impugnante, observando a disposição estampada no art. 673, caput e § 1º do RICMS-BA/97, emitiu nota fiscal em nome do estabelecimento consignatário - também sem destaque de ICMS - a fim de documentar o negócio jurídico firmado com seus clientes. Frisa que o armazém geral, por sua vez, em obediência ao quanto disposto no art. 673, § 2º, I do RICMS-BA/97, emitiu documentos fiscais de remessa por conta e ordem de terceiro, em nome do consignatário, com destaque do imposto, para acompanhar a mercadoria em seu trânsito até o destinatário. Conclui o autuado assegurando que tendo havido a aquisição das mercadorias anteriormente consignadas, emitiu nova nota fiscal, desta feita para acobertar a transferência de propriedade das mercadorias, o que fez sem destaque do imposto em atendimento à determinação constante do art. 409, § 3º, II do RICMS-BA/97.

Diz que no intuito de comprovar, numericamente, a legitimidade da ausência de recolhimento do ICMS sobre as operações de que aqui tratamos, colacionou à defesa, demonstrativo doc. 20, o qual atesta que as mercadorias remetidas simbolicamente em consignação são provenientes do mercado externo, tendo sido o imposto incidente sobre a respectiva circulação recolhido ao

Estado de São Paulo, em obediência ao princípio constitucional da destinação física. Observa ainda que também colacionou ao referido demonstrativo as notas fiscais de remessa para armazenagem dele constantes, bem como os correspondentes documentos fiscais que respaldam as remessas em consignação.

Finaliza reiterando afigura-se inevitável concluir pela improcedência deste item da peça acusatória, não somente no que se refere às mercadorias por ele pela próprio produzidas, como também no que diz respeito às remessas em consignação de mercadorias importadas.

INFRAÇÃO 07 - Falta de retenção do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais.

Ao analisarem os procedimentos pertinentes à retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de transporte contratados pela Impugnante no exercício de 2002, relativamente às operações em que há prestações sucessivas, as Auditoras Fiscais autuantes procederam ao lançamento de diferenças do imposto, assim capitulando a infração supostamente cometida:

Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Afirma o autuado que para chegar a tais conclusões, as prepostas fiscais adotaram os seguintes procedimentos, conforme se infere da análise do respectivo demonstrativo anexo à peça acusatória:

- (a) Procederam ao levantamento de todos os Conhecimentos de Transportes – CTR's que acobertaram as operações contratadas no decorrer do ano de 2002, agrupando-os por mês e por prestador de serviços;
- (b) Relacionaram, num demonstrativo global, o número dos referidos CTR's, o valor das respectivas prestações (base de cálculo do imposto) e o valor do ICMS correspondente;
- (c) Elaboraram, também, demonstrativos individualizados para cada transportadora, contendo os mesmos elementos indicados no item “b” supra;
- (d) Em uma planilha resumo, foram consolidados os valores apurados a partir da adoção dos procedimentos acima descritos - tanto no que diz respeito ao transporte de cargas, quanto no que tange ao transporte de pessoal montante este que foi comparado com o quanto recolhido pela Impugnante no período; e
- (e) A partir desse cotejo, tendo verificado diferenças a maior entre os valores por elas apurados e aqueles efetivamente recolhidos, as prepostas fazendárias concluíram a ocorrência da falta de retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de transporte que contrata de forma sucessiva, tal como determinado pela legislação de regência.

Ressalta, inicialmente, que as planilhas a que alude o item “c”, as quais indicam as quantias autuadas por transportadora, não guardam estrita pertinência com o demonstrativo geral relativo a esta infração - referido no item “b” supra. Pois, tendo somado as quantias totais do imposto exigido por transportadora, encontrou o valor de R\$ 966.546,47, montante esse que não coincide com aquele lançado pela fiscalização no demonstrativo global, a saber, R\$ 996.954,90; donde surge uma diferença de R\$ 30.408,43, conforme demonstra a planilha em anexo, doc. 21.

Salienta que tal situação, por si só, compromete a validade da autuação, no que diz respeito ao item ora em foco, porque, sequer é possível ter certeza acerca de quais são os Conhecimentos de Transporte que indicam as operações que a fiscalização pretendeu autuar, em vista do que fica inegavelmente prejudicado seu direito de defesa. Requerendo a nulidade da autuação, no que diz respeito à infração ora vergastada, a teor do quanto disposto no inciso II do art. 18, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF-BA/99 vigente neste Estado, veiculado pelo Decreto nº 7.629/99.

Diz o autuado que, considerando, entretanto, a possível, ainda que não razoável hipótese de que a nulidade suscitada não venha a ser acatada, apresentar de maneira individualizada, outras falhas

cometidas pelas prepostas fazendárias no curso da ação fiscal atestando, assim, que a exigência fiscal guerreada, nos moldes em que foi perpetrada pela fiscalização, não merece subsistir.

Observa que no curso dos procedimentos fiscais, entenderam as prepostas fazendárias que em relação a empresa CONSEIL – GESTÃO DE TRANSPORTE E SERVIÇOS LTDA, inscrita no CAD/ICMS sob o nº 56.697.728, que realizava o transporte dos seus funcionários, o imposto incidente sobre as respectivas prestações não havia sido regularmente retido e recolhido, em vista do que procederam ao seu lançamento.

Afirma o autuado que cotejando o demonstrativo global confeccionado pelas autuantes, constatou que o imposto devido por substituição relativamente às operações de transporte de pessoal, além de ter sido lançado separadamente, foi, também, incluído no montante supostamente devido a título de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transporte de cargas.

Pugna pela realização dos necessários ajustes no demonstrativo global relativo ao presente item do vergastado auto de infração, a fim de que sejam excluídas do montante exigido a título de ICMS incidente sobre os serviços de transporte de cargas, em cada uma das competências relacionadas, as notas fiscais que respaldaram as operações de transporte de pessoal contratadas com a CONSEIL - GESTÃO DE TRANSPORTE E SERVIÇOS LTDA.

Constata que a fiscalização deixou de observar, para fins de cálculo dos valores a serem retidos, quais os conhecimentos de transporte que se referiam a operações interestaduais, hipótese na qual a alíquota líquida (alíquota - percentual correspondente ao crédito presumido) a ser aplicada deveria ser a interestadual, portanto, o encargo deveria corresponder a 9,6% (nove inteiros e seis centésimos por cento) e não 13,6% (treze inteiros e seis centésimos por cento) - conforme utilizado.

Revela o autuado que a falha em comento foi cometida em relação às operações contratadas com as transportadoras: BRASIL 500 TRANSPORTE E LOGÍSTICA LTDA (IE 49.377.398), JÚLIO SIMÕES TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA (IE 29.598.881-NO), RODOVIÁRIOS MICHELON LTDA (IE 24.516.417-NO), SUPRICEL LOGÍSTICA LTDA. (IE 54.195.907-NO), TRANSPORTADORA RODOMODAL LTDA. (IE 44.375.412-NO), PROMODAL TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA (IE 461.026.238.00- 89) e WILPORT OPERADORES PORTUÁRIOS LTDA. (IE 53.008.455-NO), haja vista que se trata de operações iniciadas em outras unidades federativas, consoante atestam os Conhecimentos de Transporte em anexo, doc. 22.

Enfatiza o autuado que resta clara a necessidade de que seja promovida uma revisão na apuração do imposto supostamente devido, a fim de que sejam realizados os necessários ajustes; sanando, assim, o erro material ora sinalizado.

Assevera ainda que, além dos equívocos incorridos pela fiscalização no que diz respeito às operações que efetivamente ensejam a substituição tributária, foram lançados no demonstrativo global relativo à infração ora em foco, conhecimentos de transporte que acobertam operações relativamente às quais não se pode, sequer, cogitar a substituição tributária, em vista das disposições da legislação de regência.

No que diz respeito às prestações sucessivas das prestações não sucessivas transcreve o autuado o inciso II do art. 380 do RICMS-BA/97 para enfatizar que existem dois pressupostos objetivos e cumulativos a serem verificados, a fim de que seja possível imputar, ao tomador dos serviços de transportes, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto sobre eles incidente, a saber: (a) o tomador dos serviços há de ser contribuinte normal do imposto e (b) deve haver sucessividade na prestação de serviços e transporte.

Diz que em sua redação original, o inciso II do artigo 380 do RICMS-BA/97, regulamentando o quanto previsto no inciso V do artigo 8º da Lei nº 7.014/96, estabelecia que a responsabilidade do contratante dos serviços de transporte só restava configurada nos casos em que houvesse contrato de prestações sucessivas.

Prossegue esclarecendo que, posteriormente, foi editado o Decreto nº 7.824 de 17/07/2000 que, alterando a redação do citado dispositivo regulamentar, suprimiu a palavra contratos, pelo que, a partir de 17/07/2000, para fins de atribuição da responsabilidade ao tomador de serviços de transporte, basta que se verifique a sucessividade na prestação dos serviços.

Enfatiza que a partir deste histórico legislativo é possível inferir, com especial clareza, a intenção do legislador no sentido de pretender atribuir a responsabilidade àqueles contribuintes que contratem serviços de transportes para prestações sucessivas, assim entendidas aquelas que se estendam um razoável período, que tenham, portanto, continuidade.

Afirma que a aplicação do inciso II do artigo 380 do RICMS-BA/97, em sua redação original, ocasionava situações esdrúxulas e desproporcionais, pois a responsabilidade podia ser atribuída a tomadores de serviços que contratassem formalmente por um período de um mês, por exemplo, mas a mesma imposição não podia ser feita em relação aos contribuintes que tomavam serviços por um longo período, porém sem contrato formal.

Insiste o autuado em redarguir que esse tipo de exigência não encontrava nenhuma razão lógica ou econômica que a fundamentasse.

Observa que a atribuição da responsabilidade tributária a terceiros é um instituto que visa, primordialmente, facilitar a fiscalização e a arrecadação dos tributos devidos por determinadas classes de contribuintes que, em virtude do porte e capacidade econômica, possuem um incipiente nível de organização administrativa; fato que pode dificultar, ou até mesmo inviabilizar, as atividades Estatais.

Afirma que modificada a redação do dispositivo legal em foco, todavia, restou implementada a *mens legis*, na medida em que, havendo prestações sucessivas de serviços de transporte, independentemente da existência de vínculo contratual escrito entre as partes, o Estado terá fortalecido - mediante o instituto da responsabilidade - seu direito de arrecadar os tributos que lhe são devidos.

Esclarece o autuado que consoante a legislação serão prestações sucessivas de serviços de transportes todas aquelas que, uma vez iniciadas, tenham continuidade por um período razoável de tempo, período este que justifique a atribuição da responsabilidade pelo pagamento do imposto a um terceiro alheio à relação jurídica tributária estabelecida a partir da ocorrência do fato gerador, qual seja, no presente caso, a prestação de serviço de transporte.

Conclui o autuado afirmando que não é possível imputar a responsabilidade pelo pagamento do ICMS incidente sobre os serviços de transporte prestados pelas empresas cujas inscrições estaduais encontram-se indicadas nos demonstrativos em anexo, doc. 23, haja vista que as respectivas prestações não ocorreram de maneira sucessiva, tal como exigido pelo inciso II do art. 380 do RICMS-BA/97.

No que concerne às prestações iniciadas em outras unidades da federação aduz que como determina inciso I do art. 48, do RICMS-BA/97 que “o local da prestação do serviço de transporte, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável é o do lugar onde tenha início a prestação de serviço interna ou interestadual”. Ressaltando ainda que em consonância com o quanto disposto no aludido dispositivo regulamentar, que, ressalte-se, encontra respaldo na Lei Complementar 87/96, o ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte iniciadas em outros Estados deve ser recolhido à respectiva unidade federativa.

Diante disto, prossegue o autuado afirmando que não há que se cogitar da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto incidente sobre os serviços de transporte prestados pelas empresas listadas, doc. 24, simplesmente porque tais prestações tiveram início em outras unidades da Federação. E que, por mais esta razão, é certo que devem ser excluídos do demonstrativo os CTR's emitidos pelas transportadoras supra referidas, haja vista a inexistência de legitimidade ativa do Estado da Bahia para proceder à exigência do ICMS incidente sobre tais prestações.

Requer o autuado a extinção, pelo pagamento, do crédito tributário em relação às empresas transportadoras, cujos serviços foram objeto da presente autuação, TRANSULTRA S/A Armazenamento e Transporte Especializado, a Navegação Vale do Rio Doce - DOCENAVE (IE 51.033.558) e Empresa de Transportes Atlas Ltda. (IE 01.175.880-NO), tendo em vista que, em que pese não ter havido a retenção, o crédito tributário objeto do lançamento fiscal encontra-se extinto pelo pagamento, o ICMS (crédito decorrente da obrigação principal) relativo aos serviços prestados pela aludida empresa foi devidamente destacado nos documentos fiscais por ela emitidos - consoante se infere dos CTR's ora colacionados, doc. 25, - e, portanto, recolhido aos cofres públicos. Dessa forma, reafirma que não pode prosperar a pretensão da fiscalização de exigir o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte em comento, sob pena de restar caracterizado o enriquecimento ilícito do Estado, que estaria arrecadando duas vezes o imposto incidente sobre uma mesma operação. Acrescenta ainda que está providenciando junto às empresas contratadas os documentos aptos a demonstrar que todo imposto devido nas prestações foi devidamente recolhido. Arremata asseverando que, considerando que a falta da retenção do ICMS incidente sobre as operações em comento não causou qualquer prejuízo ao Erário, o máximo que pode ser exigido é o pagamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Conclui aduzindo que, caso não seja acatada a preliminar de decadência relativa ao período de janeiro a novembro de 2001, que sejam julgadas improcedentes as infrações 01, 02, 04, e 06 e parcialmente procedentes as infrações 03, 05 e 07. Requerendo, por fim, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligência fiscal, no intuito de atestar as alegações contidas na presente defesa administrativa, bem assim de analisar a documentação ora colacionada.

As autuantes, em sua informação fiscal, fls. 7.261 a 7.277, no tocante a preliminar suscitada a respeito da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2001, argumentam que o Auto de Infração foi lavrado em 14/12/2006, e com base no previsto pelo inciso I do art. 965 do RICMS-BA/97, o direito de a Fazenda Estadual exigir o crédito tributário é devido até 31/12/2006, quando completam cinco anos.

Quanto ao mérito, rebateram as alegações defensivas com base nos seguintes argumentos.

Infração 01 – Explicam que o autuado realizou operações de transferência de mercadoria, CFOP-621, para suas filiais localizadas nos Estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, e que nessas operações de transferência, contratou o frete, realizou o pagamento e se creditou do valor pago, anulando portanto, o débito inicial uma vez que o frete não está contido na base de cálculo do valor da transferência como ocorre com “o preço de venda CIF”. Entendem que o frete não compõe o valor de transferência não gerando débito de ICMS. Nesse caso ao emitir o conhecimento de transporte a transportadora gera débito de ICMS que é anulado pelo contratante do serviço no caso o autuado (tomador do serviço de transporte) que ao se creditar da parcela do imposto destacada no conhecimento anula o lançamento. Citaram o art. 95, I, “c”, do RICMS-BA/97, que trata de utilização de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte nas operações a preço CIF. Dizem que nas operações de venda a preço CIF o frete compõe a base de cálculo do ICMS, sendo, segundo as autuantes, conseqüentemente, tributado integralmente no valor da operação constante na nota fiscal. Além disso, argüem que como o mesmo frete é tributado pelo prestador do serviço, integrante do conhecimento de transporte, se não houvesse a possibilidade de creditamento por parte do remetente, haveria uma duplicidade de tributação, ou seja, a mesma prestação de serviço teria imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento de frete. Na situação do lançamento objeto dessa infração tal orientação não se aplica por se tratar de operações de transferências, onde o frete não consta da base de cálculo do ICMS, devendo ser observado o disposto no art. 56, item V, alínea “b”, que determina a base de cálculo nas operações de transferência para estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, pertencente ao

mesmo titular. Dizem que esta matéria já foi julgada procedente pelo CONSEF (Acórdão CJF nº 0281-11/05).

Infração 02 – Informam as autuantes que em relação a essa infração a defesa comprovou o recolhimento do ICMS diferido da quase totalidade do débito apurado, restando somente comprovar os valores decorrentes das notas fiscais nºs 1075, 1148, no exercício de 2001, e da nota fiscal nº 21, no exercício de 2002, que totalizam o valor de R\$ 1.332,45, sem a devida comprovação do efetivo recolhimento do ICMS diferido. Ressaltando que não acolheu a comprovação através do DAE no valor de R\$ 94,50, fl. 7646, para a nota fiscal nº 21, por não guardar relação nenhuma com o valor devido que é de R\$ 491,40.

Infração 03 – Observam as autuantes que depois de analisarem as ponderações da defesa que reduziu o valor do débito para R\$ 1.636,58, acatam parcialmente suas alegações, tendo em vista que a nota fiscal nº 91696 refere-se a aquisição de um software da empresa BRASOFTWARE no valor de R\$ 15.592,00, fl. 6572, e por isso, deve ser aplicado o percentual de 10% a título de diferencial de alíquota por ter sido atribuída a alíquota de 7%. Com isso aduzem as autuantes, o valor a ser adicionado ao débito de R\$ 1.636,58, apurado pelo autuado após os ajustes, é de R\$ 1.573,75, perfazendo o total de R\$ 3.210,33. Afirmam que essa aquisição não está, inclusive, na situação fiscal prevista na alínea “c” do inciso XIV do art. 6º do RICMS-BA/97, por se tratar de software adquirido em prateleira, e não elaborado sob encomenda. Acrescentam que também não pode ser considerado na situação disposta na alínea “a” do inciso III do art. 7º do RICMS-BA/97.

Infração 04 – Informam que na planilha de apuração dessa infração elaborada pela fiscalização, ocorrera, de fato um erro técnico, e por isso, procede as alegações da defesa, e que, por esse motivo, não é devida a exigência do imposto objeto dessa infração.

Infração 05 – Enfatizam as autuantes em relação a essa infração que as despesas com utilização de infra-estrutura portuária e as relativas a alimentação dos operários que estavam engajados na movimentação das mercadorias importadas fazem parte das despesas aduaneira, e portanto, são integrantes da base de cálculo do ICMS – Importação, consoante mandamento contido no art. 58 do RICMS-BA/97. Asseveram que inexistente fundamento legal para a exclusão dessas despesas da base de cálculo do ICMS – Importação. Entretanto afirmam que procederam as correções dos valores questionados pela defesa em relação às DI's nºs 02/049038-8 e 02/0112590-5, cujos equívocos foram retificados, com exceção, apenas, das despesas de locação de equipamento, que é imprescindível para a movimentação das cargas. Com base nessas alterações as autuantes apresentam novo demonstrativo de débito dessa infração, fl. 7312, reduzindo o débito no valor lançado inicialmente de R\$ 64.847,72, para R\$ 63.315,79.

Infração 06 – Inicialmente observam as autuantes que, no tocante às remessas simbólicas em consignação de mercadorias, cujas notas fiscais emitidas pelo autuado sem destaque do imposto, em relação à primeira situação cujas notas fiscais estão relacionadas no doc. 19, não é possível concluir que as notas fiscais de saídas para armazenamento fora do Estado relacionadas nos demonstrativos apresentados pela autuada vinculam-se às notas fiscais de saídas em consignação sem tributação que constituíram o crédito reclamado.

Diz que os demonstrativos apresentados pela autuada não podem ser considerados como um levantamento fiscal uma vez que não vinculam as notas fiscais: (nota fiscal de remessa para armazém geral X nota fiscal de venda em consignação X nota fiscal de retorno de armazenagem).

Observa que o autuado simplesmente relacionou algumas notas de remessa para armazenamento destacando as quantidades de forma que essas correspondessem às notas de saída em consignação sem destaque de imposto de forma a compensar às saídas objeto da autuação.

Destaca que não se pode auferir exatidão do resultado apresentado uma vez que sabemos que existem outras operações tanto de remessa para armazenamento quanto de saídas em consignação realizadas no período que não foram mencionados e que alterariam o resultado apresentado pela autuada. Por isso, acrescentam, não há como se chegar a um resultado exato dessas operações



sem que seja apresentado pela autuada a movimentação total dos produtos objeto da autuação, no período autuado com a inclusão, nos levantamentos, dos estoques inicial e final mantidos no armazém geral.

Reafirma que o autuado contestou o débito sem apresentar as notas fiscais tributadas que correspondem as notas fiscais não tributadas relacionadas na planilha que fundamentou a autuação.

As autuantes mantêm integralmente essa infração.

Infração 07 – Esclarecem as autuantes que em relação a diferença entre o somatório por Inscrições Estaduais e a planilha totalizada por mês, no valor de R\$ 30.408,43, apontada pelo autuado, em virtude da grande quantidade de alegações que resultaram na necessidade a procederem prováveis ajustes ao longo da informação fiscal, optaram por fazer conciliações, após a realização dos mesmos, que não deverá restar diferenças.

Ao final, apresentaram um demonstrativo da conciliação entre os valores totalizados por mês X por inscrição estadual.

No tocante a aplicação inadequada da alíquota em prestações interestaduais constatamos o seguinte, afirmam que os conhecimentos de transportes apresentados a esta fiscalização, que se encontravam registrados no arquivo magnético da autuada, tiveram seus lançamentos checados, quando foi constatado que a maioria encontrava-se com codificação, CFOP, e aplicação de alíquotas de ICMS incorretas. Por isso foram procedidas as retificações necessárias no arquivo magnético.

Acrescentam que da análise dos elementos apontados pela defesa e dos conhecimentos relacionados e apresentados neste momento, concluímos que a mesma se confundiu em diversos pleitos, ora com codificação errada, ora com documentos que não comprovam as alegações, ora com emprego de alíquotas e/ou base de cálculo erradas, uma verdadeira confusão, o que nos obrigou a analisar cada conhecimento de transporte de per si. Salientam que tais documentos só foram apresentados neste momento de defesa, fato esse que obrigou a refazerem todo o roteiro, pelas alterações requeridas.

Apresentam as autuadas a seguir transcritas a análise efetuada com base nas alegações da defesa em confronto com a documentação apresentada, mês a mês.

#### **1. JANEIRO**

Foram retirados das planilhas os registros da Empresa CONSEIL - I.E. 56.697.728

#### **2. FEVEREIRO**

BRASIL 500 - I.E. 49.377.398

Todos os conhecimentos de transporte apresentados pela defesa estavam erradamente classificados no arquivo magnético com o CFOP 162 quando o correto é o CFOP 262.

Apenas os CT 10342 e 10.637 são intermunicipais

#### **3. MARÇO**

BRASIL 500 - I.E. 49.377.398

JÚLIO SIMÕES - I.E. 29.598.881

A mesma situação do mês de fevereiro se repete no mês de março. Foram procedidos os ajustes necessários.

#### **4. ABRIL**

BRASIL 500 - I.E. 49.377.398

O conhecimento de transporte 12759 é interestadual e o cálculo da substituição está correto.

O CT 10886 é interestadual e foi procedida a correção. Os Conhecimentos de Transporte de n<sup>os</sup> 12866, 12884, 12885, 12869, 12872, 12873, 12883 e 12895 são intermunicipais e foram corretamente lançados pela fiscalização.

#### **5. MAIO**

BRASIL 500— I.E. 49377.398

Os CT 11199, 112040 e 112050 são intermunicipais e foram lançados corretamente pela fiscalização. O CT 11210 estava classificado no arquivo magnético com o CFOP 162 mas é CFOP 262, e o CT 11250 com o CFOP 262 mas é CFOP 162. Foram procedidas as devidas correções.

## **6. JUNHO**

BRASIL 500— I.E. 49.377.398

Os CT 13056 e 13098 foram classificados no arquivo magnético com o CFOP 162, mas são CFOP 262. O CT 13157 foi classificado no AM como CFOP 262, mas o correto é CFOP 162.

Foram feitas as devidas correções.

## **7. JULHO**

BRASIL 500 — I.E. 49.377.398

O CT 13423 cujo CFOP é 262 foi classificado no AM com o CFOP 162. Foi procedida a retificação.

## **8. AGOSTO**

BRASIL 500 — I.E. 49.377.398

O CT 13753 foi lançado corretamente como CFOP 162, com a alíquota correspondente.

Não deveria estar citado na DEFESA.

Os CT 14271, 14272, 14277, 14278 e 14279, foram classificados no AM com o CFOP 162, mas o correto é o CFOP 262. Foram realizadas as correções necessárias.

## **9. SETEMBRO**

BRASIL 500 — I.E. 49.377.398

Os CT 14397, 14399, 14400, 14401, 14402, 14167 e 14620 foram classificados no arquivo magnético com o CFOP 162 quando o correto é CFOP 262. Foram procedidas todas as alterações.

## **10. OUTUBRO**

BRASIL 500 — I.E. 49.377.398

Os CT 14621, 14829, 14832, 14851, 14394, 15063, 15064, 15068, 15099, 15100, 15101, foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262. Foram feitas as correções pertinentes.

MICHELON

Não apresentou documentação comprobatória.

SUPRICEL LOGÍSTICA - I.E. 54.195.907

Os CT 3353 e 3357 foram classificados no AM com o CFOP 162, mas o correto é o CFOP 262. Foram efetuadas as devidas correções.

TRANSPORTADORA RODOMODAL - I.E. 44.375.412

Os CT 17393, 17394, 17399, 17418, 17439 e 17440, foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262. Foram realizados os ajustes necessários.

## **11. NOVEMBRO**

BRASIL 500 — I.E. 49.377.398

O CT 15205 foi classificado no AM com o CFOP 162, mas é CFOP 262.

A defesa não apresentou o documento fiscal comprobatório do CT 77739.

Os CT 15269 e 15271 foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262.

Foram realizadas as correções necessárias.

