

PROCESSO	- A. I. N° 089643.0013/16-2
RECORRENTE	- LULU MOTOS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E TRANSPORTES LTDA. (LULU MOTOS)
RECORRIDO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0236-03/16
ORIGEM	- INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 31/08/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0276-12/17**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O instituto da substituição tributária rege-se nas operações interestaduais pelos convênios e protocolos firmados pelas unidades federativas para tal fim, em obediência aos arts. 102 e 199 do CTN. Tal regra encontra-se recepcionada na legislação deste Estado através do art. 10 e 11, da Lei n° 7.014/96 e art. 295, do RICMS/12. No caso dos autos, trata-se de operações interestaduais com motocicletas novas e peças, sujeitas à substituição tributária por força do Convênio ICMS 52/93, assinado pelos Estados da Federação e do Distrito Federal. Excluído do lançamento as exigências recaídas sobre as notas fiscais que foram objeto de devoluções. Acusação parcialmente subsistente.. Previsão legal da multa aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 14/01/16, que exige Crédito Tributário no valor total de R\$341.294,70, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior, nos meses de maio e novembro de 2012, março a junho e dezembro de 2013, julho e outubro de 2014, fevereiro, abril, julho e setembro de 2015. Infração - 07.01.01.

Após tramitação regular do presente PAF em primeira instância, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão n° 0236-03/16, decidiu, por unanimidade, pela procedência do presente auto, conforme voto transscrito abaixo:

**“VOTO**

*“Cuida o presente Auto de Infração da falta de recolhimento do ICMS por antecipação na qualidade de sujeito passivo por substituição referente a aquisições de mercadorias [motocicletas e peças] provenientes de outras unidades da Federação, por remetente sem inscrição estadual ativa, conforme demonstrativo acostado à fl. 04 - Convênio ICMS 52/93.*

*A acusação fiscal se fundamenta no §5º, do art. 8º, da Lei 7.014/96, in verbis:*

*“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*[...]*

*§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade solidária do contribuinte substituído nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais junto a contribuinte substituto, por força de convênio ou protocolo, que não possua inscrição ativa neste Estado.”*

O autuado, em sede de defesa refutou o cometimento da irregularidade apontando os seguintes argumentos.

Em relação aos Danfes emitidos pela empresa Tec Way da Amazônia Ind. Com. Ltda., CNPJ nº 05.377.079/0001-98, arrolados no levantamento fiscal e discriminados em sua defesa à fl. 421, referente a aquisição de 350 motocicletas, informou que ciente da aplicação do regime de substituição tributária por antecipação, em conjunto com a empresa remetente calculou o valor do imposto incidente na operação no valor de R\$177.310,00 e efetuou três remessas para a Tec Way da Amazônia Ind. Com. Ltda., conforme troca de e-mails que diz anexar aos autos, para que o remetente recolhesse o ICMS-ST correspondente através da GNRE. Para sua surpresa recebeu a notificação da lavratura do Auto de Infração.

Informou que providenciou a lavratura junto à Delegacia Policial competente de Boletim de Ocorrência contra a remetente por não ter efetuado o recolhimento acertado, cuja cópia disse ter acostado à sua defesa. Com base na existência de comprovação que diz ter acostados aos autos, de que efetuou as transferências de valores para o recolhimento ICMS-ST, requereu a improcedência do montante da exigência fiscal relativo a essas operações.

Depois examinar os elementos dos autos que constituem essa explanação alinhada pelo impugnante, constato que, mesmo verificando que foi carreado aos autos cópias das comprovações de seus argumentos, não é possível exonerá-lo de sua responsabilidade tributária solidária, haja vista ser intransferível, mediante acordo com terceiro, a sujeição obrigacional prevista na legislação tributária. Acordos e contratos entre particulares não geram qualquer repercussão no âmbito do Direito Tributário, precípuamente não desonera a responsabilidade do sujeito expressamente estatuído em lei.

Nestes termos, resta patente o acerto da autuação em relação a essas operações, cuja exigência deve ser mantida.

No tocante ao valor de R\$96,00, acrescido ao preço de venda incluídos nos Danfes relativos a essas operações, a título de taxa de alienação, alegado pela defesa que deveria ser excluído da autuação para evitar o bis in idem, não acolho a pretensão do impugnante, tendo em vista que qualquer importância recebida ou debitada do adquirente deve integrar a base de cálculo, de acordo com a alínea “a” do inciso II, do §1º, do art. 17 da Lei 7.014/96, in verbis:

“§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

[...]

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

Entendo também, que a multa sugerida deve ser mantida, haja vista ter sido corretamente tipificada para a irregularidade cometida, consoante previsão contida na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Em suma, pelo expedito, fica mantida a exigência fiscal da autuação em relação aos Danfes arrolados no levantamento fiscal e elencados na defesa à fl. 421.

Em relação aos Danfes de nºs 4220, 4416 e 4417, cujas operações o defendente alegou não ser devida a exigência apurada no Auto de Infração, pelo fato de se tratar de remessas em consignação que foram devolvidas mediante emissão de nota fiscal correspondente e que cumpriu rigorosamente o estabelecido no art. 334 do RICMS-BA/12.

