

A. I. Nº - 206955.0022/14-5
AUTUADO - VESCON EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 24. 03. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0014-01/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE CONTRATADA JUNTO À MICROEMPRESA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No período objeto da autuação a empresa transportadora não constava como optante pelo Simples Nacional. Conforme consta nos “Dados Cadastrais” do contribuinte existente na SEFAZ/BA, a opção pelo Simples Nacional foi realizada pela microempresa José da Cruz Negreiros – ME, apenas a partir de 01/01/2013, portanto, fora do período objeto da autuação. Inexistia qualquer restrição ou vedação na legislação do ICMS para que uma microempresa não optante pelo Simples Nacional destacasse o imposto no documento fiscal e, consequentemente, o tomador do serviço utilizasse o crédito fiscal. A questão suscitada pelo impugnante de se tratar de frete CIF razão pela qual faria jus ao crédito fiscal objeto da glosa não tem nenhuma repercussão no caso em tela. Infração insubstancial. **b)** PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. Nos termos do RICMS-BA/97 e RICMS/BA/12, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é do autuado na condição de tomador dos serviços de transporte nas prestações sucessivas relacionadas na autuação, o que exclui a responsabilidade do substituído, no caso o transportador (art. 380, II, § 1º, RICMS/BA/97). O § 1º do art. 382 do RICMS/BA/97 determina que o Conhecimento de Transporte deverá ser emitido pela empresa transportadora sem destaque do ICMS. Ou seja, o destaque do imposto é indevido e, consequentemente, o crédito fiscal utilizado. A questão suscitada pelo impugnante de se tratar de frete CIF razão pela qual faria jus ao crédito fiscal objeto da glosa não tem nenhuma repercussão quanto à exigência fiscal, haja vista que o Conhecimento de Transporte deveria ter sido emitido pela empresa transportadora sem destaque do ICMS. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado elide a exigência fiscal ao apresentar elementos que comprovam a inexistência de diferença de ICMS a recolher atinente à diferença de alíquotas. Infração insubstancial. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTA DE 10% DO VALOR COMERCIAL DAS MERCADORIAS. Autuado

elide parcialmente a autuação ao apresentar elementos que comprovam a regular escrituração de notas fiscais arroladas na autuação; o cancelamento de notas fiscais por parte dos emitentes. A autuante acatou parcialmente as alegações defensivas. Infração parcialmente subsistente. Entretanto, a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, passou a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal. Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Assim sendo, como a alteração acima aduzida passou a multa de 10% para 1%, cabe à aplicação retroativa do novo dispositivo legal ao caso em exame, por se tratar de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época de ocorrência dos fatos objeto da autuação. Retificada de ofício a multa imposta de 10% para 1%. Infração parcialmente subsistente.

b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração caracterizada. Não acolhida nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/06/2014, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$835.880,71, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS e referente à aquisição de serviço de transporte junto à microempresa ou empresa de pequeno porte, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$87.950,90, acrescido da multa de 60%. Consta que a prestação dos serviços de transporte foi realizada pela empresa José da Cruz Negreiros – ME, que se encontrava na condição de microempresa desde 1984;
2. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$12.625,77, acrescido da multa de 60%. Consta que: “Utilizou indevidamente crédito fiscal referente à aquisição de serviços de transportes de cargas interestaduais realizados em operação sucessivas, sem ter realizado o pagamento do imposto decorrente das operações de transportes”;
3. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinada a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$38.383,76, acrescido da multa de 60%;
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de

R\$650.309,90, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias. Período de ocorrência: 31/12/2011 e 31/12/2012;

5. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro fiscal, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$6.125,34, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Período de ocorrência: 31/12/2011;

6. Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente à aquisição de serviço de transporte sujeito a Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$40.485,04, acrescido da multa de 60%. Consta que o autuado não efetuou o recolhimento do ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA de transportes em operações sucessivas na qualidade de tomador dos serviços e, apesar de não pagar o imposto, utilizou o crédito decorrente dessas operações.

O autuado apresentou defesa (fls. 70 a 87, volume I). Argui, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa, relativamente à infração 3. Neste sentido, reproduz o artigo 18, I, II, III e IV, “a” e “b”, do RPAF/99. Assinala que, em conformidade com o referido dispositivo regulamentar processual, depreende-se que o lançamento tributário deve obrigatoriamente determinar com clareza e precisão a matéria tributável, caso contrário, fica prejudicado o elemento de certeza, imprescindível na comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Afirma que, no caso em questão, o que se verifica é a constituição de crédito tributário vultoso em manifesta violação ao devido processo legal e ao seu direito de defesa revelada pela glosa de operações cujas respectivas notas fiscais sequer foram informadas pela autuante.

Alega que a autuante limitou-se a informar em planilha intitulada “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens” (doc.02), o valor que considerou devido por período, sem, contudo, identificar os documentos fiscais objeto da recusa. Acrescenta que o quadro demonstrativo que acompanha a peça de lançamento não apresenta uma relação analítica das notas fiscais, ou seja, valor das operações, alíquota, etc., para que possa ao menos se manifestar sobre a suposta infração.

Assevera que a ausência do número das notas fiscais em uma planilha, que possui centenas de itens distribuídos em mais de vinte páginas, torna impossível a identificação das operações as quais supostamente teria deixado de recolher o diferencial de alíquota, no prazo para apresentação da defesa.

Acrescenta que, além disso, através da análise da planilha “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo /Material de consumo - Demonstrativo do cálculo”, resta evidente que a autuante tratou indistintamente todas as operações em questão, ignorando o fato de que algumas delas faziam jus a redução de base de cálculo. Ou seja, houve por bem tratar de forma idêntica todas as operações, sem considerar as características de cada uma delas, o que impede que seja determinada com segurança a infração apontada, o que nos termos do artigo 18, II, do Decreto 7.629/99 acarreta a nulidade do lançamento.

Ressalta que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, é claro em prescrever a nulidade do lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida, conforme exsurge expressamente do seu art. 18, IV, “a”.

Salienta que a jurisprudência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (Consef) é pacífica quanto à nulidade de autos de infração que, por ausência de elementos suficientes para caracterizar a infração, cerceiam o direito à ampla defesa dos Contribuintes. Neste sentido, reproduz excertos dos votos proferidos nos Acórdãos JJF Nº 0122-01/13 e JJF Nº 0333-04/10.

Observa que a impossibilidade de determinação da infração apontada é tamanha que não conseguiu, através das planilhas anexas pela autuante, identificar as operações objeto da infração 3 para que pudesse apresentar sua defesa de mérito.

Conclui que, assim sendo, a confusão lançada sobre a peça de lançamento, e o seu absoluto desconhecimento quanto aos critérios que nortearam as diligências da autuante, de modo inequívoco impossibilitam a sua defesa, fulminam a autuação com o vício de nulidade.

Adentra no mérito da autuação. Reporta-se conjuntamente sobre as infrações 1 e 6.

Consigna que a cláusula CIF é um *Icoterms*, súmula de costumes internacionais em matéria de compra e venda compreendida pelos especialistas em Direito Comercial, internacionalmente, como cláusula constituída das palavras inglesas *Cost, Insurance and Freight* (custo, seguro e frete), o que significa que o vendedor se encarrega das despesas de transporte e de seguro, as quais são incluídas no preço da venda da mercadoria.

Diz que, desse modo, nas vendas CIF, os fatos jurídicos – compra e venda mercantil + prestação de serviço de transporte – integram o mesmo negócio jurídico. Acrescenta que a base de cálculo do ICMS operação – deverá refletir exatamente esta conjugação de valores, abrangendo obrigatoriamente todo valor da operação, que inclui o preço do serviço de transporte.

Alega que em conformidade com a documentação acostada aos autos, somente realiza operações de venda com cláusula CIF, o que significa dizer que se encarrega das despesas de transporte incluindo-as no preço total da operação de venda e, por este motivo integram a base de cálculo para fins de incidência do ICMS.

Aduz que, assim sendo, é simples compreender que, nas vendas CIF, o imposto cobrado nas operações anteriores, relativamente à aquisição de insumos, bem como à prestação de serviço de transporte sujeitam-se ao princípio da não-cumulatividade. Acrescenta que o contribuinte pode compensar, com o imposto devido, os créditos relativos a insumos, produtos intermediários etc., para promover a operação de circulação de mercadorias.

Frisa que é basilar o entendimento segundo o qual a quantificação da obrigação de pagar ICMS emerge da sistemática de apuração de créditos e débitos do contribuinte visando dar eficácia ao Princípio da Não Cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, cuja redação reproduz. Observa que as regras relativas à compensação dos créditos de ICMS estão previstas na Lei Complementar 87/96, no RICMS/BA e na Lei 7.014/96. Transcreve os artigos 28 e 29 da referida Lei nº 7.014/96.

Diz que da simples leitura dos referidos dispositivos legais, não resta dúvida que o pagamento do frete que efetua diretamente torna legítima a apropriação do respectivo crédito de ICMS, eis que figura como tomador do serviço de transporte, sendo que o respectivo débito do imposto se dá por ocasião da venda dos equipamentos de sua fabricação.

Conclui que, diante disso, manifesta-se constitucional, por clara violação ao princípio da não-cumulatividade, a glosa dos créditos de ICMS referentes aos serviços de transporte/frete que contratou, seja de microempresas ou de empresas de transporte em cujo Conhecimento de Transporte foi realizado destaque do ICMS, para a venda de mercadorias com cláusula CIF, pelo que se impõe o cancelamento do presente Auto de Infração relativamente às Infrações 1 e 6.

No que tange especificamente à infração 1, destaca a legalidade do crédito fiscal relativo a serviços de transporte prestados por microempresa.

Aduz que, no caso em tela, a autuante glosou o crédito fiscal de ICMS, sob equivocada alegação de que os serviços de transporte foram prestados por microempresa e, portanto, o crédito seria vedado.

Invoca e reproduz o artigo 23, §1º da Lei Complementar 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Observa que o próprio artigo 391 do

RICMS/BA/97 traz disposição expressa autorizando o crédito fiscal de ICMS e fazendo referência ao artigo 23 da Lei Complementar 123/2006.

Sustenta que, desse modo, não há que se cogitar da ilegalidade dos créditos de ICMS relativos aos serviços de transporte prestados pelas microempresas devidamente destacados nos documentos fiscais, conforme se depreende da documentação que acosta (doc. 03).

Ressalta que este é o entendimento manifestado pelo CONSEF, o qual, segundo diz, já se manifestou diversas vezes quanto a possibilidade de creditamento do ICMS referente à aquisição de bens e serviços provenientes de microempresas. Transcreve excertos do voto atinente ao Acórdão CJF Nº 0166-11/14 e Acórdão JJF Nº 0072-04/14.

Diz que, conforme se depreende da análise das notas fiscais que anexa, todas trazem o destaque do ICMS recolhido e, portanto, válido o crédito de ICMS referente à contratação de serviço de transporte para operações de venda com cláusula CIF, nos exatos termos da legislação em vigor.

Acrescenta que, além disso, conforme se depreende da documentação acostada, as microempresas que lhe prestaram serviço ou ainda não optaram pelo Simples Nacional ou somente optaram em 2013, exercício que não foi abrangido pelo Auto de Infração (doc. 03).

Conclui que, desse modo, resta clara a legalidade da sua conduta, a qual guarda consonância com a Constituição Federal relativamente ao princípio da não-cumulatividade, assim como encontra fundamento legal no artigo 23 da Lei Complementar 123/2006, razão pela qual o lançamento de ofício deve ser julgado improcedente.

Quanto à infração 6, afirma que as operações de transporte interestadual que contratou não se sujeitam a substituição tributária prevista nos artigos 380, II e 382 do RICMS/BA/97, uma vez que (i) não se tratam de prestações sucessivas de transporte vinculadas à contrato e (ii) os Conhecimentos de Transporte foram emitidos com destaque do ICMS.

Diz que, diante disto, resta evidente a possibilidade de se creditar do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte referentes ao serviço de transporte contratado para a realização de vendas com cláusula CIF, em observância ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido.

Consigna que, conforme já explicitado, somente realiza operações de venda com cláusula CIF, o que significa dizer que se encarrega das despesas de transporte incluindo-as no preço total da operação de venda e, por este motivo integram a base de cálculo para fins de incidência do ICMS.

Frisa que, assim sendo, é simples compreender que, nas vendas CIF, o imposto cobrado nas operações anteriores, relativamente à aquisição de insumos, bem como à prestação de serviço de transporte sujeitam-se ao princípio da não-cumulatividade, nos exatos termos do que dispõe a Lei Complementar 87/96, o RICMS/BA e a Lei 7.014/96. Assinala que este também é o entendimento manifestado pelo CONSEF/BA, que tem sido categórico no sentido de autorizar o creditamento do ICMS nas vendas CIF. Reproduz excertos do Acórdão JJF Nº. 0338-01/02. No mesmo sentido, transcreve o artigo 95 do RICMS/BA/97, com redação similar constante do artigo 439 do RICMS/BA /12, que dispõe sobre o crédito de ICMS nas operações efetuadas a preço CIF.

Conclui que, assim sendo, resta evidente que a conduta de se creditar do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte emitido pelas empresas transportadoras (doc. 04) está de acordo com a legislação aplicável e com o princípio constitucional da não -cumulatividade, pelo que se impõe o decreto de improcedência do Auto de Infração.

Prosseguindo, reporta-se sobre a aplicação incorreta da alíquota de 17% para as operações interestaduais de transporte relativamente às infrações 1, 2 e 6.

Aduz que ao descrever os fatos que deram ensejo à autuação, a autuante fez constar que haveria se creditado indevidamente do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte relativos aos serviços de transporte interestaduais prestados por microempresa (Infração 1) e sujeitos à

substituição tributária (Infração 6), bem como recolher o “ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE TRANSPORTES (exercícios 2010 a 2011).

Ressalta que pela análise dos Conhecimentos de Transporte anexados à impugnação é possível verificar que se trata exclusivamente de operações interestaduais.

Registra que foi surpreendido ao verificar que a autuante, ao realizar o lançamento de ofício, considerou a alíquota de 17% no cálculo do crédito tributário devido em razão da suposta infração à legislação tributária. Reproduz o artigo 15, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Assevera que, desse modo, incorreto o cálculo do crédito fiscal glosado, que equivocadamente considerou a alíquota interna do Estado da Bahia para operações interestaduais, relativas às Infrações 1, 2 e 6, tal como lançado pela própria autuante na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, e devidamente comprovado pela documentação que anexa.

Conclui requerendo o cancelamento do lançamento de ofício, por manifesto erro no cálculo do ICMS exigido.

Quanto à infração 2, alega a não aplicação da substituição tributária relativa a serviços de transportes não sucessivos e não vinculados a contrato.

Salienta que, no presente caso, a autuante lavrou Auto de Infração assentado na premissa equivocada de que seria responsável pelo ICMS devido pelas empresas de transporte, na qualidade de substituto tributário, não obstante: (i) não estar caracterizada prestações sucessivas de transporte vinculadas a contrato; e (ii) os Conhecimentos de Transportes terem sido regularmente emitidos pelas transportadoras com regular destaque do ICMS e sem qualquer menção a eventual dispensa de emissão do referido documento.

Observa que o Auto de Infração foi lavrado com fundamento nos artigos 380, II, e 382 do RICMS/BA/97 e artigo 298 do RICMS/BA/12. Acrescenta que o art. 380, II, remete a tipificação para o art. 382, I, anunciando que o tomador do serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável tributário nas prestações sucessivas de serviços de transporte.

Alega, entretanto, que as prestações de serviços de transportes consideradas sucessivas somente ocorrem com a existência de um contrato de prestação de serviços de transporte, onde estará plenamente configurada a obrigação de se realizar sucessivas prestações de serviços de transporte e, portanto, capaz de ensejar à incidência da substituição tributária.

Sustenta que, no caso, ainda que algumas transportadoras tenham sido utilizadas mais de uma vez, a contratação se dava caso a caso, a partir de uma escolha pelo critério menor preço entre as empresas que enviavam sua cotação solicitada para determinado serviço. Portanto, ainda que houvesse certa habitualidade, esta não é suficiente para caracterizar as prestações sucessivas de serviços de transportes, as quais exigem necessariamente “*um contrato de prestação de serviços, em que se materialize o compromisso que sirva de supedâneo à norma jurídica da substituição tributária no caso concreto*”.

Diz que, de outra forma, não se poderia sequer definir quando a prestação de serviços de transporte passou a ser sucessiva. Acrescenta que, tanto é assim que a redação do artigo 298 do RICM/BA/12, atualmente em vigor menciona expressamente as “*prestações sucessivas de transporte vinculadas a contrato*”, tal qual a redação original do inciso II do artigo 380 do RICMS/BA/97.

Assevera que, dessa forma, a responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte somente pode ocorrer quando se trata de transportador autônomo ou não inscrito no Estado e na hipótese de prestações sucessivas, o que não restou configurado nos autos, havendo apenas a utilização de transportadores com uma certa habitualidade o que não caracteriza o disposto no inciso II do artigo 380, com as formalidades previstas no art. 382, ambos do RICMS/97, muito menos do artigo 298 do RICMS/BA/12.

Reitera que a prestação sucessiva de transportes implica em uma relação contratual onde, diante da sucessividade dos serviços a serem prestados, o tomador e o transportador obrigam-se a certas, determinadas e definidas condições que, via de regra, só podem ser devidamente cumpridas se formalizadas em um contrato escrito.

Observa que na prestação desses serviços é, inclusive, dispensada a emissão de qualquer documento fiscal a cada prestação, desde que o prestador obtenha o regime especial neste sentido, devendo para tanto juntar cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço do serviço, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados, consoante a alínea “b”, inciso II do art. 382 do RICMS/BA/97.

Afirma que, no caso em análise, houve não apenas a emissão de Conhecimento de Transporte para cada uma das prestações, mas também o recolhimento do ICMS destacado nos referidos documentos, confirmado que não houve, nem deveria haver, substituição tributária (doc. 05).

Diz que, assim sendo, resta evidente que não houve prejuízo para o Estado, sendo, pois, ilegal e ausente de razoabilidade que o tributo seja pago duas vezes relativamente aos mesmos fatos.

Ressalta que a grande maioria dos serviços de transporte foi prestada por empresas inscritas na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, que, nos termos do inciso III, “c” do art. 382 do RICMS/BA/97, estão dispensadas da substituição tributária.

Conclui que, em face ao exposto, verifica-se a impossibilidade da exigência formulada pelo Fisco de imposição de recolhimento de ICMS através de substituição tributária, tendo em vista a ausência de contrato e, principalmente, o fato do ICMS ter sido regularmente recolhido pelos transportadores, pelo que se impõe o decreto de improcedência.

Continuando, diz que na absurda hipótese de se considerar procedente a autuação, não obstante a ausência de contrato capaz de caracterizar a sucessividade das prestações de serviço de transporte, o que admite apenas por amor ao debate, deve ser observado que, ao glosar a totalidade das operações de transporte relativas aos exercícios de 2012, a autuante parece ter ignorado que a grande maioria dos serviços foi prestada por empresas inscritas na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

Ressalta que o inciso III, “c”, do art. 382 do RICMS/BA/97, da mesma forma o § 6º do artigo 298 do RICMS/BA/12 estabelecem que não será atribuída a responsabilidade de que cuida o inciso I ao tomador do serviço: a) no transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador; b) no caso de transporte ferroviário. c) *no transporte efetuado por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte*.

Sustenta que, tendo em vista a expressa disposição legal dispensando a contratante da substituição tributária no caso de microempresas e empresas de pequeno porte, com uma simples análise dos Conhecimentos de Transporte anexados, é possível verificar que os serviços de transporte contratados pelas empresas abaixo relacionadas não estão sujeitos à substituição tributária, conforme explica: Trans Negreiros (José da Luz Negreiros ME) – CNPJ/MF 34.250.001/0001-06 e Inscrição Estadual nº 92.077.116; Polo Logistica Ltda. EPP – CNPJ/MF 05.698.101/0001-00 – Inscrição Estadual nº 59.989.587 PP.

Conclui que, assim sendo, diante da dispensa de substituição tributária prevista no inciso III, “c” do art. 382 do RICMS/BA/97 e no § 6º do artigo 298 do RICMS/BA/12, requer o cancelamento do Auto de Infração referente as operações desempenhadas pelas empresas acima indicadas, pois eivado de ilegalidade.

No respeitante à infração 4, alega desconsideração de notas fiscais que foram escrituradas quando do efetivo recebimento das mercadorias e notas fiscais canceladas pelos emitentes.

Observa que a infração 4 refere-se à entrada de mercadorias no seu estabelecimento sem que fosse efetuado o registro de notas fiscais na escrita fiscal. Alega que deve ser considerado que o lançamento baseou-se exclusivamente na lista de notas fiscais emitidas que lhe foram destinadas

por meio do sistema de Nota Fiscal Eletrônica, sem que houvesse a análise de cada uma dessas notas.

Assegura que, caso a autuante tivesse analisado nota fiscal por nota fiscal teria verificado que grande parte das notas fiscais glosadas, as quais anexa, foram (i) *canceladas pelo emitente*; (ii) *objeto de nota fiscal de entrada em razão do decurso do prazo para cancelamento* ou (iii) *devidamente escrituradas no mês seguinte a da sua emissão, em razão da data de entrada no estabelecimento da Defendente*. Ou seja, não houve a presumida entrada de mercadorias capaz de ensejar a obrigação de registro na escrita fiscal ou, se houve esta se deu no mês seguinte quando foi devidamente escriturada, conforme planilhas e documentos em anexo (doc. 06).

Afirma que não pode uma exigência fiscal desta monta restar fundada apenas em uma mera lista de notas fiscais, sem a correta análise da documentação. Isto porque, não poderia lhe ser exigido a escrituração de notas fiscais referente a bens e mercadorias que jamais foram recebidos e, portanto, tiveram suas notas fiscais canceladas ou objeto de nota fiscal de entrada pelo emissor.

Quanto às notas fiscais que acobertaram venda de mercadorias que lhe foram destinadas, as quais foram escrituradas no mês seguinte de sua emissão, afirma que estas foram escrituradas quando da efetiva entrada das mercadorias em seu estabelecimento. Alega que o decurso do prazo de tempo se deu em função do tempo de trânsito das mercadorias até a sua efetiva entrega. Assinala que as regras de escrituração do livro de Registro de Entradas constam do artigo 217 do RICMS/BA/12, e confirmam que a escrituração das notas fiscais deve ocorrer quando “*das entradas efetivas de mercadorias ou bens no estabelecimento*”.

Assevera que se afigura no mínimo violador do princípio da razoabilidade que a mera sucessão de frágeis conjecturas construídas pela autuante com base em uma mera lista de documentos, seja suficiente para sustentar uma autuação deste porte, sendo que a documentação que anexa comprova a veracidade dos fatos narrados.

Diz que, considerada a sujeição do processo administrativo ao princípio da verdade real, a administração está obrigada a julgar a questão examinando todos os dados que envolvem o problema, e não apenas aqueles formalmente inseridos na peça impositiva. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e Paulo Celso B. Bonilha.