PROMODAL

Não apresentou documentação comprobatória. Apresentou CT de outra transportadora.

RODOVIÁRIO SCHIO LTDA. - I.E. 56.197.949

Os CT 2310, 2319, 2324, 2331, 2332, 2333, 2362, 2381, 2382, 2387, 2411, 2412, 2413, 2465, 2498, 2499, 2520, 2518, 2519, 2598, 2648 e 2682 estão todos com a substituição tributária calculada corretamente, com alíquota de 12% e base de cálculo de 80%. A defesa calculou a substituição tributária sem a redução da base de cálculo.

MICHELLON - I.E. 24.516.417

Não apresentou documento comprobatório - CT 77737.

Os CT 77741, 77743, 77744, 77745, 77746, 77747, 77749, 77751 e 77752 foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262. Foram feitos os ajustes pertinentes.

SUPRICEL LOGÍSTICA - I.E. 54.195.907

Os CT 3573 e 3574 foram classificados no A com o CFOP 162, mas são CFOP 262. Foram feitas as devidas correções.

TRANSPORTADORA RODOMODAL - I.E. 44.375.412

Os CT 17465, 17467, 17468, 17478, 17491, 17500, 17910, 17911, 17912, 17913, 17914, 17916, 17921, 17939, 18203, 18261, foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262.

WILLPORT - I.E. 53.008

O CT 12742 está classificado corretamente com o CFOP 162, conforme documentação fiscal apresentada pelo autuado à página 6808 do PAF, portanto está sem razão a defesa.

12. DEZEMBRO

BRASIL 500 - I.E. 49.377.398

Os CT 14647, 14648, 15533 e 15703 foram classificados no AM como CFOP 162, mas são CFOP 262.

Os CT 15530 e 15373 estão classificados com o CFOP 162, corretamente.

Foram realizados os ajustes necessários.

RODOVIÁRIO SCHIO - I.E. 56.197.949

Os CT 2743, 2758, 2759, 2782, 2877, 2886, 2898, 2899, 2914, 2915, 2924, 2410, 2929, 2934 e 2958, estão todos lançados corretamente, com alíquota de 12% e base de cálculo de 80%. A defesa se equivocou e não realizou a redução da base de cálculo.

RODOVIÁRIO MICHELON - I.E. 24.516.417

Os CT 77761, 77758 e 77759 foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262. Foram feitas as correções necessárias.

SUPRICEL LOGÍSTICA - I.E. 54.195.907

Os CT 21, 109, 177, 182, 188, 191, 192, 217, 257 foram classificados no AM com o CFOP 162, mas são CFOP 262. A autuada não fez prova documental do CT 207.

Dizem as autuadas que em relação as operações não sujeitas à substituição tributária, doc. 23, o autuado relaciona as empresas transportadoras que, segundo seu conceito, deverão ser excluídas do levantamento fiscal por não terem prestado serviços de forma sucessiva e, das exclusões sugeridas, as autuantes concordaram, em parte, com o autuado e procederam a exclusão das mesmas. Enfatizam que em razão do conceito de prestação sucessiva não está claramente definido na legislação, estabeleceram um critério razoável, para não caracterizar a prestação sucessiva a pequenas quantidades de operações e o valor das mesmas. Assim, das proposições feitas pelo autuado, acataram as operações realizadas pelas seguintes Inscrições Estaduais:

- 1066944 - duas prestações em dois meses - valor total R\$ 58,41.
- 240864026 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 154,19.
- 40897183 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 6.385,40.
- 55152192 - 4 prestações em 3 meses - valor total R\$ 86,20.
- 9018793110 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 4,46.
- 35946256 - 2 prestação em 1 mês - valor total R\$ 463,64.
- 31309365 - 2 prestações em 2 meses - valor total R\$ 23,16.
- 3032404 4 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 12,39.
- 200283883 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 139,66.
- 200004078 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 9,61.
- 336338565113 - 2 prestação em 1 mês - valor total R\$ 1.084,90.
- 626352345116 - 2 prestação em 1 mês - valor total R\$ 52,36.

- 240004078 - 1 prestação em 1 mês - valor R\$ 9,61.

Foram também excluídas, por iniciativa da fiscalização, as seguintes Inscrições Estaduais:

- 7025448680381 - 11 prestações em 7 meses - valor total R\$ 71,15.
- 26989448 - 2 prestações em 2 meses - valor total R\$ 955,17.
- 3675448680420 - 8 prestações em 3 meses - valor total R\$ 97,94
- 49377399 - 1 prestação em 1 mês - valor total R\$ 46,61.

Não foram excluídas, embora fossem questionadas pelo autuado, as seguintes Inscrições Estaduais:

- 42315654 - 12 prestações em 2 meses - valor total R\$ 7.366,80.
- 77017488 - 7 prestações em 1 mês - valor total R\$ 4.825,60,
- 80147597 - 17 prestações em 1 mês - valor total R\$ 3.769,19.
- 52480443 - 16 prestações em 4 meses - valor total R\$ 1.189,96.
- 190150407116 - 37 prestações em 2 meses - valor total R\$ 12.404,82.
- 336442344117- 9 prestações em 2 meses - valor total R\$ 4.998,07.
- 081920385 - 16 prestações em 7 meses - valor total R\$ 947,86.

Com relação à ponderação apresentada pelo autuado de que alguns serviços de transporte foram iniciados em São Paulo e que, portanto, cabe àquele Estado o pagamento do ICMS, asseveram que não procede, pois o ICMS reclamado neste auto de infração decorre das contratações de serviços de transporte quando das aquisições de mercadorias pela autuada em outros Estados a preço FOB em operações sucessivas cabendo à autuada na qualidade de substituto tributário o recolhimento do ICMS.

Concluem pela procedência parcial da infração. Apresentando o seguinte demonstrativo de débito da infração 07, que com as alterações e ajustes supra enunciados reduziu o débito inicialmente lançado de R\$ 724.407,78, para R\$ 558.083,63.

Em sua manifestação acerca da informação fiscal, fls. 7.261 a 7.277, consta que o sujeito passivo foi intimado pela IFEP a se manifestar sobre a informação fiscal às fls. 4.243 a 4398, tendo o mesmo ingressado com nova impugnação, fls. 7.608 a 7.640 nos seguintes termos.

Reiterou todos seus argumentos apresentados na defesa desde os relativos a preliminar de decadência para os débitos exigidos, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro a novembro de 2001, quanto aos atinentes às infrações, objeto do presente Auto de Infração.

Como fatos novos os autuados somente acrescentaram os elementos a seguir sintetizados.

No que tange à infração 02 apresentou as cópias dos DAE's relativas as notas fiscais n<sup>os</sup> 1075 e 1148 comprovando o recolhimento das aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de diferimento, remanescendo apresentar tão-somente o DAE relativo a nota fiscal n<sup>o</sup> 21.

Em relação à infração 07 o autuado diz que embora as autuantes tivessem efetuados os ajustes da alíquota para quase a totalidade dos Conhecimentos de Transportes apontados em sua defesa, não ajustaram o imposto relativo às operações interestaduais constantes dos CT's n<sup>os</sup> 10886 e 12883, fls. 7647 a 7649. Reapresenta também o autuado, relação por inscrição estadual, das prestações iniciadas em outros estados, fls. 7650 a 7678.

Conclui requerendo que sejam julgadas improcedentes as infrações 01, 02, e 06 e parcialmente procedentes as infrações 05 e 07.

Reitera ainda o autuado seus pedidos para a realização de diligência para atestar suas alegações.

## VOTO

Inicialmente, pelas razões a seguir aduzidas, deixo de acatar o pedido da defesa para exclusão do lançamento os débitos atinentes ao período de janeiro a novembro de 2001, tendo em vista o transcurso do lapso decadencial com base no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

O direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS-BA/97, em perfeita sintonia que está com o mandamento do inciso I do art. 173, do CTN.

Por isso, entendo que, tendo a legislação do Estado da Bahia explicitamente fixado prazo à homologação do lançamento, não deve ser acatada a alegação referente à determinação do § 4º do art. 150, do CTN, que estatui: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

No presente caso, em relação aos créditos tributários relativos ao exercício de 2001, somente seriam desconstituídos se o lançamento fosse efetuado a partir de 01/01/2007, o que não ocorrera, tendo em vista que o Auto de Infração em lide foi lavrado em 19/12/2006.

Restando, portanto, rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, haja vista que no presente caso não ocorrera o transcurso do prazo decadencial, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que deveria ter sido efetuado o lançamento.

Por considerar que o processo contém os elementos necessários para a sua instrução, indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado.

Adentrando ao mérito, passo a enunciar meu voto para cada uma das infrações que compõem o presente Auto de Infração tendo em vista que o autuado se contrapõe a todas elas.