O autuante ao prestar informação fiscal refutou o argumento da defesa esclarecendo que, por se tratar de operação interestadual de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o Parágrafo Único do referido dispositivo regulamentar expressamente determina a não aplicação nas devoluções ora em lide.

Como se depreende da transcrição do aludido dispositivo regulamentar, assiste razão ao autuante.

“Art. 334. Na realização de operação de consignação mercantil, observar-se-ão os seguintes procedimentos (Ajuste SINIEF 2/93);

[...]

III - Na venda da mercadoria remetida a título de consignação mercantil:

[...]

IV - Na devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil:

[...]

Parágrafo único. As disposições contidas neste artigo não se aplicam às operações sujeitas ao diferimento ou ao regime de substituição tributária por antecipação, exceto nas operações internas em que a fase de tributação já tenha sido encerrada.”

Assim, não acolho as alegações da defesa e ficam mantidas essas operações atinentes aos referidos Danfes arroladas no levantamento fiscal.

No que concerne ao DANFE nº 4618, arrolado no levantamento fiscal, o impugnante asseverou que desconhece essa operação e requer a sua exclusão, carreando aos autos cópia de declaração do emitente, Sazaki Motores Ltda. constante na mídia “pen drive”, fl. 434, informando que ocorreu um equívoco.

Em que pese constar nos autos a declaração da emitente da referida nota fiscal de que ocorreu equívoco em sua emissão, não deve prosperar a pretensão da defesa, uma vez que é indubidosa a existência da nota fiscal no sistema de Notas Fiscais eletrônicas e, somente o devido cancelamento no ambiente público de arquivamento é que poderia ser aceito o desfazimento do negócio e a consequente desoneração do autuado.

Assim, acolho o argumento apresentado pelo autuante na informação fiscal e mantenho a autuação relativa ao Danfe nº 4818. Do mesmo modo, rejeito a alegação da defesa, ao não reconhecer as operações atinentes aos Danfes de nºs 1029 e 315, sob o fundamento de que não adquiriu as mercadorias neles indicadas. Logo, ficam mantidas as exigências dessas operações tendo em vista que a simples negação, sem qualquer comprovação inequívoca não tem o condão de elidir a acusação fiscal lastreada em documento fiscal válido em nome do autuado.

Constatou também que não deve prosperar a alegação da defesa de que não foi considerada a alíquota de 4% prevista na Resolução do Senado nº 13/2012 na apuração da exigência objeto da autuação, pelo fato de constar no demonstrativo de apuração as alíquotas de 12% e 17%, ao apontar na defesa os Danfes de nºs 4538, 4540, 4610, 4619 e 4632.

Como bem esclareceu o autuante ao proceder à informação fiscal, a apuração do ICMS-ST foi efetuada corretamente como se constata no demonstrativo de apuração, uma vez que considerado o crédito fiscal de 4% destacado nas operações interestaduais amparadas pela referida resolução aplicada a correspondente MVA e incidindo a alíquota de 12% para as operações subsequentes com motocicletas ou, de 17% nas operações com peças.

Assim ficam mantidas as operações relativas aos citados Danfes.

No que diz respeito aos Danfes de nºs 51321, 086 e 155, para os quais o impugnante asseverou em sua defesa ter efetuado o recolhimento e que acostou aos autos os correspondentes comprovantes, também não acato a alegação, haja vista que após compulsar os documentos acostados aos autos no pen drive, fl. 434, constato que somente existe a cópia de uma GNRE do Danfe de nº 51321, sem qualquer autenticação do banco arrecadador, portanto, sem qualquer valor probante do efetivo recolhimento. Em relação aos demais Danfes não constam quaisquer comprovantes. Logo ficam mantidas as correspondentes exigências no levantamento fiscal.

Por fim o defendente sustentou que os Danfes de nºs 4540 e 4610, arrolados no levantamento fiscal foram objeto de devolução, asseverando que acostou à sua defesa cópia das correspondentes operações de devoluções através dos Danfes de nºs 11173 e 11298.

- Ao compulsar a documentação acostada aos autos pela defesa constato que apesar da cópia dos referidos Danfes de nºs 11173 e 12298 se referirem às mesmas mercadorias dos Danfes de nºs 4540 e 4610, não foram comprovados os efetivos retornos das mercadorias através dos correspondentes Conhecimentos de Transporte - CT-e, bem como não consta nos referidos Danfes quaisquer dados do transportador. Mesmo se tratando de suposta devolução 71 motos não foram indicados os motivos da devolução. O CFOP da operação indicado nos Danfes não correspondem a operação de devolução e foi alterado através de Carta de Correção manual, não válida para notas fiscais. Ademais, a alteração da natureza da operação no presente caso, implica mudança na base de cálculo e alíquota, erro não passível de correção consoante previsão expressa do inciso I, do §1º-A, do art. 7º, do Ajuste SNIEF 01/01. Também não constam no campo próprio dos referidos Danfes o destaque do imposto correspondente ao indicado nos Danfes de aquisição de nºs 4540 e 4610. Logo, a documentação apresentada pelo impugnante não comprova de forma inequívoca que ocorreram as devoluções em questão, portanto, não tem o condão de elidir a acusação fiscal.