Aduz que, assim sendo, no propósito de comprovar a efetiva ocorrência das operações autuadas, deve a administração diligenciar e analisar a documentação acostada, a qual demonstra a toda evidência, a improcedência da infração 4, impondo-se o decreto do improcedência.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- seja declarada a improcedência do Auto de Infração;
- caso, por absurda hipótese o Auto de Infração não seja cancelado em sua integralidade, seja (i) decretada a nulidade do lançamento de ofício relativamente à infração 3, por completa ausência dos elementos caracterizadores da suposta infração e, por consequência, da violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, bem como sejam excluídas as (ii) as operações realizadas com microempresas e empresas de pequeno porte, por expressa determinação legal; e (iii) sejam refeitos os cálculos para as infrações 1, 2 e 6 para que conste a correta alíquota interestadual de 12%.

Protesta por toda prova em direito admitido, em especial prova documental suplementar para prova de matéria de fato.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 1.763 a 1.770 – volume VI). Contesta a nulidade do Auto de Infração arguida pelo impugnante. Diz que a afirmativa do autuado de que sem o detalhamento dos números das notas fiscais, é impossível verificar os lançamentos realizados no Auto de Infração, no que diz respeito à infração 3, é incorreta, haja vista que nas planilhas constam os números das notas fiscais e estão detalhadas por item para que seja possível a compreensão e conhecimento do autuado. Observa que as referidas planilhas estão anexadas nos autos às fls. 26 a

45, frente e verso. Manifesta o entendimento de que esse é um argumento que tem por finalidade apenas a procrastinação do processo administrativo fiscal, já que a informação do número das notas fiscais se encontra claramente destacada nas planilhas de cálculo do ICMS/DIFAL da infração 3.

Salienta que mantém na íntegra todos os registros contidos no Auto de Infração relativo as infrações 1, 2, 3, 5 e 6.

No que concerne às infrações 1, 2 e 6, diz que a impugnação é subjetiva pois aborda aspectos econômicos e de interpretação da legislação Estadual do ICMS em relação à aplicação da legislação da Substituição Tributária referente aos serviços de transportes interestaduais realizados em operações sucessivas, portanto, em tese, o autuado não contesta os valores lançados no Auto de Infração.

Afirma que a responsabilidade do autuado pela retenção e pagamento do ICMS na qualidade de substituto tributário por figurar como tomador dos serviços de transportes interestaduais de mercadorias realizados a preço CIF, em operações sucessivas, está prevista no RICMS/BA/97, no seu art. 382 e art. 298 do novo RICMS/BA/12.

Assinala que realizou na planilha que respalda a infração 2 a exclusão dos registros relativos a empresa José da Cruz Negreiros, pois a prestadora do serviço de transportes estava no exercício de 2011 enquadrada como microempresa. Acrescenta que a planilha retificada encontra-se anexada ao PAF.

Salienta que a infração 1, refere-se à utilização indevida dos créditos do ICMS sobre o serviço de transporte prestados pela empresa – José da Cruz Negreiros –ME , que estava enquadrada como microempresa no exercício de 2011, estando vedada portanto a utilização de crédito fiscal por parte do autuado. Observa que na infração 1 , o lançamento recupera o crédito utilizado indevidamente pelo autuado. Na infração 2, foi realizada a exclusão dos valores referentes aos serviços prestados pela empresa José da Cruz Negreiros, passando o valor do crédito a R\$38.894,87. Transcreve o teor do texto que, no qual, segundo diz, o autuado reconhece a empresa José da Cruz Negreiros, inscrição estadual nº. 92.077.116, como enquadrada na condição de microempresa.

Consigna que a empresa Polo Logística Ltda., estava enquadrada no cadastro de contribuintes do regime normal, conforme dados cadastrais da SEFAZ anexado aos autos.

Afirma que a alegação defensiva relativa à aplicação da alíquota de 17% no Auto de Infração, em vez da alíquota interestadual, não procede, haja vista que a apuração do ICMS Substituição Tributária foi realizada com aplicação da alíquota de 12% sobre o valor das operações. Esclarece que ao transferir os valores para o Sistema do Auto de Infração no ambiente SEFAZ é realizada automaticamente a conversão para a alíquota de 17% sem alteração dos valores já apurados do débito anteriormente e que constam nos registros das planilhas anexadas ao PAF. Diz que é suficiente que o autuado faça a verificação dos valores do débito mensal nas planilhas e os valores mensais que foram lançados no Auto de Infração.

No que concerne à infração 4, esclarece que realizou verificação das notas fiscais e excluiu aquelas que foram registradas no livro fiscal e as notas fiscais canceladas, sendo apurados os valores de R\$23.721,38 e R\$92.281,31, referentes aos exercícios de 2011 e 2012, respectivamente.

O autuado cientificado da Informação Fiscal apresentou petição (fls. 1788/1.789 - volume VI) na qual solicita prazo adicional de 10 dias para manifestação, sob a alegação de que somente teve acesso as planilhas relativas à infração 3 no dia 17/10/2014, quando por sua solicitação lhe foram enviadas pela autuante.

Consigna que, relativamente à infração 3, a autuante não considerou a redução de alíquota a que estão sujeitos alguns dos equipamentos adquiridos, nos exatos termos do Convênio ICMS 52/91. Neste sentido, invoca e reproduz as Cláusulas Primeira e Quinta do referido convênio.

Aduz que, assim sendo, o diferencial de alíquotas devido e efetivamente pago em tais operações é a diferença entre a alíquota de 8,8% e a alíquota interestadual de 5,145%, a qual corresponde a 3,66%. Acrescenta que, o correto recolhimento do diferencial de alíquotas em tais operações pode ser comprovado pela análise do livro Registro de Entradas.

Quanto à infração 4, alega que algumas notas fiscais mantidas pela autuante foram canceladas pelos respectivos emitentes.

A autuante científica da manifestação do autuado se pronunciou (fl.2.272 – volume VIII). Ratifica as informações prestadas na Informação Fiscal.

No que tange a alegação defensiva atinente à infração 03, diz que o autuado não relacionou as notas fiscais que constaram na planilha que, segundo alega, foram lançadas sem considerar a redução da base de cálculo. Diz que sem essa identificação das notas fiscais não pode analisar a alegação defensiva. Registra que o aplicativo que processa a apuração do DIFAL, realiza a redução da base de cálculo de acordo com a NCM informada na EFD.

Aduz que, assim sendo, deve o autuado comprovar o que alega mediante a identificação das notas fiscais não contempladas com a redução da base de cálculo.

Observa que o autuado anexou cópias do livro Registro de Entradas que, segundo diz, não se constitui documento válido para comprovação da existência ou não da base de cálculo, pois esta se relaciona ao código NCM que consta na Nota Fiscal, sendo necessário informar o seu número para que seja analisada a aplicação ou não da redução da base de cálculo.

Quanto à infração 04, afirma que é preciso que o autuado informe quais as notas fiscais que foram canceladas, haja vista que já excluiu as notas fiscais cujos cancelamentos restaram comprovados no PAF, quando da informação fiscal.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA (fls. 2.276/2.277 – volume VIII), a fim de que a autuante ou outro Auditor Fiscal designado adotasse as seguintes providências:

INFRAÇÃO 03

Intimasse o autuado a apresentar planilha na qual identificasse as notas fiscais arroladas na autuação que não tiveram a redução da base de cálculo considerada no levantamento fiscal, conforme alega.

INFRAÇÃO 04

Intimasse o autuado a apresentar planilha na qual identificasse as notas fiscais arroladas na autuação que foram canceladas, haja vista que a autuante já excluíra as notas fiscais cujos cancelamentos restaram comprovados, quando da Informação Fiscal.

O autuado se manifestou (fls. 2.282/2.283 – volume VIII). Registra que apresenta comprovação do quanto alegado atinente às infrações 3 e 4.