INFRAÇÃO 01 - Versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB.

A defesa alega que, apesar da impropriedade da utilização do “preço FOB”, por se tratar a operação em questão de mera transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em unidades distintas da Federação e não de vendas, o estabelecimento autuado suportou integralmente com todas as despesas de transporte, razão pela qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes sob pena de violação ao princípio constitucional de não cumulatividade do ICMS.

Assevera que, acorde com as disposições constitucionais, legais e regulamentares, impõe-se que, havendo incidência de ICMS em operações anteriores, o direito à compensação integral destes valores é inegável, de forma que o valor a recolher resulte da diferença entre o débito do imposto referente às saídas das mercadorias e o crédito relativo às aquisições. Ressalta que não há dúvidas de que faz jus aos créditos glosados pela fiscalização, uma vez que arcou com o ônus do ICMS incidente sobre as operações de transferências de mercadorias do seu estabelecimento matriz para suas filiais em outras unidades da Federação.

Observa o autuado que, mesmo o frete não estando incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências, inexistente impedimento legal para que se credite do respectivo imposto, na qualidade de tomador do serviço de transporte, cujo ônus suportou, tendo em vista está assegurado expressamente na alínea “b” do inciso III do art. 93 do RICMS-BA/97, do mesmo modo, afirma o autuado que a alínea “b” do inciso V do art. 56 do RICMS-BA/97 define a base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos, por isso, enfatiza que não há dispositivo legal que vede o direito à apropriação dos créditos relativos ao imposto incidente sobre os serviços de transporte que contratou.

As autuantes afirmam que no presente caso, o autuado contrata o frete para as transferências de mercadorias para suas filiais em São Paulo e no Rio Grande do Sul realiza o pagamento e se credita do valor pago, anulando, portanto, o débito inicial, tendo em vista que o frete não está contido na base cálculo do valor da transferência conforme prevê a alínea “b” do inciso V do art. 56 do RICMS-BA/97.

Observam as autuantes que somente seria permitida a utilização do crédito, conforme preconizado pelo art. 95 do RICMS-BA/97 nas operações efetuadas “com preço CIF”, pois como o

frete é tributado pelo prestador de serviço, integrante do conhecimento de transporte, se não houvesse a possibilidade de creditamento por parte do remetente, haveria uma bitributação, ou seja, a mesma prestação teria imposto exigido na nota fiscal e no conhecimento de frete. Acrescentam ainda, que o legislador permitiu o crédito ao remetente para afastar a exigência de duplicidade.

Concluem as autuantes asseverando que a utilização dos créditos não se aplica no lançamento, objeto dessa infração por se tratar operações de transferências onde o frete não consta da base de cálculo do ICMS.

Depois de examinar os elementos carreados aos autos em relação às transferências realizadas pelo autuado para suas filiais em São Paulo e no Rio Grande do Sul, objeto da infração 01, inicialmente, constato que não restam dúvidas em relação a não inclusão do frete na base de cálculo nas aludidas operações, vez que o autuado atendeu ao mandamento da alínea “b” do inciso V do art. 56 do RICMS-BA/97, aspecto esse asseverado pelo próprio autuado.

Ressalto que se equivoca a defesa quando alega desrespeito ao princípio da não cumulatividade, pois, o fato de o frete não constar da base de cálculo das operações de transferências, por força legal, não gera dois débitos sobre a mesma operação, como ocorre nas vendas com cláusula CIF, quando efetuadas por transportadoras, cuja incidência do ICMS ocorre tanto sobre o valor incluso na base de cálculo, quanto sobre a prestação do serviço. Por isso, nesse caso, a previsão legal do crédito do ICMS sobre o frete do contratante, para restabelecer a relação débito/crédito.

Entendo que, desse modo, o procedimento adotado pelo autuado anula o imposto incidente sobre a prestação de serviço de transporte, além do que, por se tratar de operação interestadual, que terá saída subsequente em outra unidade federada, remanesce evidenciado o prejuízo do Estado da Bahia, pois o direito ao crédito do ICMS sobre os serviços de transporte é do adquirente da mercadoria, cujo fisco do estado destinatário deverá arcar com a concessão do crédito.

Aliás, este tem sido o entendimento do CONSEF como se verifica através do Acórdão nº 0283-11/05 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja ementa transcrevo abaixo:

**EMENTA: ICMS. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO. DECLARAÇÃO EM VALOR INFERIOR ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Presume-se a ocorrência de vendas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto em caso de divergência entre os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito e de débito e referentes a pagamentos de vendas efetuadas, com aqueles registrados pelo contribuinte. Na situação presente, entretanto, torna-se impossível admitir-se tal presunção, tendo em vista a incerteza quanto aos valores indicados pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, haja vista serem, ora superiores, ora inferiores, aos registrados no ECF. Recurso NÃO PROVIDO. Decretada, de ofício, a NULIDADE do Auto de Infração. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.**

Por tudo isso é que considero restar caracterizada a infração 01.

INFRAÇÃO 02 – trata da utilização indevida de crédito do ICMS referente a mercadorias de outras unidades federadas sujeitas ao regime do diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto.

A defesa afirma que legislação de regência, notadamente o Convênio ICM nº 09/76, que nas saídas interestaduais de sucatas, o imposto seja recolhido antes de iniciada a remessa, o que deve ser feito em guia em separado. Diz também que seguindo os ditames legais na qualidade de adquirente das mercadorias em questão apropriou-se de créditos de imposto decorrente de suas aquisições. Acrescenta asseverando que mesmo a despeito da correção dos procedimentos adotados a fiscalização entendeu que, por não ter os DAE's comprobatórios do recolhimento do

ICMS destacado nas notas fiscais que acobertaram a remessa da sucata para seu estabelecimento, infringiu os artigos 124, 346 e 509 do RICMS-BA/97.

Diz que para comprovar o recolhimento do imposto questionado colacionou aos autos cópias dos DAE's relativos ao recolhimento do imposto destacado em cada uma das notas listadas no demonstrativo elaborado pelas autuantes e recolhido pelo remetente WALMAR JÚNIOR COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. Enfatiza que, em estrita observância ao quanto previsto na legislação, cada um dos aludidos documentos menciona a nota fiscal correspondente.

Por fim, como base em sua alegação requer a improcedência da infração.

As autuantes informam que a infração 02 decorreu da falta de apresentação dos DAE's pelo autuado quando intimado para comprovação do imposto diferido.

Afirmam as autuantes que os DAE's apresentados pelo autuado comprovam os pagamentos do ICMS diferido em sua quase totalidade. Contestaram apenas em relação às notas fiscais n<sup>os</sup> 1075, 1148 cujos DAE's não foram apresentados e quanto à nota fiscal n<sup>o</sup> 21 o DAE apresentado no valor de R\$ 94,50, não corresponde ao valor constante da referida nota fiscal que é de R\$ 491,40.

Em sua manifestação sobre a informação fiscal o autuado apresenta os DAE's comprovando o recolhimento em relação às notas fiscais nos 1075 e 1148 e no tocante a nota fiscal n<sup>o</sup> 21 diz que o DAE apresentado refere-se ao frete contratado e que não obteve até o momento de sua manifestação a cópia da comprovação pretendida.

Constato depois de examinar as manifestações que emergiram do contraditório e da documentação fiscal colacionada aos autos pelo autuado que apenas restou sem comprovação, tão-somente, o valor de R\$ 491,40, relativo ao diferimento da operação lastreada na nota fiscal no 21, eis que a defesa apresentou, somente a comprovação relativa ao frete dessa operação. Já que colacionou aos autos, fls. 7642 e 6744, as cópias dos DAE's faltantes relativos às notas fiscais n<sup>os</sup> 1075 e 1148.

Considero comprovada essa infração, tendo em vista que, pela falta de apenas uma nota fiscal cujo recolhimento o autuado não conseguira carrear aos autos, o que representa um percentual mínimo, pouco representando em termos de relevância em relação ao total do débito originalmente apurado. Ademais, restou evidenciado nos autos em decorrência do procedimento do autuado sistemático e reiterado no recolhimento da quase totalidade das operações envolvidas nessa infração.

Por isso, entendo que a infração 02 deve ser considerada insubsistente.

INFRAÇÃO 03 – exige o recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo de estabelecimento.

O autuado aponta em sua defesa diversos equívocos no levantamento elaborado pela fiscalização, tendo em vista a desconsideração das operações realizadas com redução de base de cálculo, inclusão também na base de cálculo de descontos incondicionais concedidos, além de considerar na apuração do débito as operações realizadas com isenção e não sujeitas à incidência do imposto. Concluindo que, com as correções e ajustes o valor do débito passa para R\$ 1.636,58.