Nestes termos, ante o exposto, concluo pela subsistência da autuação.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

Inconformada com a Decisão de primeira instância o autuado interpôs Recurso Voluntário com as seguintes alegações:

Inicialmente, argui que: “Não foi oportunizada a juntada posterior de novos documentos, na hipótese de serem considerados insuficientes os anexados pelo sujeito passivo. Passou-se ao largo do art. 138 do RPAF, que prevê que “possíveis dúvidas, falhas ou pendências (...) podem ser sanadas” (sic).

E que: “em sede procedural, deixou a Decisão ora recorrida de abordar o pedido contido na Impugnação no tocante à obtenção de prova emprestada junto ao inquérito policial deflagrado pelo BOLETIM DE OCORRÊNCIA Nº DECECAP SSA-BO-16-00090, junto à Delegacia de Crimes

*Econômicos e Contra a Administração Pública – DECECAP, em cujo âmbito serão produzidas provas relevantes ao deslinde da questão”.*

Aduz que: “*deixou a Decisão de se manifestar acerca do pedido subsidiário expressamente formulado, relativo à prerrogativa contida no art. 42, § 8º da Lei Estadual nº 7.014/96, que autoriza, com base em aplicação de equidade e do princípio in dubio pro contribuinte, que seja afastada penalidade aplicada em face de contribuinte que agiu em estrita boa-fé*”, e que ao proceder assim, o acórdão em apreço foi baseado, quase que totalmente, em interpretação excessivamente restritiva do Princípio da Legalidade, limitando-se a afirmar que “*a legislação prevê tal penalidade*”, especificamente no art. 42, II, “d” da Lei Estadual nº 7.041/96, sem levar em conta que a mesma lei, no parágrafo 8º do mesmo dispositivo, também oportuniza à autoridade julgadora a aplicação da equidade, para afastamento de sanções desmedidas. Ao simplesmente aplicar a penalidade, de modo indistinto, equipara a autoridade fiscal os contribuintes de boa e de má-fé, tornando letra morta o dito § 8º.”

Assinala que: “*foram rechaçadas todas as alegações do Recorrente, inclusive aquelas lastreadas em cabal prova documental, como é o caso da comprovação de pagamento do tributo em relação aos DANFE 51321, 086 e 155. Afirmou a Decisão que as GNRE juntadas aos autos estavam “sem qualquer autenticação do banco arrecadador, portanto, sem qualquer valor probante do efetivo recolhimento”.*

Tal conclusão é incompreensível, pois:

- a) *A uma, aparentemente houve equívoco dos doutos julgadores, vez que foram juntados COMPROVANTES DE TRANSAÇÃO BANCÁRIA, com respectivos números de controle, suficientes à comprovação do pagamento.*
- b) *A duas, caso surgisse dúvida, o contraditório e ampla defesa administrativos impõem que o julgador deveria oportunizar o esclarecimento por parte do sujeito passivo, antes de fulminar sumariamente seus pleitos, por alegação meramente documental.*

Esclarece que parte da infração refere-se a aquisições feitas na competência do ano de 2013 de 350 motocicletas, gerando crédito a pagar de ICMS, incidente sobre a operação, junto à empresa Tecway da Amazônia Ind. Com. Ltda., e correspondem os DANFES de nºs: 28818 a 28839, 28843 a 28861, 28864, 29637 a 29657, 29659 a 29667, 29669 a 29688, 30016 a 30026, 30028 a 30049, 30051 a 30056, 30058 a 30117, 30119, 30181 a 30189, 30191 a 30195, 30197 a 30225, 30227 a 30229, 30231 a 30234, 30245 a 30246, 30251, 30254 a 30255, 30258, 30262, 30268, 30270, 30272 a 30273, 30275, 30277, 30279, 30307, 30309 a 30315, 30317 a 30326, 30328 a 30384, 30387 a 30395, 30397 a 30398, 30400 a 30404, 30406, 30408 a 30448, 30450 a 30452, 30977, 30984.

Diz que ciente da aplicação do regime da substituição tributária por antecipação para o caso em voga calculou em conjunto com a empresa Tecway da Amazônia, conforme comunicações eletrônicas (e-mail) em anexo, o valor que seria devido a título de incidência de ICMS sobre tal operação, vindo a ser encontrado o total de R\$177.310,00.

Informa que, confiando na boa-fé da empresa alienante, que havia recebido de bom grado o valor transferido, com a incumbência de realizar o recolhimento do ICMS mediante competente GNRE, efetuou três transferências bancárias, datadas de 14/06/2013 - R\$26.350,00, 19/06/2013 – R\$ 45.560,00 e 31/07/2013 - R\$105.400,00, totalizando a quantia indicada no parágrafo anterior.

Assevera que, realizada a transferência, portanto, de total boa-fé, tranquilizou quanto ao cumprimento da obrigação tributária principal, sob regime de antecipação. Afinal, é vedada nova tributação, nas etapas subsequentes, quando há recolhimento antecipado, nos termos da Lei Estadual nº 7.014/96, em seu art. 9º, reforçado pelos arts. 289 e 290 do RICMS-BA/12 e Cláusula Décima Terceira do Convênio CONFAZ 52/93.