A autuante se pronunciou (fls. 2.561 a 2.563 – volume VIII). Esclarece que intimou o autuado a apresentar a comprovação dos conteúdos suscitados pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, atinentes às infrações 3 e 4.

Assinala que, relativamente à infração 3, o autuado enviou notas fiscais onde constavam a redução da base de cálculo. Registra que verificou todas as notas fiscais e elaborou uma planilha com as informações sobre a nota fiscal e sua participação no demonstrativo do Auto de Infração.

Observa que identificou apenas duas notas fiscais que integraram o demonstrativo do DIFAL e excluiu apenas uma, haja vista que a outra nota fiscal estava lançada no mês de outubro/2012 e este mês não consta do demonstrativo da infração. Ou seja, ela não foi somada ao total do débito referente ao ICMS/ DIFAL/2012. Acrescenta que, deduziu apenas uma nota fiscal no mês de

julho/2012, o valor lançado no demonstrativo original era de R\$28,76 com a redução da base de cálculo restou diferença a recolher de R\$6,61.

Registra que anexou as planilhas com o valor do débito corrigido para comprovação, bem como as notas fiscais enviadas pelo autuado.

Quanto à infração 4, consigna que verificou as notas fiscais encaminhadas pelo autuado em atendimento à intimação e constatou que este comprovou da seguinte forma: anexou notas fiscais de devolução de emissão dos fornecedores tendo como destinatário o autuado.

Contesta tal comprovação. Aduz que a infração diz respeito a falta de escrituração fiscal de notas fiscais de entrada. Indaga como poderia o autuado receber em devolução uma mercadoria que não foi escriturada em sua EFD.

Observa que com essa comprovação apresentada pelo autuado ele está querendo informar que o fornecedor devolveu a mercadoria. Afirma que essa mercadoria não foi recebida, neste caso não considerou as notas fiscais, haja vista que as mesmas se referem à devolução de compra que não foram escrituradas na EFD do autuado e que constam do Auto de Infração.

Destaca que toda a comprovação apresentada pelo autuado referente a este item da autuação está fundamentada nas notas fiscais de devolução dos fornecedores.

Salienta que as demais justificativas apresentadas pelo autuado referentes ao não recebimento de mercadoria e pedidos de compra indevidos não foram considerados, tendo em vista que as notas fiscais deveriam ser escrituradas e posteriormente emitidas notas fiscais de devolução.

O autuado se manifestou (fls. 2.571 a 2.582 - volume IX). No que tange à infração 3, observa que a autuante constatou o efetivo recolhimento do ICMS/DIFAL referente às operações beneficiadas pela redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991, assim como excluiu do Auto de Infração as operações sujeitas à imunidade fiscal. Entretanto, alega que as demais operações em que está sendo cobrado o ICMS/DIFAL, deixou a autuante de verificar fato essencial, qual seja, o efetivo recolhimento do DIFAL. Diz que o mesmo ocorre quanto às operações em que o IPI destacado na nota fiscal não foi considerado como integrante da base da calculo do DIFAL. Assegura que em todos os casos, houve o recolhimento do diferencial de alíquota.

Conclui que, dessa forma, apresenta mídia eletrônica com a documentação que ampara tais argumentos, assim como se coloca à disposição da Fiscalização para esclarecer pessoalmente essas pendências.

Relativamente à infração 4, reitera que, a notas fiscais que não puderam ser canceladas em razão do transcurso do prazo para tal providência, os respectivos fornecedores emitiram notas de entrada para regularizar a entrada das mercadorias, que sequer chegaram a lhe ser entregues, razão pela qual as notas fiscais nunca foram escrituradas. Acrescenta que, neste sentido, e de modo a facilitar o trabalho da autuante, assim como dos Julgadores, houve por bem obter junto aos seus fornecedores informação quanto ao número das notas fiscais de entrada que acabaram por anular as saídas que lhe eram destinadas, que jamais ocorreram, as quais se encontram em mídia eletrônica anexada.

Finaliza a manifestação reiterando os pedidos de nulidade do lançamento e que seja declarada a consequente extinção do crédito tributário, conforme o artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

A autuante científica da manifestação do autuado se pronunciou (fl. 2.640 – volume IX). Afirma que o autuado não acrescentou fatos novos que justificassem alteração das planilhas já modificadas.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (fl. 2.642 – volume IX), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências concernentes à infração 3:

1. Verificasse na escrita fiscal do autuado se, de fato, os dados e informações constantes no CD acostado à fl. 2.638, refletiam a efetiva apuração do imposto no período objeto da autuação, no caso janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012;
2. Caso comprovada a regular escrituração, analissem se o autuado lançou a débito – a exemplo do que fizera no mês de janeiro de 2012 - o ICMS referente à diferença de alíquotas (ICMS DIFAL) e confrontou com os créditos existentes, resultando na apuração do ICMS devido mensalmente no período objeto da autuação;
3. Após a análise referida no item 2 acima, verificasse e informasse se o autuado recolhera o ICMS apurado nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012. Elaborasse, se fosse o caso, demonstrativo com os valores que porventura não tivessem sido recolhidos atinentes à diferença de alíquotas.

Nos termos do Parecer ASTEC Nº 96/2016 (fls.2.642/2.643 – volume IX), a diligenciadora esclareceu que, após análises e confrontos dos documentos apresentados, foi verificado que constam registrados na escrita fiscal do autuado, no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012, os valores de R\$39.040,86, R\$13.660,93, R\$42.222,97, R\$10.182,26, R\$35.202,56 e R\$42.689,94, correspondentes ao ICMS DIFAL, conforme Registro de Apuração do ICMS apresentado pelo autuado de fls. 2.697, 2.705, 2.694, 2.678, 2.728 e 2.733, nos respectivos meses.

Esclareceu a diligenciadora que, a partir dos dados demonstrados pela autuante à fl. 2.602, alterou os valores efetivamente lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, sendo apurada apenas no mês de julho de 2012, a diferença do ICMS DIFAL, no valor de R\$4.540,92, conforme demonstrativo que apresenta à fl. 2.650.

Registrhou, ainda, que restou comprovado que o autuado lançou a débito o ICMS DIFAL e confrontou com os créditos existentes, resultando na apuração do valor do ICMS devido mensalmente no período objeto da autuação.

Entretanto, salientou a diligenciadora que, no confronto dos valores do ICMS DIFAL apurados no livro Registro de Entradas de Mercadorias com os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS constatou a existência de diferenças conforme demonstrativo que apresenta à fl. 2.651.

No referido demonstrativo a diligenciadora apontou a existência de diferenças nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, julho, agosto, setembro e outubro, totalizando o valor de R\$19.652,24 referente ao ICMS DIFAL.

O autuado cientificado do Parecer ASTEC Nº. 96/2016 se manifestou (fls. 2.968 a 2.971 - volume IX). Consigna que a diligenciadora verificou a diferença de R\$19.652,24 de ICMS DIFAL, entre os valores apurados no livro Registro de Entradas de Mercadorias e os valores registrados no livro Registro de Apuração de ICMS.

Discorda da diferença apurada. Alega que a diligenciadora deixou de considerar “Devolução de Material Uso/Consumo,” referentes a aquisições de outros Estados, dentro de mês. Acrescenta que, para tanto, deveria a diligenciadora analisar, além dos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Registro de Apuração de ICMS, o livro Registro de Saída de Mercadorias.

Salienta que, uma breve análise do “Resumo do Livro de Saída de Mercadorias,” em especial as operações registradas com CFOP 6556 (devolução de compra de material de uso e consumo) e 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) é possível verificar os exatos números tidos pela fiscalização como ICMS DIFAL supostamente devido.

Assinala que, com a finalidade de ilustrar os argumentos acima, apresenta o resumo apenas referente ao mês de janeiro/2012, entretanto, isto ocorre para todos os meses do ano de 2012. Transcreve a tabela elaborada pela diligenciadora, constante no Parecer ASTEC Nº 96/2016.

Assevera que, desse modo, as diferenças que a Fiscalização entendeu se tratar de ICMS DIFAL não recolhido, correspondem justamente às devoluções, que são consideradas na DMA como deduções, pois o contribuinte tem direito a esse desconto.

Ressalta que apresenta os arquivos digitais com os livros Registro de Saídas, Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Apuração de ICMS e recibos de DMAs, referentes ao ano de 2012, para fins de comprovação da regularidade da conduta adotada, bem como da inexistência de débito de ICMS DIFAL passível de cobrança.

Finaliza a manifestação requerendo a anulação do Auto de Infração, com a consequente declaração de extinção do crédito tributário, conforme o artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional.

A autuante científica do Parecer ASTEC Nº. 96/2016 se pronunciou (fl. 2.990 – volume IX) consignando que concorda com o resultado apontado no referido parecer. Solicita a manutenção dos valores apurados pela ASTEC.

VOTO

O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, no que concerne a preliminar de nulidade do lançamento atinente à infração 3, por cerceamento do direito de defesa, observo que a alegação defensiva de que a autuante limitou-se a informar em planilha intitulada “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo imobilizado/Material de uso e consumo - Listas de notas/itens”, o valor que considerou devido por período, sem, contudo, identificar os documentos fiscais objeto da recusa, não merece prosperar.

Isso porque, contrariamente ao alegado pelo impugnante, as planilhas elaboradas pela autuante indicam sim os números das notas fiscais arroladas no levantamento, inclusive com detalhamento dos itens, permitindo plenamente o exercício do direito de defesa e do contraditório.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inociorência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o lançamento referente à infração 3.

No mérito, relativamente à infração 1, constato que não há como subsistir a autuação.

A acusação fiscal é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto à microempresa. Precisamente, junto a microempresa José da Cruz Negreiros – ME, que se encontrava nesta condição desde 1984, conforme consta no Auto de Infração.

Ocorre que a empresa José da Cruz Negreiros – ME não constava como optante pelo Regime Simples Nacional no período objeto da autuação, i.e., janeiro de 2010 a dezembro de 2012, mas sim na condição de microempresa, portanto, sujeita ao regime normal de apuração.

Na realidade, conforme consta nos “Dados Cadastrais” do contribuinte existente na SEFAZ/BA, a opção pelo Simples Nacional foi realizada pela microempresa José da Cruz Negreiros – ME, apenas a partir de 01/01/2013, desse modo, fora do período objeto da autuação.

Assim sendo, no período objeto da autuação inexistia qualquer restrição ou vedação na legislação do ICMS para que uma microempresa não optante pelo Simples Nacional - reitere-se, como era o caso da empresa José da Cruz Negreiros - destacasse o imposto no documento fiscal e, consequentemente, o tomador do serviço utilizasse o crédito fiscal, haja vista que plenamente legítimo.

Vale consignar que, no presente caso, a questão suscitada pelo impugnante de se tratar de frete CIF razão pela qual faria jus ao crédito fiscal objeto da glosa não tem nenhuma relevância. Isto porque, conforme já explanado, inexistia qualquer vedação para que o prestador de serviço de transporte inscrito na condição de microempresa destacasse o imposto devido e o tomador do serviço - autuado - utilizasse o crédito.

A questão suscitada pelo impugnante de se tratar de frete CIF seria cabível se a acusação fiscal estivesse fundamentada na glosa do crédito fiscal por se tratar de frete FOB ou CIF, o que, certamente, não é o fulcro do lançamento em exame.

Diante disso, este item da autuação é improcedente.

No que concerne à infração 2, não há como prosperar a alegação defensiva. A legislação do ICMS não prevê forma especial para os contratos de prestação de serviço de transporte.

A caracterização da prestação sucessiva de serviço de transporte se dá pela habitualidade das prestações, i.e., pela prestação repetitiva de serviço de transporte para um mesmo tomador. Quando o RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, no seu art.298, estabelece que as prestações repetidas sejam *vinculadas a contrato*, não se refere expressamente a contrato escrito.

É cediço que o *contrato*, ou seja, o ato ou efeito de contratar é um acordo de vontade para o fim de adquirir, resguardar, modificar ou extinguir direitos, podendo ser consensual, formal e real.

Tratando-se de *contrato consensual*, para sua validade é necessário apenas que haja o mútuo consenso dos contratantes, podendo até ser verbal.

Os conhecimentos de transporte acostados aos autos demonstram que o autuado, contribuinte inscrito no CAD-ICMS como normal, tomou serviço de transporte em operações sucessivas, uma vez que tais prestações mostram-se repetitivas, habituais.

A alegação defensiva de que as empresas transportadoras destacaram e recolheram o imposto não elide a autuação, haja vista que, nos termos do RICMS-BA/97 e RICMS/BA/12, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto era do autuado, na condição de tomador dos serviços de transporte nas prestações sucessivas relacionadas na autuação.

O impugnante alega que, tendo em vista a expressa disposição legal dispensando a contratante da substituição tributária no caso de microempresas e empresas de pequeno porte, com uma simples análise dos Conhecimentos de Transporte anexados, é possível verificar que os serviços de transporte contratados pelas empresas Trans Negreiros (José da Luz Negreiros ME) – CNPJ/MF 34.250.001/0001-06 e Inscrição Estadual nº 92.077.116; Polo Logística Ltda. EPP – CNPJ/MF 05.698.101/0001-00 – Inscrição Estadual nº 59.989.587, não estão sujeitos à substituição tributária.

Diante da dispensa de substituição tributária prevista no inciso III, “c” do art. 382 do RICMS/BA/97 e no § 6º do artigo 298 do RICMS/BA/12, requer o cancelamento do Auto de Infração referente às operações desempenhadas pelas empresas acima indicadas, pois eivado de ilegalidade.

Na realidade, descabe o cancelamento requerido pelo impugnante. Inexiste a ilegalidade aduzida. Apesar de na Informação Fiscal a autuante ter acatado parcialmente a pretensão defensiva e excluído da autuação o valor do débito referente à empresa Trans Negreiros (José da Luz Negreiros ME) – Inscrição Estadual nº 92.077.116, há que ser mantida a exigência.

Isso porque, tanto o art. 382, III, “c”, do RICMS-BA/97 quanto o § 6º do art. 298 do RICMS/BA/12, estabeleciam no período objeto da autuação que não se atribuirá a responsabilidade pela retenção do ICMS devido por substituição tributária ao tomador do serviço quando o transporte for *efetuado por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional*.

Conforme consignado no exame da infração 1, a empresa José da Cruz Negreiros – ME não constava como optante pelo Simples Nacional no período objeto da autuação, i.e., janeiro de 2010 a dezembro de 2012, mas sim na condição condição de microempresa, portanto, sujeita ao regime normal de apuração. Os “Dados Cadastrais” do contribuinte existente na SEFAZ/BA, indicam que a opção pelo Simples Nacional foi realizada pela microempresa José da Cruz Negreiros – ME, apenas a partir de 01/01/2013.

Quanto à alegação defensiva atinente à empresa transportadora Polo Logística Ltda., a autuante, de forma escorreita, manteve a exigência fiscal, haja vista que, também, não figurava como optante pelo Simples Nacional no período objeto da autuação.

Vale observar que, no que tange à alíquota aplicada pela Fiscalização na apuração dos valores devidos, não há qualquer reparo a ser feito no procedimento adotado, haja vista que o imposto foi apurado utilizando a alíquota de 12%, conforme se verifica nas planilhas elaboradas pela autuante acostadas aos autos.

Na realidade, não há qualquer erro na base de cálculo, conforme se verifica nos demonstrativos e planilhas elaborados pela autuante. Ocorre que o Sistema Automatizado de Emissão do Auto de Infração (SEAI) indica a alíquota de 17% no “Demonstrativo de Débito” do Auto de Infração, contudo, reitere-se, a apuração do imposto foi feita de forma correta, pois aplicada a alíquota de 12%, inexistindo qualquer agravamento quanto ao valor efetivamente apurado e devido.