As autuantes dizem que ao analisarem as ponderações apresentadas pela defesa, acolhem com exceção à nota fiscal n<sup>o</sup> 91696 que se refere à aquisição de um software, tendo como fornecedor a BRASOFTWARE – valor contábil – R\$ 15.592,00, datada de 21/02/2002, fl. 6572, e não à aquisição de papel conforme afirma o autuado em sua defesa. Afirmam que deve ser aplicado um percentual de 10% a título de diferencial de alíquota por se tratar de uma aquisição com atribuição inicial de 7%. Assevera que por isso deve ser adicionado ao ICMS a recolher de R\$ 1.636,58, apurado pelo autuado em sua defesa o valor de R\$ 1.573,75, perfazendo um total a recolher da ordem de R\$ 3.210,33.

Verifico que estão corretas as ponderações apontadas pela defesa que resultou na redução do débito em decorrência de equívocos detectados no levantamento fiscal, tais como: desconsideração das operações realizadas com redução de base de cálculo, consideração de descontos incondicionais concedidos e da consideração de operações não sujeitas à incidência do imposto e com isenção do imposto. Quanto ao valor do débito remanescente, constato que assiste razão às autuantes, eis que, tendo em vista que não é devido o acréscimo de R\$ 1.573,75, relativo à nota fiscal nº 91696, a ser acrescida pelo valor apurado pelo autuado. Entretanto o cálculo correto, conforme se verifica na planilha de apuração, fl. 6.580, com a inclusão de R\$ 1.573,75, resulta no valor correto do débito de R\$ 3.269,54.

Portanto, a caracterização parcial da infração que resulta no débito a seguir demonstrado.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 03**

ITEM	DATA OCORR.	DATA VENC..	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	DÉBITO	MULTA
37	28/02/02	09/03/02	16.254,06	17,0%	2.763,19	60,0%
39	31/10/02	09/11/02	2.978,53	17,0%	506,35	60,0%
<b>TOTAL DA INFRAÇÃO</b>					<b>3.269,54</b>	

INFRAÇÃO 04 – exige o recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fisco do estabelecimento.

A defesa aponta que da análise do demonstrativo elaborado pela fiscalização para apuração de exigência relativa a essa infração verifica-se um nítido equívoco, tendo em vista o valor recolhido lançado, de R\$ 229.566,36, afigura-se em montante superior ao valor de R\$ 225.678,00, apurado pela fiscalização, portanto, não resta valor algum para ser recolhido.

As autuantes informam que efetivamente a planilha elaborada pela fiscalização ocorrera um erro técnico tendo sido trocado o minuendo da operação de subtração o qual deveria ser “DIFAL CALCULADA” ao invés de “DIFAL LANÇADA NO LIVRO DE APURAÇÃO”. Assevera que esse equívoco levou a fiscalização a concluir pela exigência de ICMS REFEENTE A DIFAL DEVIDA POR AQUISIÇÃO DE ATIVO FIXO. Concluem as autuantes reconhecendo as ponderações apontadas pela defesa e afirmando que a exigência do imposto nessa infração é indevida.

Concordo com a alegação da defesa, tendo em vista que, efetivamente, na planilha elaborada pela fiscalização não existe diferença de alíquota nas aquisições de bens para o ativo fixo, fls. 69 a 78, portanto, resta descaracterizada a infração 04.

INFRAÇÃO 05 – versa sobre o recolhimento a menos do ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, razão de erro na determinação da base de cálculo, pela falta de inclusão de despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço.

A defesa alega não serem parte integrante da base cálculo do ICMS importação as despesas relativas à utilização da infra-estrutura portuária e de contratação de trabalhadores portuários avulsos tendo em vista não se enquadrarem em nenhuma das espécies de despesas aduaneiras apontadas no art. 58 do RICMS-BA/97, aponta, também alguns equívocos cometidos pela fiscalização em relação as DI nºs 020497038-0 e 020112590-5.

As autuantes asseguram que não existe base legal para excluir da base cálculo do ICMS das importações, como pretende o autuado, as despesas arcadas pelo importador oriunda da utilização da infra-estrutura portuária, bem como dos serviços e facilidades postos a disposição dos usuários dos portos por ocasião da movimentação das cargas nas importações. Afirmam que procederam as exclusões apontadas pelo autuado relativas às notas fiscais emitidas em data posterior ao desembaraço e decorrente da correção de DI retificadora.

Depois de analisar as peças verifico que não assiste razão ao autuado quando pretende excluir algumas das despesas aduaneiras cobradas debitadas ao importador antes do desembaraço das mercadorias importadas, pois entendo que as despesas contestadas pelo autuado, ou seja, despesas



arcadas com a utilização da infra-estrutura portuária e com o reembolso de despesas com trabalhadores alocados na movimentação das mercadorias importadas no transcurso das operações de desembarque e arrumação das mercadorias importadas. Essas despesas, a meu ver, estão diretamente vinculadas a capatazia e estiva, pois, são indispensáveis à movimentação das cargas no ambiente alfandegado, além de integrarem a operação de importação, antecederam o desembarço aduaneiro e foram arcadas pelo importador, ora autuado. Por isso, considero estarem essas despesas alicerçadas no mandamento contido no art. 58 do RICMS-BA/97, cujo teor não expressa limitação alguma quando enuncia o gênero “quaisquer despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente.

Concordo também, ante as ponderações da defesa, com as exclusões acatadas pelas autuantes relativas à correção da DI nº 02/0112590-5, bem como, no tocante às DI nºs 02/0497038-0 e 02/0112590-5, tendo em vista que as notas fiscais nºs 5302, 52053, 6693, 50269 e 50554 foram emitidas em datas posteriores às que ocorreram seus respectivos desembarços.

Por isso, considero parcialmente caracterizada a infração 05 acolhendo o demonstrativo de débito elaborado pelas autuantes, ao prestarem a informação fiscal, fl. 7312, no valor de R\$ 63.115,79.

INFRAÇÃO 06 – trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis como não tributáveis, decorrente de saídas de mercadorias em consignação para outro Estado sem destaque de ICMS.

O autuado aduz que as saídas de mercadorias em consignação para outro estado sem destaque do ICMS decorreram de duas situações distintas. Uma, corresponde remessas simbólicas em consignação de mercadorias de produção própria, depositadas em armazéns gerais situados em outra unidade federada. E a outra, de remessas simbólicas em consignação de mercadorias importadas, cujo desembarço aduaneiro e posterior destinação física ocorreram em outros Estados.

Observa que em todas as notas fiscais que ampararam as remessas em consignação autuadas, consta a informação de que as mercadorias deverão ser retiradas pelos consignatários no armazém geral, e por isso, como não há, entre as operações objeto da autuação, entrega de mercadorias diretamente no estabelecimento destinatário, conclui-se que, anteriormente à remessa em consignação, foram, necessariamente, remetidas para depósito nos referidos armazéns. Apresenta o autuado três demonstrativos, fls. 6597, 6614 e 6638, com as cópias das respectivas notas fiscais, constando relação comparativa das saídas para armazenamento com as quantidades remetidas dos produtos de fabricação própria, bem como, em relação aos produtos importados, fl. 6644, com a indicação nas referidas notas fiscais das respectivas DI's.

Salienta o autuado que por motivo do exíguo prazo de dez dias para apresentação de sua manifestação, bem como, pelo fato gerador ter ocorrido há mais de cinco anos, não conseguira reunir toda a documentação relativa à movimentação de estoque para comprovar a correlação entre as remessas para armazenagem e as posteriores remessas em consignação, compromete-se, no entanto, a carrear aos autos a aludida documentação fiscal.

As autuantes afirmam que não é possível aquilatar se as notas fiscais relacionadas foram originalmente objeto de importação, já que essas mercadorias encontravam-se estocadas no armazém geral. Dizem que as duas notas fiscais de remessas para armazenamento com vinculação a duas DI's, entretanto, não há como se vincular as notas de saída em consignação sem tributação - objeto da autuação - com essas DI's uma vez que no corpo das notas fiscais de saída não constam o número da DI nem tampouco o número da nota fiscal de entrada de produtos importados.

Verifico de exame realizado nas planilhas comparativas apresentadas pelo autuado, fls. 6597 a 6658, acompanhadas das cópias das respectivas notas fiscais, onde figura, com base nas respectivas quantidades, que o volume de mercadorias transferidas para o armazém geral pelo autuado, com destaque do imposto, no período fiscalizado, é de ser superior ao volume constante nas notas fiscais sem destaque do imposto e elencadas no demonstrativo de apuração da infração

elaborado pela fiscalização, fls. 80 a 81, Entretanto, entendo que não se pode aquilatar a efetiva movimentação entre o estabelecimento autuado e armazém geral, eis que não espelha a realidade integralmente.

Considero que essa condição é necessária, porém insuficiente para comprovar, de forma inequívoca, se as notas fiscais de remessa com destaque do imposto apresentadas pelo autuado suportam, efetivamente, as operações de remessa simbólica em consignação sem destaque do imposto, sem o exame das demais movimentações paralelas no período fiscalizado.

Convém frisar que o autuado apesar de ter manifestado nos autos sua intenção de apresentar toda a documentação fiscal para demonstrar de forma inequívoca a movimentação de seus estoques no período fiscalizado, não concretizou o seu intento, até a data do julgamento. Entendo ser esse o único procedimento capaz de se demonstrar a correlação entre as remessas simbólicas e as disponibilidades das respectivas mercadorias em cada operação anteriormente tributada ou não.

Entendo que essa infração restou caracterizada, vez que, além de afigurar-se formalmente embasada na competente documentação fiscal e demonstrativos analíticos para apuração débito não contestado pela defesa, o autuado que dispõe dos registros de toda sua movimentação dos estoques, nada apresentou que fundamentasse suas alegações e pudesse elidir a acusação fiscal.

Portanto, resta mantida a infração 06.

INFRAÇÃO 07 – versa sobre a falta de retenção do ICMS e o recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transportes interestaduais e intermunicipais.

Inicialmente em relação a essa infração deixo de acatar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em sua defesa em relação à diferença de R\$ 30.408,43 constatada entre o montante apurado pela fiscalização, por transportadora, e o valor global, por entender que, com a informação fiscal prestada pelas autuantes que motivaram a elaboração de novos demonstrativos contemplando os ajustes cabíveis, restou ultrapassada essa questão.

No tocante ao mérito, a defesa em sua impugnação contesta os seguintes pontos:

- Erro na aplicação da alíquota em operações interestaduais - reclama o autuado que apesar das autuantes corrigirem a quase totalidade dos equívocos em relação à alíquota aplicada nas operações interestaduais ao apurar o débito dessa infração em sua informação fiscal, remanesceu sem ajuste da alíquota os CT nºs 10886 e 12883, fls. 7647 a 7649, resultando na falta da exclusão do valor de R\$ 194,87, nessa infração;
- Operações não sucessivas - questiona o autuado o critério adotado pela fiscalização para avaliar o cumprimento do mandamento previsto na alínea “b” do inciso II do art. 380 do RICMS-BA/97, na imputação do tomador do serviço de transporte a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, ou seja, qual a periodicidade da prestação caracteriza sucessividade. Aduz que a fiscalização considerou diversas operações que no seu entendimento não atendem ao critério preconizado, pois, entende que só pode ser considerada prestações sucessivas, aquelas que, uma vez iniciada, tenham continuidade por um razoável período de tempo. Apresenta o autuado uma lista de inscrições estaduais, fls. 7650 a 7655, que mesmo depois dos ajustes procedidos pelas autuantes ainda não foram excluídas.
- Prestações iniciadas em outras unidades da federação – persiste o autuado na sua tese de que as operações iniciadas em outras unidades da federação, não cabe a retenção aduzindo que por força do inciso I do art. 48 do RICMS-BA/97 o imposto é devido à unidade federativa na qual tenha início a prestação do serviço de transporte. Apresenta uma planilha para cada inscrição estadual, fls. 7656 a 7678, cujas operações foram incluídas na apuração efetuada pela fiscalização e que não foi considerada a origem das prestações iniciadas em outras unidades federadas;

- Extinção pelo pagamento do crédito tributário - argumenta que devem ser extintas pelo pagamento as operações realizadas pelas transportadoras TRANSULTRA S/A, Navegação Vale do Rio Doce - DOCENAVE e Empresa de Transporte Atlas LTDA.

Depois de examinar toda a documentação que consta nos autos a respeito dessa infração que assiste razão ao autuado no tocante aos CT nºs 10886 e 12883, enunciado no primeiro item, tendo em vista que, efetivamente, ocorrera o erro no cálculo da alíquota como se depreende da documentação acostada, fls. 7647 a 7649, portanto, procedi a exclusão do valor correspondente a R\$ 194,87, do total apurado após as correções efetuadas pelas autuantes.

Já em relação às operações sucessivas, constato que as exclusões procedidas pela fiscalização, fls. 7276 a 7277, estão consentânea com a previsão legal, tendo em vista somente terem remanescido as operações cuja frequência caracteriza sucessividade. Em suma concordo, pela razoabilidade, com o critério aprimorado pelas autuantes por ocasião da informação fiscal que excluíram do cálculo do débito as prestações esporádicas dentro de um critério assaz razoável, tendo em vista que o dispositivo legal supra não delimita com precisão o termo “sucessivas” empregado pelo legislador.

No que concerne às operações iniciadas em outras unidades da federação, entendo que assiste razão ao autuado, pois considero que independe da cláusula em que a operação seja realizada, ou seja, *FOB* ou *CIF*, deve prevalecer o mandamento explicitado no inciso I do art. 46 do RICMS-BA/97 que estatui o lugar em que tenha início a prestação do serviço de transporte, o local da prestação para efeito da cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável. Portanto, com base nas cópias dos CT's acostados aos autos, onde consta a origem da prestação do serviço de transporte em outra unidade federada, conjuntamente com as planilhas elaboradas pelas autuantes, fls. 7.482 a 7.601, procedi a exclusão do total apurado conforme planilha a seguir apresentada, ou seja, o montante de R\$ 418.660,97 dos respectivos valores mensais contidos na coluna “SUBSTITUIÇÃO TRANP. CARGA” do demonstrativo de débito de apuração elaborado pelas autuantes, fl. 7602.

**DEMONSTRATIVO DA TOTALIZAÇÃO POR INSCRIÇÃO DAS PRESTAÇÕES DE TRANSPORTE INICIADAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO**

INSCRIÇÃO	fl. PAF	JAN	FEV	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL
44750857	7666	364,38							83,9	173,28	115,29			736,85
105.708.615.117	7657	994,84	2.320,95	839,18	1.675,17	2.171,11	1.034,80	959,33	940,05	1.742,57	1.164,04	988,58	801,81	15.632,43
51.033.558	7668	10.925,45	9.445,09	2.194,36	0,00	0,00	5.616,00	2.042,18	3.268,36	7.906,91	4.987,64	2.094,55	1.754,18	50.234,72
76.026.831	7659	132,45	190,24	106,06	118,67	178,84	128,34	246,08	128,59	203,01	86,45	106,00	76,08	1.700,81
251.759.890	7660	730,83	1.153,33	365,42	784,75	1.173,09		400,49	391,03	782,06	391,03	841,31	433,56	7.446,90
251.777.529	7661	113,20	282,75	152,32	116,35	283,19	207,87	146,74	27,32	93,18	119,36	108,75	151,95	1.802,98
52.480.443	7662							59,12	64,03	625,95		440,45		1.189,55
116.017.042.111	7663	10.583,44	15.908,48	18.399,24	17.280,89	14.952,53	14.503,05	12.012,33	11.488,46	11.888,46	10.181,85	10.788,08	12.092,24	160.059,05
80.147.597	7664												3.789,19	3.789,19
336.442.344.117	7665									4.376,74	621,33			4.998,07
190.150.407.116	7666										2.420,07	9.984,76		12.404,83
461.026.238.00.89	7767	216,31	215,98	218,32	870,28	1.038,86	1.091,02	1.090,35	216,48	1.742,72	1.084,33	1.927,70	1.323,91	11.091,26
81.920.385	7668	40,05	15,43	77,11	0,00	110,09		378,94	187,10			170,59		979,31
3.675.448.680.400	7669	8,16		60,16			5,08	123,68		4,91	56,53		5,08	263,60
77.017.488	7670												425,60	425,60
011.75.880	7671	199,22	99,46	30,29	9,08	62,42	13,83	62,29	26,98	91,59	262,24	48,56	150,04	1.066,00
101.720.071.36	7672	59,48	73,84	30,62	94,52	28,22	17,40	36,84	97,04	23,01	17,99	60,84	21,40	561,20
100.313.493.114	7673	176,50	67,34	180,25	674,94	233,08	210,88	97,32	138,95	17,36	541,91	194,58	52,20	2.555,32
1.810.010.022.297	7675	25,49	121,57	7,07	3,53	9,75	8,16					2,72	3,53	181,82
1.865.448.680.170	7676	130,98	321,57	127,75	37,77	65,46	123,80	98,13	140,59	412,70	643,36	166,21	49,92	2.318,24
244.149.819.110	7677	185,93	234,44	183,51	69,64	497,15	170,55	85,14	180,59	280,28	125,37	103,45	104,95	2.221,01
19.22.349	7678	16.244,98	15.081,28	16.220,23	7.871,15	20.801,26	6.327,59	4.167,03	12.405,58	3.675,74	12.351,82	6.807,55	15048,02	137.002,23
<b>TOTALS</b>		41.131,69	45.531,75	39.191,89	29.606,74	41.600,05	29.458,36	22.005,99	29.795,05	34.010,47	35.170,61	34.834,68	36.263,66	<b>418.660,97</b>

Quanto a extinção do pagamento em relação às operações realizadas pelas transportadoras TRANSULTRA S/A, Navegação Vale do Rio Doce - DOCENAVE e Empresa de Transporte Atlas LTDA, apesar de plausível a pretensão do autuado, entendo que somente é possível proceder a exclusão dos valores apurados pela fiscalização, mediante a apresentação da documentação comprobatória do efetivo recolhimento. Assim, como até a presente data o autuado não carreará aos autos a referida comprovação entendo que deve ser mantido os valores exigidos.

Com base nos ajustes e correções supra enunciados, e com base no demonstrativo de débito elaborado pelas autuantes fls. 7602, elaborei um novo demonstrativo de débito, a seguir apresentado onde consta a redução da infração 07, inicialmente lançado no valor de R\$ 724.407,78 passa para R\$ 618.742,21.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO COM AS EXCLUSÕES - ORIGEM E ALÍQUOTA**

MÊS	ST TRANSP. CARGAS	EXCLUSÃO - ORIG. OUTROS ESTADOS	EXCLUSÃO DIF. DE ALÍQUOTA	TOTAL	ST TRANSP. PESSOAL	TOTAL ICMS	ICMS RECOLHIDO	ICMS A RECOLHER
JAN	64.300,23	41.131,69		23.168,54	8.132,39	31.300,93	26.144,70	5.156,23
FEV	69.171,93	45.531,75	194,87	23.445,31	8.132,39	31.577,70	26.088,93	5.488,77
MAR	71.081,93	39.191,89		31.890,04	8.132,39	40.022,43	32.838,39	7.184,04
ABR	47.513,30	29.606,74		17.906,56	8.132,39	26.038,95	17.216,59	8.822,36
MAI	67.130,88	41.660,05		25.470,83	8.132,39	33.603,22	25.568,75	8.034,47
JUN	50.630,68	29.458,38		21.172,30	8.132,39	29.304,69	22.788,69	6.516,00
JUL	65.344,45	22.005,99		43.338,46	8.132,39	51.470,85	42.878,59	8.592,26
AGO	71.309,54	29.795,06		41.514,48	8.132,39	49.646,87	31.275,75	18.371,12
SET	66.956,57	34.010,47		32.946,10	8.132,39	41.078,49	29.645,07	11.433,42
OUT	104.172,50	35.170,61		69.001,89	8.132,39	77.134,28	38.679,68	38.454,60
NOV	68.869,08	34.834,68		34.034,40	8.132,39	42.166,79	36.637,65	5.529,14
DEZ	82.149,61	<b>36.263,66</b>		45.885,95	8.132,39	54.018,34	38.390,87	15.627,47
<b>TOT.</b>	<b>828.630,70</b>	<b>418.660,97</b>	<b>194,87</b>	<b>409.774,86</b>	<b>97.588,68</b>	<b>507.363,54</b>	<b>368.153,66</b>	<b>139.209,88</b>

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

**VOTO DISCODANTE QUANTO AO ITEM 1º**

Peço vênia para discordar do voto do ilustre Relator quanto ao item 1º deste Auto de Infração, que cuida da glosa de crédito fiscal de ICMS relativo a fretes, ou seja, referente a serviços de transporte de mercadorias.

Para pôr em ordem as idéias, cumpre salientar que a descrição do fato neste caso contém uma inverdade, que foi admitida verbalmente na sessão do julgamento por uma das auditoras responsáveis pelo lançamento, a Dra. Carmélia Pereira Gonçalves.

A inverdade é a seguinte: consta no Auto que se trataria de utilização indevida, pelo remetente das mercadorias, de crédito fiscal de ICMS relativo a “frete de mercadorias saídas por transferências a preço FOB”; ocorre que a auditora Carmélia Pereira Gonçalves, presente à sessão de julgamento, reconheceu que quem pagou o frete foi o próprio remetente (o autuado); logo, não se trata de transferência a preço FOB, e sim a preço CIF. Ou seja: o fato foi descrito incorretamente, num aspecto substancial.

Observe-se que as explicações constantes no campo “Descrição dos Fatos”, falando de preços CIF e FOB, dizem respeito ao item 7º, e não ao item 1º.

As cláusulas FOB e CIF são empregadas internacionalmente para consubstanciar, por meio da simples invocação dessas singelas letras, fórmulas contratuais indicativas da pessoa que deva

arcar com despesas atinentes, especialmente, a frete e seguro. Quando esses encargos são pagos pelo remetente, diz-se que a operação é CIF (“cost, insurance and freight”). Por outro lado, quando quem paga é o destinatário, diz-se que a operação é FOB (“free on board”).

No presente caso, conforme já destaquei, embora na descrição da infração seja dito que os fretes (serviços de transporte) se referem a saídas por transferências a preço FOB, consta nos autos, e a auditora confirmou verbalmente perante nós, julgadores, na sessão de julgamento que quem pagou os fretes foi o estabelecimento remetente – e, por conseguinte, a descrição do fato está errada, pois, se o pagamento do serviço de transporte foi feito pelo remetente, então o preço é CIF.

Trata-se de aspecto de importância capital, na situação em exame, haja vista que, quando quem paga o frete é o destinatário (preço FOB), o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte é dele, destinatário (RICMS, art. 94, I, “c”), ao passo que, quando quem paga o frete é o vendedor ou remetente (preço CIF), o crédito é deste, o vendedor ou remetente (RICMS, art. 95, I, “c”).

O RICMS, no art. 95, I, “c”, ao cuidar do crédito do imposto relativo ao frete nas operações com mercadorias a preço CIF, não faz distinção alguma entre as operações de venda e as transferências. Ao contrário, a alínea “c”, expressamente, diz que o direito ao crédito é do vendedor ou remetente. Ou seja, o legislador, ao lado da figura do “vendedor”, que evoca as operações de compra e venda, pôs também a figura do “remetente”, que tem caráter amplo, compreendendo qualquer remessa, inclusive transferência.

Considero que não foi observado um ponto básico – a figura do tomador do serviço. Quando o frete é pago pelo remetente (tomador), como no caso em exame (CIF), a 1ª via do Conhecimento de Transporte fica com ele. O fato de a 1ª via do Conhecimento de Transporte ser destinada a ele, remetente (tomador do serviço), é fator determinante do seu direito ao crédito.

Ao ser negado o direito do remetente ao crédito do imposto relativo ao frete CIF, como pretende a fiscalização neste caso, estabelece-se uma situação “*sui generis*”, haja vista que, apesar de estar havendo um serviço de transporte relacionado com mercadorias postas em circulação, ninguém teria direito ao crédito do imposto pago, o que é um absurdo:

- a) o transportador não pode utilizar o crédito do imposto destacado nos Conhecimentos, pois tal imposto, para ele, é um “débito fiscal”, e não um “crédito”;
- b) o destinatário também não pode utilizar o crédito do imposto relativo ao frete, porque a via do Conhecimento de Transporte a ele destinada é a 2ª, e só pode utilizar o crédito quem for o detentor da 1ª via;
- c) o remetente da carga (tomador do serviço de transporte), que, legitimamente, é o detentor da 1ª via do Conhecimento de Transporte (RICMS, art. 252, I), utilizou corretamente o crédito fiscal (RICMS, art. 95, I, “c”), por ser ele o tomador do serviço, porém esse crédito está sendo glosado.

Chamo a atenção para a regra do art. 252 do RICMS, que regula a destinação das vias do Conhecimento de Transporte:

- a) a 1ª via pertence ao tomador do serviço;
- b) a 2ª via acompanha o transporte até o destino da carga, podendo servir como comprovante de entrega;
- c) a 3ª via também acompanha o transporte, para ser retida pelo fisco, que visará a 2ª;
- d) a 4ª via fica presa ao bloco, para exibição ao fisco.

Quando o art. 252, no inciso I, diz que a 1ª via do Conhecimento – com base na qual pode ser utilizado o crédito fiscal por quem de direito – “será entregue ao tomador” do serviço, isto significa que, se o tomador for o destinatário (FOB), será este quem poderá utilizar o crédito legitimamente; por outro lado, se o tomador for o remetente (CIF), será este quem legitimamente poderá utilizar o crédito.

Por essas razões, considero improcedente o lançamento de que cuida o item 1º deste Auto de Infração.

Quanto aos demais itens, acompanho o brilhante voto do nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232900.0030/06-4**, lavrado contra **MILLENNIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 618.742,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II “a”, “e” e “f”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/ VOTO DISCORDANTE