Assinala que em face da notória ilegalidade da conduta da empresa Tecway da Amazônia Ind. Com. Ltda., lavrou o Boletim de Ocorrência nº DECECAP SSA-BO-16-00090, junto à Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, no dia 14/04/2016, narrando à Autoridade Policial os fatos em apreço, para fins de investigação quanto à conduta da dita

empresa.

Afirma que de modo subsidiário, e comprovada, por sua vez, a existência de conduta ilícita por parte da empresa Tecway da Amazônia Ind. Com. Ltda., há de restar atraída a aplicação dos Princípios da Equidade e do *In dubio pro contribuente*, temperando-se a interpretação do art. 136 do CTN, de modo a se afastar, ao menos, a incidência de multa no caso concreto. Continua observando que tal subsidiário encontra fundamento normativo no art. 42, §8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, e em precedentes reiterados do Superior Tribunal de Justiça, acolhendo tal entendimento, citando como exemplo o julgado, AgRg no REsp 1220414/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011.

Pontua que: “*o relator, em seu voto, especificamente na página 8 do acórdão, no que toca à infração em apreço, afirma que “mesmo verificando que foi carreado aos autos cópias das comprovações de seus argumentos, não é possível exonerá-lo de sua responsabilidade tributária”. Reconhece, assim, a inexistência de dolo do Recorrente; porém, aplica integralmente a penalidade.*”

Requer-se, portanto, em sede recursal, que esta Egrégia Câmara de Julgamento reforme o acórdão de Primeira Instância, de modo a considerar improcedente a infração 01 – 07.01.01 ou, subsidiariamente, diante da extensão comprovação da boa-fé do recorrente, afastar a aplicação de penalidade, com fulcro em correta interpretação do art. 136 do CTN, com lastro expresso no art. 42, § 8º do RICMS-BA.

Com relação aos DANFEs de nºs: 4320, 4416, 4538, 4540, 4610, 4618, 4619, 4632. Em apertada síntese aduz que: “*04 (quatro) motivos que apontam a INSUBSTÊNCIA da autuação, por totalmente descompassada com a realidade dos fatos.*

*Tais motivos, que serão abordados nas linhas a seguir, traduziram-se na ausência de circulação jurídica das mercadorias, em virtude da existência de remessa em consignação/retorno de demonstração (DANFE'S 4320, 4416 e 4417); bem como devolução de compras no que tange aos DANFE'S 4540 e 4610; regular recolhimento do ICMS em relação aos DANFE'S 4538, 4619 e 4632; e inexistência de fato gerador em relação ao DANFE 4618, vez que o recorrente nunca realizou o negócio jurídico nele descrito, como reconheceu a empresa SAZAKI MOTORS LTDA em documento juntado aos autos.*

Diz que em análise de tais Danfes, é fácil identificar que as motocicletas nele indicadas lhe foram remetidas em operação de Remessa de Consignação (CFOP 6917 - Remessa de mercadoria em consignação mercantil ou industrial), as quais posteriormente, foram devolvidas mediante nova nota fiscal, sob competente CFOP, em estrita obediência ao art. 334 do RICMS-BA/12. Prossegue informando que os Danfes com os referidos anexos comprovam adoção de tais providências. Assinala que tais dados permitem concluir, portanto, que não houve circulação jurídica da mercadoria em questão e, portanto, inexistiu fato gerador quanto aos citados DANFEs. Frisa que outro não é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, conforme precedente REsp 1420872/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2015, DJe 19/02/2015, cuja ementa transcreve.

Assim, diante de tal realidade, o próprio art. 280 do RICMS-BA/12, prevê a suspensão da incidência do ICMS, nestes casos, e por isso, requer o afastamento da cobrança relativa aos DANFEs de nºs 4320, 4416 e 4417.

No tocante aos DANFEs de nºs 4540 e 4610 informa que foram remetidas motocicletas para a finalidade de vendas, sob CFOP 6102, diferentemente do que ocorreu no item anterior. Continua observando que as mercadorias em questão foram posteriormente devolvidas ao remetente originário, sendo cumpridas as formalidades previstas no art. 451 e seguintes do RICMS, o que afasta, portanto, a legitimidade da autuação em relação a tais notas. Destaca que se encontram apensados os anexos que comprovam a devolução.

Explica que, apenas, ocorrerá um singelo erro formal na escrituração do DANFE nº 11.173 (anexo

ao 4540), ao se indicar como natureza da operação o CFOP 6949 (*Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado*), genérico, no lugar do CFOP 6202 (*Devolução de compra para comercialização*). Menciona que tal equívoco foi devidamente retificado com a emissão de DANFE ajustado.

Entende o Recorrente que *cumpriu com exatidão os deveres instrumentais. Entretanto, mesmo que houvesse incorrido em equívoco, ainda assim deveria ter lhe sido oportunizada a correção de sua escrituração. Não há sonegação ou fraude no caso concreto. O Auto de Infração foi lavrado com base em documentação fornecida pelo próprio contribuinte.*

Finaliza afirmando que: *em homenagem ao contraditório e à ampla defesa, e para fins de instrução processual robusta, deveria ter sido oportunizada ao contribuinte a possibilidade de juntar eventuais documentos que o julgador entendesse pertinente a complementar suas alegações. Porém, não foi o observado. Apesar de vários fundamentos alegados pela autoridade autuante serem meramente formais, sequer se deu chance de réplica: partiu-se ao julgamento, que mantém uma cobrança vultosa sem que se dê ao contribuinte, já sufocado por obrigações, a possibilidade de sanar equívocos formais.*

No que diz respeito aos DANFEs nºs 4538, 4619 e 4632, acima listados, assevera que:

- a) *Foram anexados através da defesa os comprovantes dos pagamentos realizados pela empresa SAZAKI MOTORS LTDA., através de DAR – MOD 2 da Secretaria de Estado da Receita da Paraíba, origem das motocicletas e peças. Os comprovantes de pagamento foram emitidos pelo BANCO DO BRASIL, neles constando os respectivos números de autenticação.*
- b) *Não houve manifestação expressa, na Decisão, a respeito de tais DANFE'S ou seu pagamento, apenas existindo menção aos mesmos quando se discutiu a alíquota de 4% (quatro por cento).*
- c) *Com a comprovação do pagamento, requer-se a improcedência do Auto neste particular, com o provimento do Recurso voluntário.*

Em relação ao DANFE de nº 4618, afirma ter sido surpreendido com a inclusão desse DANFE emitido pela Sazaki Motors Ltda., por desconhecer essa operação atribuindo equívoco da emitente, vez que nunca realizou a operação nele escriturada.

Informa que, inclusive, tal fato foi inserido no Boletim de Ocorrência a que se fez referência anteriormente, para fins de apuração de eventuais responsabilidades.

Destaca que em momento posterior à lavratura do Auto de Infração, os representantes da empresa Sazaki Motors Ltda. enviaram Declaração, firmada ainda pelo contador responsável, em que peremptoriamente afirmam:

*“a NFe. 4.618 (...) emitida em favor da empresa LULU MOTOS COM. IMP. EXP. E TRANSPORTES LTDA., foi faturada de forma errônea (sic) por nosso faturista. A NFe em epígrafe não foi lançada em nossa contabilidade, como também a empresa LULU MOTOS não fez a devolução para cancelamento da mesma.”*

Entende que: *houve expresso reconhecimento por parte da empresa emitente da NFe em questão quanto à OCORRÊNCIA DE EQUÍVOCO e, portanto, INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO ICMS quanto à referida nota.*

Afirma que: *No caso em voga, há elementos mais do que suficientes a demonstrar que não houve negócio jurídico no tocante ao DANFE 4618, emitido de modo equivocado pela empresa SAZAKI MOTORS LTDA, que reconheceu formalmente tal realidade.*

Assevera que: *É surreal admitir que o Recorrente arque com o pagamento de tributo ao qual não deu causa, em virtude da ausência de cancelamento da nota fiscal POR TERCEIRO. Qualquer contribuinte será, a partir de tal entendimento, cobrado pela conduta equivocada ou ilícita de terceiros, mesmo demonstrando não ter realizado qualquer fato gerador tributável. E não terão como desonerar-se, pois apenas os terceiros poderão cancelar a nota.*

Requer a improcedência total desta Infração 2 – 07.01.01, no valor de R\$ 140.999,55 (cento e quarenta mil, novecentos e noventa e nove reais e cinqüenta e cinco centavos).

Quanto às aquisições feitas na competência de 12/2013, junto à empresa EBF Industria e Comercio Art. Plast. Ltda., conforme DANFE nº 51321, e no ano de 2014 junto à empresa, Viva Peças Alfer Com. de Peças de Motos Ltda., conforme DANFEs de nºs 086 e 155 informa que acosta os comprovantes de pagamento do ICMS aos mesmos referentes.

Diz que: “*De modo surpreendente, a Decisão recorrida negou provimento à defesa em relação a tal autuação, afirmando que “somente existe uma cópia de GNRE do Danfe de nº 51231, sem qualquer autenticação do banco arrecadador e, portanto, sem qualquer valor probante do efetivo recolhimento”.*

*Ora, como não há autenticação? Tratou-se de operação realizada através da rede mundial de computadores, que não gera autenticação mecânica, mas sim a data da operação, código de barras da GNRE, data do pagamento, conta corrente e agência de débito, e PROTOCOLO do pagamento.*

Por fim, *mais uma vez se repetiu a questionável rotina de indeferir, por razões formais, SEM OPORTUNIZAR, EM SEDE DE INSTRUÇÃO PROCESSUAL, a apresentação dos documentos pertinentes, o que é previsto no próprio RPAF.*

Desta maneira, *requer-se o provimento do Recurso e o afastamento total desta Infração 03 – 07.01.01 no valor de R\$ 2.561,93 (dois mil, quinhentos e sessenta e um reais e noventa e três centavos).*

Informa que:

No que concerne às aquisições feitas na competência no ano de 2012, junto às empresas MCM Comercial Ltda., conforme DANFE de nº 1029, e Viva Peças Alfer Com. de Peças de Motos Ltda., conforme DANFE nº 315, perfazendo o total de R\$645,38.

Observa que, assim como ocorreu em relação ao DANFE nº 4618, desconhece o negócio escritorado em tais documentos fiscais, por nunca ter adquirido as mercadorias neles listadas. Sustenta que não pode, portanto, ser alçado à condição de contribuinte ou responsável pelo ICMS em relação a tal operação, que sequer se sabe se existiu no mundo fenomênico, envolvendo outras partes.

Suscita que aparentemente, inclusive, surgem indícios de má-fé da empresa em emitir de forma irresponsável as citadas notas fiscais, envolvendo seu estabelecimento e gerando prejuízos, com risco de cobrança de exação indevida e imposição de ônus para apresentação de defesa.

Arremata assinalando que, por não reconhecer o negócio jurídico em questão, requer a improcedência desta parte da Infração, no valor de R\$645,38.

Menciona que a norma jurídica tributária instituidora de obrigação principal, também denominada de regra-matriz de incidência tributária por parcela da doutrina, é estruturalmente formada por um antecedente normativo, que descreve uma hipótese de incidência, e o seu consequente, prescrevendo a obrigação de pagar tributo.

Destaca que no antecedente, encontram-se os critérios material, temporal e espacial; no consequente, o pessoal e o quantitativo, este último dividido em base de cálculo e alíquota que incide sobre a última. Frisa que tais elementos, ou critérios, via de regra só podem ser modificados por lei em sentido formal. Reproduz ensinamentos doutrinários sobre o tem da lavra do jurista, Leandro Paulsen, para corroborar sua tese de que tributária principal, consistente na obrigação de pagar tributo, decorre da lei, e apenas dela. Remata frisando que apenas com a subsunção de um fato gerador a uma hipótese de incidência legalmente descrita.

Revela que restou demonstrado à exaustão na presente impugnação que, por razões variadas, em diversos casos sequer veio a se concretizar um fato gerador, e em outras passagens, demonstrou-se que, apesar de existir o fato gerador, houve pagamento do respectivo tributo.

Assinala que nas hipóteses em que o fato gerador não se verificou, não se mostra possível

reconhecer a incidência da exação. Diz ser necessário ultrapassar as amarras da formalidade, para que se possa enxergar se houve, de fato, fato imponível, pois o descumprimento de deveres instrumentais (obrigações acessórias) não faz nascer a incidência tributária, mas apenas a imposição de obrigação de pagar multa pela infração secundária. Ressalta que o RPAF-BA/99 já citado expressa carrega em seus artigos 157 e 158 pertinentes disposições acerca da questão.

Afirma que a menção a tais dispositivos, portanto, objetiva lastrear o requerimento de que mesmo eventual descumprimento de obrigação acessória seja relevado por este Órgão Julgador, partindo-se da premissa de que a Impugnante se pautou sempre pela boa-fé, agindo sem dolo, fraude ou simulação.

Arremata destacando que resta também claro que não foi por omissão sua que existiu falta de recolhimento de tributo. Assinala que tal consequência decorreu da inexistência de competentes fatos geradores, de acordo com o que foi exposto.

Observa que a lavratura do Auto de Infração, como se pode verificar em seu demonstrativo de débito, apontou como incidentes nas diversas operações listadas alíquotas de 12% e 17%.

Lembra que a Resolução nº 13/2012, do Senado Federal, fixou em 4% a alíquota incidente nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior. Ressalta que tal incidência foi regulamentada pelos Estados através do Convênio ICMS 38/2013, reproduzindo o teor da Cláusula Segunda, para revelar que a subsunção do caso concreto à hipótese acima é completa.

Informa que as motocicletas que integram os Danfes dissecados ao longo da presente impugnação foram importadas pelas empresas emitentes. Afirma que a título exemplificativo, seguem em anexo Declarações de Importação apontando especificamente os bens em questão em seu âmago.

Verifica-se que os DANFEs nºs 4538, 4540, 4610, 4619 e 4632 se utilizam corretamente da alíquota interestadual de 4%, o mesmo ocorre com o DANFE nº 4618, cuja relação já foi anteriormente refutada.

Ressalta que o RICMS-BA/97 passou a prever tal alíquota, com tais fundamentos, a partir de 20/06/2013, com a modificação do art. 55-A, segundo o qual:

*“Art. 55-A. Nas operações interestaduais realizadas com a aplicação da alíquota de 4% (quatro por cento), por força do previsto na Resolução do Senado Federal nº 13, de 25 de abril de 2012, deverão ser prestadas no documento fiscal as informações exigidas no Conv. ICMS 38/13.”*

Sustenta que se impõe a improcedência do Auto de Infração, cabendo a determinação, se o caso for, de determinação da deflagração de nova ação fiscal para fins de acertamento adequado do crédito tributário, afastando-se as penalidades erroneamente aplicadas.

Por fim requer o Recorrente que seja dado provimento ao Recurso voluntário, especificamente para:

- a) Primeiramente, que seja julgado IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 089643.0013/16-2, no valor de R\$ 341.294,70 (Trezentos e quarenta e um mil e duzentos e noventa e quatro reais e setenta centavos), seja pela ausência de fato gerador, ou também pela comprovação de pagamento de várias das dívidas erroneamente apontadas; ou ainda pela erro na alíquota utilizada pela autoridade fiscal, que desconsidera alíquota de 4% (quatro por cento) prevista na Resolução 13/2012 do Senado Federal;
- b) Subsidiariamente, caso seja superado o pedido anterior, que seja afastada a aplicação da MULTA sobre o valor principal, diante da boa-fé do contribuinte, temperando-se a interpretação do art. 136 do CTN com a aplicação dos Princípios da Equidade e do *“In Dubio Pro Contribuinte”*, como orienta o Superior Tribunal de Justiça.
- c) Caso esta Colenda Câmara de Julgamento Fiscal entenda que houve instrução processual deficitária, que determine a anulação da Decisão de primeiro grau, e o retorno dos autos à 3ª

Junta de Julgamento Fiscal, para que o feito retorne à fase de instrução, com a oportunização de produção de provas documentais competentes à demonstração dos pagamentos e das correções necessárias no “ambiente público de arquivamento”, no tocante à escrituração fiscal, de modo que a Decisão de primeiro grau possa ser novamente proferida com fundamento em mérito, e não apenas em formalidades, mormente no que toca às Infrações 2, 3 e 4;

d) Que, de igual forma, seja anulada a Decisão de primeiro grau e remetido o feito novamente à fase de instrução, aguardando-se o desfecho do inquérito policial gerado pelo BOLETIM DE OCORRÊNCIA N° DECECAP SSA-BO-16-00090, junto à Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública – DECECAP, que indubitavelmente é prejudicial ao mérito do presente processo fiscal; e que seja oportunizada a juntada de documentos de tal inquérito e a oitiva das empresas citadas na defesa, o que foi totalmente negligenciado pela Decisão recorrida.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0236-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 26/06/2014 para exigir crédito tributário no montante de R\$341.294,70.

Cuida o presente Auto de Infração da falta de recolhimento do ICMS das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, quando da aquisição de motocicletas de outras unidades da federação, conforme Convênio ICMS 52/93, cujo remetente não possui inscrição estadual ativa como substituto tributário neste Estado, conforme art. 6º, Inc. XV da Lei nº 7.014/96, sendo o adquirente, logo, solidário responsável pelo recolhimento do tributo das mercadorias constante do PAF em epígrafe.

Em relação aos DANFES de nºs: 28818 a 28839, 28843 a 28861, 28864, 29637 a 29657, 29659 a 29667, 29669 a 29688, 30016 a 30026, 30028 a 30049, 30051 a 30056, 30058 a 30117, 30119, 30181 a 30189, 30191 a 30195, 30197 a 30225, 30227 a 30229, 30231 a 30234, 30245 a 30246, 30251, 30254 a 30255, 30258, 30262, 30268, 30270, 30272 a 30273, 30275, 30277, 30279, 30307, 30309 a 30315, 30317 a 30326, 30328 a 30384, 30387 a 30395, 30397 a 30398, 30400 a 30404, 30406, 30408 a 30448, 30450 a 30452, 30977, 30984, emitidos pela empresa Tec Way da Amazônia Ind. Com. Ltda., CNPJ nº 05.377.079/0001-98, arrolados no levantamento fiscal e discriminados em sua defesa à fl. 421, referente a aquisição de 350 motocicletas, informou que ciente da aplicação do regime de substituição tributária por antecipação, em conjunto com a empresa remetente calculou o valor do imposto incidente na operação no valor de R\$177.310,00 e efetuou três remessas para a Tec Way da Amazônia Ind. Com. Ltda., conforme troca de e-mails que diz anexar aos autos, para que o remetente recolhesse o ICMS-ST correspondente através da GNRE. Para sua surpresa recebeu a notificação da lavratura do Auto de Infração.

O recorrente lavrou o Boletim de Ocorrência nº DECECAP SSA-BO-16-00090, junto à Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública - DECECAP, no dia 14/04/2016, narrando à Autoridade Policial os fatos em apreço, para fins de investigação quanto à conduta da dita empresa.

Verifico nos fólios processuais que foi apensado aos autos cópias das comprovações de seus argumentos, mas, conforme determina, o art. 6º, Inc. XV da Lei nº 7.014/96, sendo o adquirente, logo, solidário responsável pelo recolhimento do tributo das mercadorias constante do PAF em epígrafe.

Desta forma, não é possível afastar sua responsabilidade tributária solidária, pois ela é intransferível.

Apesar de haver um acordo de pagamento entre o recorrente a empresa Tec Way da Amazônia Ind. Com. Ltda., tal contratos entre particulares não geram qualquer repercussão no âmbito do

Direito Tributário, precipuamente não desonera a responsabilidade do sujeito expressamente estatuído em lei.

Ante o exposto concluo pela subsistência da infração, cuja exigência deve ser mantida.

Da mesma sorte, mantendo a multa aplicada por entender que ela foi corretamente tipificada para a irregularidade cometida, consoante previsão contida na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Com relação ao pedido de afastamento da aplicação da MULTA sobre o valor principal, diante da boa-fé do contribuinte, temperando-se a interpretação do art. 136 do CTN com a aplicação dos Princípios da Equidade e do *“In Dubio Pro Contribuinte”*, como orienta o Superior Tribunal de Justiça, entendo que não se enquadra na possibilidade previstas no art. 42, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, transcrito abaixo, pois não trata a presente infração de obrigação principal.

*§ 8º Poderá ser proposta ao Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) a dispensa ou redução de multa concernente a infração de obrigação principal, por equidade, conforme o disposto em regulamento.*

Em relação aos DANFES de nºs 4220, 4416 e 4417, cujas operações o recorrente alegou não ser devida a exigência apurada no Auto de Infração, pelo fato de se tratar de remessas em consignação que foram devolvidas mediante emissão de nota fiscal correspondente e que cumpriu rigorosamente o estabelecido no art. 334 do RICMS-BA/12.

Verifico nos cadernos processuais que o autuante ao prestar informação fiscal refutou o argumento da defesa esclarecendo que, por se tratar de operação interestadual de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o Parágrafo Único do referido dispositivo regulamentar expressamente determina a não aplicação nas devoluções no caso em tela.

*“Art. 334. Na realização de operação de consignação mercantil, observar-se-ão os seguintes procedimentos (Ajuste SINIEF 2/93);*

[...]

*III - Na venda da mercadoria remetida a título de consignação mercantil:*

[...]

*IV - Na devolução de mercadoria remetida em consignação mercantil:*

[...]

*Parágrafo único. As disposições contidas neste artigo não se aplicam às operações sujeitas ao diferimento ou ao regime de substituição tributária por antecipação, exceto nas operações internas em que a fase de tributação já tenha sido encerrada.”*

Ante o exposto, mantendo a Decisão *a quo*. Para julgar subsistente a infração.

Em relação aos DANFES de nºs 4540 e 4610, o recorrente alega que se trata de operações de devoluções, realizadas através dos DANFES de nºs 11173 e 11298, que foram enquadradas erroneamente no CFOP 6949 - outras saídas de mercadorias ou prestação de serviço não especificado, quando o correto seria o CFOP 6202 – Devolução de compra para comercialização.

Ao compulsar a documentação acostada aos autos pela defesa (PENDRIVE fl. 434) constato que as cópias dos referidos DANFES de nºs 11173 e 12298 se referem às mesmas mercadorias dos DANFES de nºs 4540 e 4610, e que consta nas informações complementares a citação de que tratam de devolução de mercadoria das referidas DANFES.

Ante o exposto entendo que foram comprovados os efetivos retornos das mercadorias através dos correspondentes DANFES de nºs 11173 e 12298, assim excluo o valor de R\$ 32.131,78, referentes as mercadorias das notas fiscais

Em relação aos DANFES de nºs 4538, 4619 e 4632, o recorrente alega que não foi considerada a alíquota de 4% prevista na Resolução do Senado nº 13/2012 na apuração da exigência objeto da autuação, pelo fato de constar no demonstrativo de apuração as alíquotas de 12% e 17%.

Verifico nos cadernos processuais que o autuante em sua informação fiscal, esclareceu que a apuração do ICMS-ST foi efetuada corretamente como se constata no demonstrativo de apuração,

uma vez que foi considerado o crédito fiscal de 4% destacado nas operações interestaduais amparadas pela referida resolução aplicada à correspondente MVA e incidindo a alíquota de 12% para as operações subsequentes com motocicletas ou, de 17% nas operações com peças.

Assim entendo que nenhum reparo merece a Decisão de Piso e voto pela subsistência da infração.

Em relação ao DANFE nº 4618, o recorrente em sua tese recursal informa que desconhece essa operação e requer a sua exclusão, trazendo aos autos cópia de declaração do emitente, Sazaki Motores Ltda. constante na mídia “*pendrive*”, fl. 434, informando que ocorreu um equívoco.

Verifico que no PAF consta a declaração da emitente da referida nota fiscal de que ocorreu equívoco em sua emissão, mas não vejo, no processo fiscal, nenhuma nota de devolução desta operação.

Desta forma não acato a tese recursal, pois não há provas de que a operação foi desfeita. E fica claro que a nota fiscal existe no sistema de Notas Fiscais eletrônicas e, somente o devido cancelamento no ambiente público de arquivamento é que poderia ser aceito o desfazimento do negócio e a consequente desoneração do autuado.

Nada impede que o recorrente faça a correção da operação com o respectivo pedido de emissão extemporânea da nota fiscal de devolução, mediante as provas que possui da não realização/desfazimento desta operação.

Assim entendo que nenhum reparo merece a Decisão de Piso e voto pela subsistência da infração.

Em relação aos DANFES de nºs 51321, 086 e 155, o recorrente em sua defesa que fez o recolhimento e que colacionou aos autos os correspondentes comprovantes.

Ao compulsar os documentos acostados aos autos no *pen drive*, fl. 434, verifico há uma cópia de uma GNRE do DANFE de nº 51321, na havendo prova de que ele foi pago, pois não existe nenhum documento de comprovação do dito pagamento.

Verifico que em relação aos demais DANFE S, 086 e 155, não constam quaisquer comprovantes nos cadernos processuais.

Ante ao exposto, voto, portanto, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, com a exclusão do valor de R\$32.131,78, referente as devoluções ocorridas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 089643.0013/16-2, lavrado contra **LULU MOTOS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E TRANSPORTES LTDA. (LULU MOTOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$309.162,92**, acrescido da multa de 60 % prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões CONSEF, 26 de julho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