Diante do exposto, esta infração é subsistente.

Quanto à infração 3, cabe observar que, na busca da verdade material, o feito foi convertido em diligência em duas oportunidades. A primeira, dirigida à IFEP/INDÚSTRIA. A segunda, à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF).

Na segunda diligência, conforme esclarecido pela ilustre diligenciadora no Parecer ASTEC Nº. 96/2016, após análises e confrontos dos documentos apresentados, verificou que constam no livro Registro de Apuração do ICMS do autuado, nos meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012, os valores de R\$39.040,86, R\$13.660,93, R\$42.222,97, R\$10.182,26, R\$35.202,56 e R\$42.689,94, correspondentes ao ICMS DIFAL, conforme Registro de Apuração do ICMS apresentado pelo autuado de fls. 2.697, 2.705, 2.694, 2.678, 2.728 e 2.733, nos respectivos meses.

Esclareceu a diligenciadora que, a partir dos dados demonstrados pela autuante à fl. 2.602, alterou os valores efetivamente lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, sendo apurada apenas no mês de julho de 2012, a diferença do ICMS DIFAL, no valor de R\$4.540,92, conforme demonstrativo que apresenta à fl. 2.650.

Registrhou, ainda, que restou comprovado que o autuado lançou a débito o ICMS DIFAL e confrontou com os créditos existentes, resultando na apuração do valor do ICMS devido mensalmente no período objeto da autuação.

Entretanto, salientou a diligenciadora que, no confronto dos valores do ICMS DIFAL apurados no livro Registro de Entradas de Mercadorias com os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS constatou a existência de diferenças conforme demonstrativo que apresenta à fl. 2.651.

No referido demonstrativo a diligenciadora apontou a existência de diferenças nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, julho, agosto, setembro e outubro, totalizando o valor de R\$19.652,24 referente ao ICMS DIFAL.

Ocorreu que, o autuado cientificado do resultado da diligência discordou da diferença apurada. Alega que a diligenciadora deixou de considerar “Devolução de Material Uso/Consumo,” referentes a aquisições de outros Estados, dentro de mês. Diz que, para tanto, deveria a diligenciadora analisar, além dos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Registro de Apuração de ICMS, o livro Registro de Saída de Mercadorias.

Salienta que, uma breve análise do “Resumo do Livro de Saída de Mercadorias,” em especial as operações registradas com CFOP 6556 (devolução de compra de material de uso e consumo) e 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado) é possível verificar os exatos números tidos pela Fiscalização como ICMS DIFAL supostamente devido.

Assinala que, com a finalidade de ilustrar os argumentos acima, apresenta o resumo apenas referente ao mês de janeiro/2012, entretanto, isto ocorre para todos os meses do ano de 2012.

Assevera que, desse modo, as diferenças que a Fiscalização entendeu se tratar de ICMS DIFAL não recolhido, correspondem justamente às devoluções, que são consideradas na DMA como deduções, pois o contribuinte tem direito a esse desconto.

Apresenta os arquivos digitais com os livros Registro de Saídas, Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Apuração de ICMS e recibos de DMAs, referentes ao ano de 2012, para fins de comprovação da regularidade da conduta adotada, bem como da inexistência de débito de ICMS DIFAL passível de cobrança.

Inicialmente, cabe observar que, apesar do esforço da ilustre diligenciadora da ASTEC/CONSEF em trazer aos autos elementos que permitissem chegar a verdade material, verifica-se que o resultado apresentado no Parecer ASTEC Nº. 96/2016 não pode prevalecer.

Primeiro, porque o período objeto da autuação abrange os meses de janeiro, fevereiro, maio, julho, novembro e dezembro de 2012, enquanto o resultado apresentado no demonstrativo de fl. 2.651, traz uma inovação, ou seja, acrescenta os meses de março, junho, agosto, setembro e outubro, além de manter os meses de janeiro, fevereiro e julho, originariamente apontados no Auto de Infração.

É certo que o lançamento originariamente realizado não pode ser modificado com a inserção de novos elementos que venham agravar a infração, em respeito aos princípios do devido processo legal e direito de ampla defesa. Assim sendo, descabe a exigência referente aos meses de março, junho, agosto, setembro e outubro, pois não constantes da autuação originariamente.

Quanto aos meses de janeiro, fevereiro e julho, originariamente apontados no Auto de Infração, observo que a diligenciadora realizou o confronto dos valores do ICMS DIFAL apurados no livro Registro de Entradas de Mercadorias com os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS e constatou a existência de diferenças apontadas nestes meses conforme demonstrativo que elaborou (fl. 2.651).

O impugnante alega que a diligenciadora deixou de considerar “Devolução de Material Uso/Consumo,” referentes a aquisições de outros Estados, dentro de mês. Diz que, para tanto, deveria a diligenciadora analisar, além dos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Registro de Apuração de ICMS, o livro Registro de Saída de Mercadorias.

Coaduno com o entendimento manifestado pelo impugnante. De fato, o simples confronto dos dados constantes nos livros Registro de Entradas de Mercadorias e Registro de Apuração do ICMS, sem a análise conjuntamente com o livro Registro de Saída de Mercadorias, pode implicar em exigência indevida do imposto referente à diferença de alíquotas, haja vista a possibilidade de devolução de compra de material de uso/consumo ou de ativo imobilizado.

No presente caso, precisamente foi o que ocorreu. A análise dos elementos trazidos pelo impugnante permite concluir que procedem as suas alegações quanto à inexistência de ICMS DIFAL a recolher nos meses cujas exigências remanesceram no resultado da diligência, no caso janeiro, fevereiro e julho, haja vista que as diferenças apontadas dizem respeito justamente aos valores que foram objeto de devolução, conforme inclusive consta nos elementos de provas trazidos pelo impugnante, especialmente nas DMAs como deduções.

Diante disso, este item da autuação é insubsistente.

No respeitante à infração 4, alega o impugnante que grande parte das notas fiscais glosadas foram (i) *canceladas pelo emitente*; (ii) *objeto de nota fiscal de entrada em razão do decurso do prazo para cancelamento* ou (iii) *devidamente escrituradas no mês seguinte a da sua emissão, em razão da data de entrada no estabelecimento..*

Observo que na Informação Fiscal a autuante esclareceu que realizou verificação das notas fiscais e excluiu aquelas que foram registradas no livro fiscal e as notas fiscais comprovadamente canceladas, o que resultou no valor retificado desta infração para R\$23.721,38 no exercício de 2011 e R\$92.281,31 no exercício de 2012, totalizando o valor da multa imposta R\$116.002,69.

Ocorreu que o autuado cientificado da Informação Fiscal se manifestou, alegando que algumas notas fiscais mantidas pela autuante foram canceladas pelos respectivos emitentes.

A autuante se pronunciou sobre a manifestação do autuado afirmando que era necessário que este informasse quais as notas fiscais que foram canceladas, haja vista que já excluíra as notas fiscais cujos cancelamentos restaram comprovados no PAF, quando da Informação Fiscal.

Em face da controvérsia estabelecida esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência à IFEP INDÚSTRIA, a fim de que o autuado fosse intimado a apresentar planilha na qual identificasse as notas fiscais arroladas na autuação que foram canceladas, haja vista que a autuante já excluíra as notas fiscais cujos cancelamentos restaram comprovados, quando da Informação Fiscal.

A autuante cumpriu a diligência. Esclareceu que verificou as notas fiscais encaminhadas pelo autuado em atendimento à intimação e constatou que se trata de notas fiscais de devolução de emissão dos fornecedores tendo como destinatário o autuado. Contesta tal comprovação. Diz que a infração diz respeito à falta de escrituração fiscal de notas fiscais de entrada.

O autuado cientificado do resultado da diligência reiterou que as notas fiscais que não puderam ser canceladas em razão do transcurso do prazo para tal providência, os respectivos fornecedores emitiram notas de entrada para regularizar a entrada das mercadorias. Afirma que as notas fiscais sequer chegaram a lhe ser entregues, razão pela qual nunca foram escrituradas.

Diz que, neste sentido, e de modo a facilitar o trabalho da autuante, assim como dos Julgadores, houve por bem obter junto aos seus fornecedores informação quanto ao número das notas fiscais de entrada que acabaram por anular as saídas que lhe eram destinadas, que jamais ocorreram, as quais se encontram em mídia eletrônica anexada.

A autuante se pronunciou (fl. 2.601) esclarecendo que excluiu do levantamento as notas fiscais que foram identificadas pelo autuado, nessa fase do processo, como registradas no livro Registro de Entradas de Mercadorias. Elaborou novo Demonstrativo referente às notas fiscais não escrituradas no livro Registro de Entradas (fl. 2.629), no qual apresenta o total da multa imposta no exercício de 2011 no valor de R\$15.803,14, correspondente ao percentual de 10% da base de cálculo apurada.

Na sessão de julgamento do Auto de Infração em lide, a ilustre representante do autuado ao exercer o direito de sustentação oral de suas razões, aduziu a existência de notas fiscais que foram canceladas pelos fornecedores mediante a emissão de notas fiscais de entradas.

Neste sentido, apresentou cópias das notas fiscais de entradas emitidas pelos fornecedores concernentes às devoluções aduzidas, referentes ao exercício de 2012, cujas cópias foram acostadas aos autos na sessão de julgamento, solicitando a exclusão dos referidos documentos fiscais da autuação.

O exame das Notas Fiscais trazidas pelo impugnante permite constatar que cabe a exclusão das Notas Fiscais eletrônicas nº's 4032, 4039, 4073, 4074, 4075, 4076, 4077, 4091, 4096, 4099, 4164, 4270, 4271, 4347, 4620, 4621, 4683, 4854, 4855, 4989, e 5194, haja vista que, efetivamente, as mercadorias acobertadas pelos referidos documentos não chegaram a adentrar no estabelecimento do autuado, tendo sido objeto de retorno, conforme as Notas Fiscais eletrônicas de entradas emitidas pelos fornecedores.

Assim sendo, considerando que o valor total das notas fiscais acima referidas resulta em R\$174.976,03, o valor da multa de 10% que deve ser excluído da planilha elaborada pela autuante na Informação Fiscal de fls. 1782/1.783 importa em R\$17.497,60.

Diante disso, considerando que a autuante na Informação Fiscal retificara o valor da multa referente ao exercício de 2012 para R\$92.281,31, com a exclusão da multa no valor de R\$17.497,60, a exigência atinente a este exercício fica reduzida para R\$74.783,71.

Desse modo, no exercício de 2011, o valor da multa passa para de R\$15.803,14, enquanto no exercício de 2012 passa para R\$74.783,71, totalizando este item da autuação R\$90.586,85.

Entretanto, observo que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 11/12/15, passou a multa de 10% para 1%, do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, como a alteração acima aduzida passou a multa de 10% para 1%, cabe à aplicação retroativa do novo dispositivo legal ao caso em exame, por se tratar de penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época de ocorrência dos fatos objeto da autuação.

Diante disso, retifico, de ofício, a multa imposta na infração 4 de 10% para 1%, passando o valor devido para R\$9.058,68, conforme o demonstrativo abaixo:

Data de Ocorrência	Multa de 1% (RS)
31/12/2011	1.580,31
31/12/2012	7.478,37.
TOTAL	9.058,68

Diante do exposto, esta infração é parcialmente procedente.

No respeitante à infração 5, não foi objeto de impugnação. O silêncio do autuado permite concluir que a conduta infracional imputada ao autuado neste item da autuação se apresenta correta, já que inexistem elementos que apontem em sentido contrário. Infração caracterizada.

Relativamente à infração 6, alega o autuado que as prestações de serviço de transporte interestadual que contratou não se sujeitam a substituição tributária prevista nos artigos 380, II e 382 do RICMS/BA/97, uma vez que (i) não se trata de prestações sucessivas de transporte vinculadas à contrato e (ii) os Conhecimentos de Transporte foram emitidos com destaque do ICMS.

A autuante contesta a alegação defensiva. Afirma que a responsabilidade do autuado pela retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário por figurar como tomador dos serviços de transportes interestaduais de mercadorias, em operações sucessivas, está prevista no RICMS/BA/97, no seu art. 382 e art. 298 do RICMS/BA/12.

Efetivamente, a exemplo do que foi dito no exame da infração 2, não há como prosperar a alegação defensiva atinente à inexistência de contrato.

A caracterização da prestação sucessiva de serviço de transporte se dá pela habitualidade das prestações, i.e., pela prestação repetitiva de serviço de transporte para um mesmo tomador. Quando o RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, no seu art.298, estabelece que as prestações sucessivas sejam *vinculadas a contrato*, não se refere expressamente a contrato escrito.

É cediço que o *contrato*, ou seja, o ato ou efeito de contratar é um acordo de vontade para o fim de adquirir, resguardar, modificar ou extinguir direitos, podendo ser consensual, formal e real.

Tratando-se de *contrato consensual*, para sua validade é necessário apenas que haja o mútuo consenso dos contratantes, podendo até ser verbal.

Nesta situação, não resta dúvida que é do autuado a responsabilidade pela retenção e pagamento do ICMS na qualidade de substituto tributário por ser o tomador dos serviços de transportes interestaduais de mercadorias, em operações sucessivas.

No presente caso, não se sustenta a alegação defensiva de que resta evidente a possibilidade de se creditar do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte referentes ao serviço de transporte

contratado para a realização de vendas com cláusula CIF, em observância ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido.

Isso porque, nos termos do RICMS-BA/97 e RICMS/BA/12, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto era do autuado, na condição de tomador dos serviços de transporte nas prestações sucessivas relacionadas na autuação, o que exclui a responsabilidade do substituído, no caso o transportador (art. 380, II, § 1º, RICMS/BA/97). Neste sentido, vale acrescentar que, nos termos do § 1º do art. 382, do RICMS/BA/97, o Conhecimento de Transporte deverá ser emitido pela empresa transportadora sem destaque do ICMS. Ou seja, o destaque do imposto é indevido e, consequentemente, o próprio recolhimento porventura realizado.

Vale observar que, em face do que foi acima explanado, a questão suscitada pelo impugnante de se tratar de frete CIF razão pela qual faria jus ao crédito fiscal objeto da glosa não tem nenhuma repercussão quanto à exigência fiscal, haja vista que o Conhecimento de Transporte deveria ser emitido pela empresa transportadora sem destaque do ICMS.

Quanto à alíquota aplicada pela Fiscalização na apuração dos valores devidos, não há qualquer reparo a ser feito no procedimento adotado, haja vista que, o imposto foi apurado utilizando a alíquota de 12%, conforme se verifica nas planilhas elaboradas pela autuante acostadas aos autos.

Na realidade, não há qualquer erro na base de cálculo - conforme aduzido pelo impugnante - , como se verifica nos demonstrativos e planilhas elaborados pela autuante. Ocorre que o Sistema Automatizado de Emissão do Auto de Infração (SEAI) indica a alíquota de 17% no “Demonstrativo de Débito do Auto de Infração”, contudo, reitere-se, a apuração do imposto foi feita de forma correta, pois aplicada a alíquota de 12%, inexistindo qualquer agravamento quanto ao valor efetivamente apurado e devido.

Diante do exposto, esta infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0022/14-5, lavrado contra **VESCON EQUIPAMENTOS INDUSTRIAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$53.110,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, “f”, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessórias no valor total de **R\$15.184,02**, previstas no art. 42, IX, XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR