

PROCESSO - A. I. N° 281105.1250/15-0
RECORRENTE - UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF N° 0120-02/16
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0081-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO FISCAL INDEVIDO. O débito fiscal somente poderá ser estornado quando não se referir a valor constante em documento fiscal. No caso em tela, houve destaque do imposto nos CTRC. Cabível a restituição do indébito, mediante *autorização* do uso de crédito fiscal, através de rito processual próprio junto à repartição fiscal. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF n°. 0120-02/16 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o valor de R\$622.576,93, em razão de duas irregularidades, sendo objeto deste Recurso a seguinte:

Infração 1 - Efetuou estornos de débitos de ICMS em desacordos com a legislação, no valor de R\$612.306,29, lançado no livro Registro de Apuração do ICMS a título de impostos pagos por substituição tributária, no período de janeiro a setembro de 2015, que foram devidamente glosados.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após as seguintes considerações:

[...]

A reclamação de crédito fiscal na infração 01 se baseia em estorno indevido realizado pelo autuado. Após alegar ter emitido o documento com código CFOP que não refletia a prestação efetiva que estava realizando, pois estava prestando serviço a contribuinte substituto tributário em relação ao serviço de transporte, o autuado procedeu ao estorno do débito em desacordo com a legislação.

Apesar de ter anunciado que anexou em mídia eletrônica documentos de arrecadação e livro de apuração do ICMS do substituto tributário, que comprovariam o pagamento do imposto, apenas foi encontrado na mídia cópia da defesa apresentada.

A pedido do autuado, a presente Junta de Julgamento adiou a sessão de julgamento para o dia 02/08/2016 a fim de que o autuado trouxesse os documentos citados em sua defesa como entregues no ato da respectiva apresentação. Porém, a arrumação do arquivo entregue durante a sessão de julgamento do dia 02/08/2016 não permitiu identificação de que o respectivo valor do imposto teria sido atribuído por substituição tributária ao tomador do serviço e que este efetivamente assumiu a condição de substituto tributário, lançando e recolhendo o respectivo tributo.

Assim, como o art. 307 do RICMS/12 determina expressamente que não é permitido que o contribuinte efetue estorno ou anulação de débito fiscal referente a valor constante em documento fiscal, não estando esta proibição limitada a situações em que o contribuinte entenda que o imposto não é devido, configurando-se como uma regra de aplicação literal, conclui que o imposto destacado em documento fiscal somente pode ser estornado mediante autorização do fisco após requerimento do interessado em processo administrativo, salvo disposições expressas em contrário.

O autuado alega que não houve falta de recolhimento do imposto. Entretanto, o autuado não demonstrou a verdade de suas alegações. O autuante não confirmou na descrição dos fatos que o imposto foi pago por substituição, como alegado pelo autuado. Apenas se referiu ao evento indicando que o autuado justificou o procedimento de estorno como sendo “a título de imposto pago por substituição tributária”.

Se o autuado não consegue comprovar o pagamento do imposto não pode tratar a presente reclamação de crédito tributário como sendo pelo descumprimento de obrigação acessória e alegar cerceamento de defesa,

pois a exigência do crédito tributário aponta para descumprimento de obrigação tributária principal. A base de cálculo da infração 01 foi o valor do estorno indevido correspondente ao destaque do imposto existente em documento fiscal, cujo pagamento não ficou demonstrado pelo autuado. Reconheço a procedência da infração 01.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 332 a 360, onde recapitula suas alegações de impugnação ao Auto de Infração, dentre as quais de que:

1. especificamente no caso dos fretes contratados por seus clientes para entregas de mercadorias no Estado da Bahia, a legislação atribui ao tomador do serviço de transporte, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS a título de substituição tributária (art. 298 do RICMS);
2. não obstante a previsão legal, por mero equívoco formal, destacou indevidamente o ICMS sobre as operações de frete nas notas fiscais emitidas em face de seus clientes - CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA e ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A;
3. quando da emissão dos referidos documentos fiscais, consignou, por mero equívoco, o CFOP nº 6352, referente à “Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial”, quando deveria ter consignado o CFOP nº 6360, referente à “Prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte”;

Porém, segundo o recorrente, o que se verificou foi a prolação de uma decisão absolutamente nula pelo flagrante cerceamento do direito de defesa, em virtude do arbitrário indeferimento do pedido de diligência, imprescindível para certificação de que o imposto cobrado já fora integralmente recolhido, conclusão esta inequívoca a partir de um simples cotejo da prova documental já carreada aos autos. Assim, requer a nulidade da Decisão recorrida pelo indeferimento do pedido de diligência fiscal e pela ausência de análise da robusta prova documental apresentada, cerceando o direito de defesa do recorrente e violando ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Destaca que comprovou, por meio dos documentos de arrecadação estadual – DAE e apurações do ICMS, que o imposto devido ao Estado da Bahia sobre as operações de transporte tratadas no Auto de Infração foi integralmente recolhido ao Fisco, pelos seus clientes/tomadores de serviços, que assim o fizeram na condição de substitutos tributários.

Não obstante isso, visando aclarar e fazer ainda mais prova da verdade dos fatos, requereu que fosse deferida a realização de diligência fiscal nos documentos apresentados, consistente na intimação da autoridade lançadora para que esclarecesse o seguinte:

- i) se os valores de ICMS sobre fretes destacados pelo recorrente nos documentos fiscais, objeto do lançamento, já foram recolhidos pelos tomadores de serviços na condição de substitutos tributários;
- ii) a razão da glosa do estorno de débito empreendido pelo recorrente decorre tão somente do fato do ICMS ter sido destacado em seus documentos fiscais, ainda que o imposto respectivo já tenha sido recolhido pelo tomador de serviços.

Salienta que todas as informações contidas nas apurações de ICMS ST realizadas pelos tomadores de serviços, que serviram de base para o recolhimento do imposto objeto dos DAEs apresentados, poderiam ter sido confirmadas por qualquer auditor fiscal nomeado, na própria base de dados do Fisco estadual, já que o recorrente apresentou as apurações encaminhadas pelos seus clientes, as quais poderiam ser objeto de conferência/validação com base nas informações que são prestadas mensalmente ao Fisco, notadamente o Sped Fiscal, de amplo e simples acesso pela fiscalização, de forma a evitar a cobrança de débito já pago.

Com base no exposto, o recorrente entende restar evidente a nulidade da decisão recorrida, que indeferindo o pedido de produção de prova pericial, com fundamentação extremamente genérica e sem análise do caso, violou frontalmente não só os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual é imperativo o reconhecimento e a decretação de sua nulidade, determinando-se o retorno dos autos à Junta de Julgamento para que outra, em adequada forma, seja proferida, sanando-se o vício apontado.

Em seguida alega ilegitimidade passiva do recorrente, pois a responsabilidade do recolhimento do ICMS, a título de substituição tributária no serviço de transporte, é do tomador do serviço, nos termos do art. 298 do RICMS/BA.

Também destaca que, **por mero equívoco formal, destacou indevidamente o ICMS sobre as operações de frete nas notas fiscais emitidas em face de seus clientes**. Do mesmo modo, também por equívoco, quando da emissão dos referidos documentos fiscais, consignou o CFOP nº 6352, referente à “*Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial*”, quando deveria ter consignado o CFOP nº 6360, referente à “*Prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte*”.

Não obstante esses esclarecimentos prestados na impugnação apresentada, entendeu o Julgador *a quo* que “a arrumação do arquivo entregue [...] não permitiu a identificação de que o respectivo valor do imposto teria sido atribuído por substituição tributária ao tomador do serviço e que este efetivamente assumiu a condição de substituto tributário”, o que de nenhum modo procede.

Isso porque a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto decorre de lei e não de uma vontade das partes, sendo certo que os documentos apresentados evidenciam que, dando aplicabilidade ao que dispõe a legislação baiana, o tomador do serviço recolheu o tributo incidente sobre a operação com o código 1632 – “ICMS Substituição Tributária - Transportes” – é o que expressamente consta dos DAE apresentados.

Assim, considerando a expressa atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ao tomador do serviço, é clarividente que, se existente qualquer valor ou diferença de imposto a ser recolhido quanto às competências objeto da autuação, tais valores jamais podem ser imputados ao recorrente, mas sim exclusivamente aos tomadores dos serviços de transporte, responsáveis, nos termos da legislação baiana, pelo recolhimento do ICMS a título de substituição tributária.

Posteriormente, o recorrente diz arrumar as provas já apresentadas para melhor compreensão dos julgadores, de forma a comprovar o inequívoco recolhimento do imposto devido ao fisco, tendo em vista a JJF concluir que a “arrumação do arquivo entregue” não teria permitido a identificação de que o respectivo valor do imposto teria sido atribuído por substituição tributária ao tomador do serviço e que este efetivamente assumiu a condição de substituto tributário, lançando e recolhido o respectivo tributo, o que, segundo o recorrente, reforçaria a necessidade da diligência indeferida.

Quanto aos documentos anexados o recorrente diz ser necessário fazer as seguintes observações:

- i. para algumas competências, os tomadores emitiam DAE com o valor global de ICMS/ST a ser recolhido, contemplando todos os serviços prestados, de modo que nesses casos, o recorrente providenciou o destaque manual e com caneta marcadora dos valores referentes a ela, na apuração global dos tomadores do serviço – sendo necessário realizar cotejo entre o relatório do tomador com a lista de conhecimentos pagos;
- ii. alguns tomadores, em algumas competências objeto da autuação, reuniram vários conhecimentos de transporte para pagamento numa única oportunidade/DAE ou quando da entrada do documento (CT-e) em seus sistemas, procedendo ao recolhimento do imposto em meses posteriores ao que seria devido (essa é a razão, por exemplo, para a existência de DAE e comprovantes de pagamento do mês de março/2015, na competência de janeiro/2015);
- iii. nos meses de abril/2015 e junho/2015, o recorrente realizou estorno de imposto referente não só aos clientes Continental e Engepack, mas também quanto ao cliente Aulik Indústria e Comércio Ltda. Todavia, nesses dois casos, o imposto não foi pago, pois o CT-e foi substituído, de modo que o imposto devido, do substituto, foi corretamente recolhido no mês de agosto/2015. A Nota Fiscal de anulação de valores, o CT-e substituto, o DAE e o comprovante de pagamento do imposto devido estão anexos no dossiê, nas respectivas competências;
- iv. o recorrente, para comprovar o efetivo pagamento do imposto devido, tratou de carrear aos

autos todos os documentos a que tinha acesso e que logrou êxito em obter juntamente aos tomadores do serviço, não logrando êxito, no entanto, em acesso ou obter cópia do Sped Fiscal dos tomadores do serviço. Não obstante isso, a apuração do ICMS/ST devido e ainda, a regularidade do valor recolhido pode e deve ser objeto de conferência pelo Fisco, mediante análise dos documentos fiscais dos tomadores do serviço, os quais são de simples e irrestrito acesso pelo Estado, detentor dessas informações.

Assim, a análise da prova conduzirá ao reconhecimento de que o débito de ICMS exigido já fora integralmente recolhido ao Fisco baiano, não sendo devido o valor objeto de autuação.

Considerando o acima exposto, requer a juntada aos autos do dossiê impresso, para que o mesmo seja objeto de apreciação pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal quando do retorno dos autos para prolação de nova decisão, nos termos da preliminar já aduzida e, no caso de não ser acatada, seja o mesmo analisado por esse Conselho de Fazenda na apreciação do presente Recurso Voluntário.

Ainda o recorrente arguiu a nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração 1, visto que o dispositivo legal que a fundamenta não guarda relação com a situação fática descrita na peça fiscal, uma vez que a penalidade imposta se fundamenta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a qual dispõe “...que importe descumprimento de obrigação tributária principal...”, pois é inequívoco que não houve o descumprimento de qualquer obrigação principal, já que o motivo pelo qual o estorno do crédito foi considerado incorreto é o suposto descumprimento do previsto nos artigos 307/308 do RICMS/BA, os quais versam sobre a forma para se operacionalizar o estorno.

O recorrente alega a inaplicabilidade do art. 307 do RICMS/BA, em razão da impossibilidade de vedação do estorno ou anulação de débito já pago por substituição tributária e a consequente extinção do crédito tributário pelo pagamento, pois o simples fato do contribuinte ter destacado, em seus documentos fiscais, imposto que sabidamente já foi recolhido por seus tomadores de serviços a título de substituição tributária, não permite à fiscalização vedar o estorno ou anulação do débito de ICMS, impondo o recolhimento de tributo já extinto pelo pagamento (art. 156, I, do CTN), pois tais dispositivos são aplicáveis exclusivamente para as situações em que o imposto destacado nos documentos fiscais for efetivamente devido. Assim, se não tivesse realizado o estorno do imposto **que, por equívoco, foi destacado em seus documentos fiscais**, estaria sujeita a exigência pelo fisco baiano de imposto já pago pelo tomador de serviços.

O recorrente sustenta ausência de prejuízo ao erário baiano o mero descumprimento de obrigação acessória e que a glosa do estorno do crédito é medida extrema que viola a razoabilidade e proporcionalidade, princípios norteadores do processo administrativo, como também viola o princípio da vedação ao confisco, do que requer a improcedência do Auto de Infração ou redução equitativa da multa de ofício aplicada à primeira infração para aplicar a sanção prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, imposta no caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta lei.

Por fim, sejam as intimações encaminhadas à empresa autuada, bem como e inclusive, às suas procuradoras, sob pena de nulidade, do que anexa documentos, às fls. 361 a 766 dos autos, como prova de suas alegações.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, em relação à infração 1 do Auto de Infração, na qual se glosa os créditos lançados no livro Registro de Apuração do ICMS a título de estornos de débitos de ICMS, no período de janeiro a setembro de 2015, por ocorrer em desacordo com a legislação.

Da análise do Recurso Voluntário, inicialmente há de se salientar que a Decisão recorrida apreciou as provas e alegações trazidas ao processo, fundamentando todas as posições adotadas. Assim, o

fato de ter indeferido o pedido de diligência/perícia, desde que devidamente justificado e diante das provas produzidas nos autos, não cerceia o pleno exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório, como aduz o recorrente. Logo, inexiste omissão que venha maculá-la.

Igualmente, nos termos do art. 147, I, “a”, e II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de diligência ou prova pericial por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, conforme se esclarecerá da análise do mérito.

Também rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de ilegitimidade passiva do recorrente, pois, no lançamento de ofício não se exige o ICMS substituição tributária do serviço de transporte, de responsabilidade do tomador do serviço, como fundamenta a tese recursal, mas, sim, o ICMS destacado nos CTRC, sob CFOP nº 6352, referente à “Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial”, consoante admite o próprio recorrente em suas razões recursais, cujo débito foi indevidamente estornado no livro Registro de Apuração do ICMS.

Do mesmo modo, deixo de acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração por insegurança na determinação da infração, sob a alegação de inadequação do que dispõe o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, pois não houve o descumprimento de qualquer obrigação principal. E deixo de acolher tal preliminar por várias razões, a saber:

1. Nos termos do art. 18, §1º, do RPAF, as eventuais incorreções não acarreta a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo a incorreção ser retificada e o fato comunicado ao sujeito passivo, que terá o prazo de dez dias para se manifestar;
2. Ainda nos termos do §2º do mesmo dispositivo legal, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade;
3. Conforme prevê o art. 19 do RPAF, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.
4. Por fim, consoante dispõe o art. 142 do CTN, à autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, **propor** a aplicação da penalidade cabível (grifo nosso).

Finalmente, quanto ao pedido para que as intimações sejam encaminhadas à empresa autuada, bem como às suas procuradoras, *sob pena de nulidade*, há de ressaltar que, apesar de recomendar o atendimento do pedido, o seu descumprimento não ensejará qualquer nulidade do ato, desde que sejam observadas as condições previstas nos termos do art. 108 do RPAF, no qual estabelece que “*A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem*”.

No mérito, é inevitável a conclusão de que as razões recursais e os documentos apensados pelo recorrente, todos relativos ao ICMS-ST, são imprestáveis para elidir a acusação fiscal de estornos de débitos de ICMS em desacordo com a legislação, pois, como já dito, no lançamento de ofício não se exige o ICMS substituição tributária do serviço de transporte, como faz crer o apelante, mas o ICMS destacado nos CTRC, sob CFOP nº 6352, referente à “Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial”, como admitido pelo próprio recorrente.

Sendo assim, uma vez ocorrido o suposto indébito fiscal por parte do sujeito passivo, inerente à tributação que declara de sua responsabilidade, sob CFOP nº 6352, o correspondente débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando *não se referir a valor constante em documento fiscal*, conforme preceitua o art. 307 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), o que não ocorreu, visto

que o próprio recorrente afirma esta situação por diversas oportunidades, conforme a seguir:

“... por mero equívoco formal, destacou indevidamente o ICMS sobre as operações de frete nas notas fiscais emitidas em face de seus clientes.” (fl. 343);

“Pelo simples fato da Recorrente ter destacado em seus documentos fiscais imposto que sabidamente já foi recolhido...” (fl. 351);

“Admitir a aplicação do Art. 307 do RICMS/BA que veda o estorno pelo simples fato do imposto ter sido destacado nos documentos fiscais...” (fl. 352);

“Não tivesse a Recorrente realizado o estorno do imposto que, por equívoco, foi destacado em seus documentos fiscais, ...” (fl. 352).

Em consequência, **não** cabe o estorno ou anulação do suposto indébito fiscal, pois, *expressamente*, o art. 307 do RICMS/BA determina que o débito fiscal *somente* poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Por sua vez, o art. 75, I, do RPAF, dispõe que, tratando-se de devolução de ICMS a contribuinte do imposto, a restituição do indébito será feita mediante *autorização* do uso de crédito fiscal. Já o art. 76 do mesmo diploma legal regula que, nos casos em que caiba estorno ou anulação do débito fiscal do ICMS, observar-se-ão as disposições do RICMS (o que não se aplica ao caso concreto por haver destaque do imposto nos CTRC - art. 307).

Registre-se que, ao contrário do que afirma o recorrente, a exigência da *autorização* prevista não é sem sentido, ela visa inibir o *prejuízo ao erário estadual* de o débito ser estornado pelo autuado e, concomitantemente, o destinatário do serviço se apropriar do imposto destacado no documento fiscal (cujo destaque é vedado conforme art. 298, §5º, I, do RICMS/BA) e, em consequência, o erário estadual ter de suportar o ônus desse crédito fiscal, indevidamente destacado no CTRC. Assim, só através do rito processual próprio, a autoridade fiscal, após as devidas análises e precauções, poderá autorizar o estorno do indébito fiscal na escrita do recorrente.

No tocante ao pedido de redução da multa aplicada, há de se registrar que é a legalmente prevista ao caso concreto e, nos termos do art. 158 do RPAF, falece de competência a este Colegiado a redução da multa por infração de obrigação principal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281105.1250/15-0, lavrado contra **UNILOG - UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$612.306,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$10.270,64**, prevista no inciso XI do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS