

PROCESSO - A. I. Nº 278936.0015/12-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AGROSUL MÁQUINAS LTDA.
RECORRIDOS - AGROSUL MÁQUINAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0230-01/13
ORIGEM - IFEP –DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/08/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0177-11/19

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. **b)** LIVRO FISCAL. DESENCONTRO ENTRE O VALOR RECOLHIDO E A ESCRITA FISCAL. O autuado prova os equívocos na elaboração do demonstrativo fiscal. Infrações não subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Com respaldo nos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal (art. 2º do RPAF/99), principalmente o Princípio da verdade material dos fatos e da oficialidade, permite-se reconhecer a procedência parcial no sentido de acolher a revisão feita pela Assessoria Técnica do CONSEF. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** SAÍDA DE MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS. Razão assiste os argumentos recursais, sendo os documentos apresentados, objeto da autuação tratam-se de tratores usados, tratores estes que são veículos e não máquinas, como entendeu a autuação de piso. Assim, corroborando tal entendimento, a Tabela TIPI, no Capítulo 87 afirma que trator é um veículo, inclusive recebendo tratamento como *veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.* Faz jus a redução da base de cálculo, conforme preconiza a legislação vigente à época dos fatos, devendo tais itens serem excluídos do demonstrativo da autuação. Constam máquinas e implementos agrícolas, reduzidas em 95%, as quais foram reconhecidas pelo contribuinte. Infração parcialmente caracterizada. **b)** REMESSA EM DEMONSTRAÇÃO. COMERCIALIZAÇÃO POSTERIOR Restou comprovada a revenda das mercadorias, cujo retorno ocorreu fora do prazo. Aplicação da multa do art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96. Mantida a Decisão recorrida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, "a" do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, "b" do mencionado Regulamento referente ao Auto de Infração, lavrado em 23/12/2012, para exigir ICMS no valor de R\$431.846,40, através das seguintes infrações:

1. *Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Valor R\$13.057,91. Multa de 60%.*
2. *Recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Valor R\$133.279,74. Multa de 60%.*
3. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor R\$27.990,92 Multa de 60%.*
4. *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas fora do prazo (mercadoria remetida para demonstração). Valor R\$65.349,50. Multa de 60%.*
5. *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas (saída de máquinas e implementos agrícolas). Valor R\$188.406,33. Multa de 60%.*

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial, nos seguintes termos abaixo colacionados:

VOTO

Cuida o presente lançamento de ofício da constituição de crédito tributário em face às infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas procedentes, no valor global de R\$ 431.846,40.

Preliminarmente, alega o autuado o cerceamento do direito da defesa, em face aos dispositivos legais que não se relacionam com a natureza dos fatos, sobretudo, em relação aos itens 04 e 05.

Examinados os elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua lavratura obedeceu aos elementos presentes no art. 39, RPAF/BA, manejado com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado; não vislumbro qualquer cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, posto que o mesmo, intimado regularmente, para conhecer dos autos apresentou defesa com os elementos de provas de que dispunha, mostrando pleno conhecimento acerca da imputação que lhe estava sendo dirigida.

A primeira acusação fiscal é que o autuado recolheu ICMS a menos em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, relativamente aos meses de fevereiro e novembro de 2008, em valor que totaliza R\$ 13.057,91. Na infração 02, a exigência é semelhante de recolhimento a menor em decorrência de desencontro entre os valores recolhidos e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS, totalizando R\$ 133.279,74, em períodos do exercício de 2010.

O autuante elabora demonstrativo de débito às fls. 10/11, evidenciando as diferença encontradas. Na impugnação o autuado demonstra os equívocos cometidos pelo autuante em não considerar os saldos credores de janeiro 2008 e novembro de 2010 e que em setembro de 2010 não considerou o recolhimento efetuado.

Argui ainda o autuado que o tributo recolhido a menor (R\$ 62.529,22) foi quitado em duas parcelas que não foram identificadas pelo autuado em seu demonstrativo fiscal, conforme provam os DAES anexados aos autos (DOC 07), fls. 152/153; em dezembro de 2010 também não justifica a exigência, posto que recolhe o tributo, através das DAES (DOC. 08), fls. 155/156.

Constato que na sua Informação Fiscal, o autuante reconhece a procedência das alegações defensivas e desconsidera toda a exigência. Examinando as provas acostadas aos autos, verifico que a razão, de fato, assiste ao autuado, posto que os valores exigidos na infração 01 (R\$ 10.556,97 e R\$ 2.500,94) deixam de existir, em face da operacionalização aritmética defeituosa do demonstrativo fiscal (fl. 97); em setembro de 2010, não foi considerado o pagamento efetuado, fl. 150; o valor exigido em outubro de 2010 (R\$ 69.613,61) foi recolhido em novembro de 2010, conforme prova DAE anexado aos autos à fl. 153; para o valor exigido em dezembro de 2010, o autuado apresentou os DAE,s de fls. 155/156.

O autuado refaz o demonstrativo de débito inicial, a partir do demonstrativo elaborado, equivocadamente, pelo Auditor Fiscal, deduzindo pela existência de um saldo credor e ao seu favor (pagamento efetuado a maior) na ordem de R\$ 34.338,21, que igualmente não deve ser considerado, em face à iliquidez do próprio levantamento que lhe deu origem, estruturado sem a observação do melhor procedimento na apuração da Auditoria da Conta Corrente Fiscal. Em havendo, de fato, pagamentos efetuados a maior, o ajuste deve ser manejado de acordo com a legislação do ICMS ou o contribuinte solicitar a restituição, conforme prescrição do art. 165 do Código Tributário Nacional, sendo cabível.

Pelas razões acima aludidas, as infrações 01 e 02 restam descaracterizadas.

No que se refere à infração 03, a exigência recai na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor total de R\$ 27.990,92.

O demonstrativo elaborado pelo autuante discrimina as aquisições de produtos que estariam enquadrados no regime de substituição tributária, cujas etapas seguintes, têm a fase de tributação encerrada e vedada a utilização do correspondente crédito fiscal.

Alega o sujeito passivo que as mercadorias não estão sujeitas ao regime da substituição tributária, apesar do registro equivocado no Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP sob nº 1.403, 2.409 e 2.411, quando cabível a escrituração nos CFOP 1.102, 2.152 e 2.202. Aduz que devem ser observados os diversos códigos de situação tributária – CST, que se reportam às operações para comercialização, têm tributação normal e, portanto, passível de apropriação do crédito fiscal. Observa que aproveitou apenas os itens que permitiam o crédito fiscal.

A razão não assiste ao autuado. Constatou diversamente da sustentação da defesa, na alegação de equivoco na escrituração quanto aos códigos Código Fiscal de Operações e Prestações – CFOP, cujos produtos, estariam registrados como enquadrados nos regime de substituição tributária, mas se tratavam de produtos com o regime normal de apuração; nesse sentido, a utilização dos respectivos créditos fiscais teria amparo na legislação do ICMS

Verifico que os produtos elencados no demonstrativo fiscal, fls. 12/33, estão efetivamente no regime de substituição tributária, conforme se depreende do Protocolo ICMS 41/08, que se aplica às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos de uso automotivo.

Nesses termos, o Protocolo 41/08, que trata da substituição tributária nas aquisições interestaduais de peças automotivas, em sua Cláusula primeira, atribui ao remetente das operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, relativo às operações subsequentes. O referido protocolo determina (Cláusula primeira, § 1º):

"§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios."

O RICMS-BA (aprovado pelo Decreto 6.284/97), em vigor na época dos fatos constantes nos autos, determina a sujeição ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no item 30, art. 353, II (peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores). Com base Na legislação exposta, tem-se que as operações com peças automotivas, ainda que destinadas ao uso em máquinas e motores agrícolas, comercializadas por empresa varejista, estão sujeitas à substituição tributária, desde que sua NCM e a descrição correspondente estejam listadas no Anexo Único do Protocolo nº 41/08. Por conseguinte, em tais situações, os respectivos créditos fiscais não podem ser aproveitados, porque encerada a fase de tributação.

Posto isso, subsistente é a exigência contida na infração 03, no valor de R\$ 27.990,92.

Na infração 04, a exigência é de ICMS não recolhido em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, estando as mesmas regularmente escrituradas. O demonstrativo fiscal de fls. 34/35 relaciona as operações remetidas para demonstração e cujo retorno acorrera fora do prazo previsto na legislação. Valor da exigência R\$65.349,50.

A argüição defensiva é que no rol das mercadorias retornadas fora do prazo, existem operações beneficiadas com redução da base de cálculo de 100% (art. 76, §4º c/c art. 83 RICMS/97, art. 2º, ANEXO I, Lei nº 9.503/97 e art. 2º, Inciso III da Lei nº 6.729/79). Elabora demonstrativo para exclusão do valor de R\$2.584,00 e insiste que tais equipamentos foram objeto de posterior revenda.

Rebate o Auditor Fiscal que as notas apresentadas não trazem informação sobre a operação anterior e não há como vincular a operação de remessa com a venda respectiva.

Nos termos do art. 599, RICMS-97/BA, prevê o dispositivo a “suspenção da incidência do ICMS nas saídas internas de mercadorias, bem como nos subsequentes retornos reais ou simbólicos ao estabelecimento de origem, quando enviadas, a título de demonstração, por estabelecimento comercial ou industrial, inclusive com destino a consumidor ou usuário final”.

Em princípio, as saídas de materiais destinados à demonstração (com posterior retorno) não passam de simples remessas para exame ou divulgação do bem, não se enquadrando no conceito de operação jurídica ou de mercadorias para fins da composição da regra matriz do ICMS. No entanto, diante da necessidade de estabelecer algum controle na circulação das mercadorias no território nacional, os Estados têm tributado tais operações, mormente quando se tratam de operações interestaduais. Nesse norte, o art. 599, RICMS/BA estabeleceu a suspensão da incidência do ICMS, obedecidos alguns critérios definidos na norma, e apenas para as saídas internas.

Ocorre que as mercadorias em demonstração devem retornar ao estabelecimento, no prazo estipulado na legislação regente (Decreto 6.284/97 RICMS BA – art. 599, § 2º), abaixo transrito:

§ 2º A suspensão prevista neste artigo é condicionada a que as mercadorias retornem real ou simbolicamente ao estabelecimento de origem, dentro de 60 dias, contados da data da saída, se nesse prazo não for realizada a transmissão de sua propriedade, sendo que esse prazo não poderá ser prorrogado.

O autuado admite o retorno fora do prazo, demonstrado no próprio relatório fiscal, argüindo apenas que as saídas foram objeto de saída posterior, apresentando as cópias das notas fiscais que comprovam as saídas por demonstração e, posteriormente, as revendas dos produtos.

No caso concreto, com as efetivas revendas dos equipamentos e a regular tributação, posterior ao regresso das operações em demonstração, conforme constam dos demonstrativos e cópias dos documentos fiscais acostados aos autos, entendo não persistir a exigência contida na presente infração, com base no art. 599, RICMS/BA, aplicada no caso da ausência de prova da transmissão da propriedade da mercadoria. Na situação em tela, a transmissão da propriedade, ainda que posteriormente aos 60 dias, resta comprovada, o que desabilita a exigência do imposto, mas apenas a aplicação da penalidade prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei 7.014/96, R\$ 50,00, em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

Na infração 05, a exigência é da falta de recolhimento do ICMS em razão da falta de retorno de mercadoria remetida para demonstração, no valor de R\$3.762,00.

Os produtos, cuja prova de retorno, no prazo estipulado na legislação, não constam dos autos, foram discriminados no demonstrativo fiscal de fl. 36. A alegação defensiva da falta de fundamentação dos dispositivos legais já foi apreciada na inicial dos autos. Materialmente, não existe impugnação para esse item, que resta igualmente caracterizado, no valor de R\$3.762,00.

A infração 06 acusa novamente a falta de recolhimento do ICMS em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis (saída de máquinas, tratores, colheitadeira, plantadeira, pulverizador, etc.), regularmente escrituradas, no valor que totaliza R\$188.406,33.

A defesa do autuado repousa na argüição que se tratam de operações de comercialização de veículos (art. 76, § 4º c/c art. 83 RICMS/97, art. 2º, Anexo I, Lei nº 9.503/97 e art. 2º, inciso III da Lei nº 6.729/79) e implementos usados (art. 83 RICMS/97, art. 2º, Anexo I, Lei nº 9.503/97 e art. 2º, inciso IV da Lei nº 6.729/79), cuja base de cálculo deve ser reduzida para 100% e 95%, respectivamente.

Constatou que os produtos constantes no demonstrativo elaborado pelo fiscal estão relacionados nos anexos I (máquinas, aparelhos e equipamentos industriais) e II (máquinas e implementos agrícolas) referenciados nas cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 52/91, que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, nos percentuais ali indicados.

Demonstrativo fiscal de fls. 37/41, discrimina tais operações, relacionando as notas fiscais e datas de cada emissão, descrição dos produtos, código de identificação de cada produto, valor da operação, redução da base de cálculo para efeito de apuração do imposto devido em cada operação e o valor total do imposto devido. O autuado recebe arquivos eletrônicos constando demonstrativo pormenorizado que instruiu a exigência, conforme documento de fl. 47, de forma a lhe permitir combater isoladamente cada uma das operações que compõe o lançamento de ofício.

A contestação genérica conforme laborou o autuado não se presta à comprovação de acerto do autuado em algumas daquelas operações elencadas no demonstrativo fiscal, supra aludido e a infração 06 resta caracterizada integralmente, no valor de R\$188.406,33.

Em face ao exposto, o Auto de Infração é PRECEDENTE EMPARTE, nos valores abaixo descritos:

Infração 01 (improcedente); infração 02 (improcedente); infração 03 (procedente, no valor de R\$ 27.990,92); infração 04 (multa no valor de R\$ 50,00); infração 05 (procedente no valor de R\$ 3.762,00) e infração 06 (procedente no valor de R\$ 188.406,33).

Nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário objetivando a reapreciação a decisão de piso.

Inicialmente informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve resumo dos fatos.

No mérito, aponta que mediante impugnação, conseguiu demonstrar à junta de julgamento fiscal que as infrações descritas nos quesitos 01, 02 e 04 não se coadunavam com a realidade ocorrida e regularmente escriturada e recorrida à Fazenda Pública do Estado. Quanto à infração 04, foi reconhecido o descumprimento de obrigação acessória e aplicada a penalidade para tal fato.

Em relação às infrações mantidas, ataca cada uma delas especificamente, com a devida apresentação de documentos fiscais para a comprovação do quanto alegado.

Em relação à infração 03, apresenta documentos e confronta a manutenção da infração, pois afirma que as operações são tributadas por débito e crédito. Ademais, não são operações tributadas pela substituição tributária, sendo que os itens autuados não constam no anexo único do Protocolo ICMS 41/08.

A infração 06 é referente a falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Afirma que as operações são com mercadorias usadas e o dispositivo legal constante no ordenamento jurídico baiano para tal é o art. 76, §4º c/c art. 83 do RICMS/97.

Aduz que não é o Convênio ICMS 52/91 que trata de comercialização de mercadorias novas. Tanto é verdade que a cláusula quarta do referido convênio assim determina.

Informa a recorrente que adquiriu a mercadoria na condição de usado e deu saída nas mercadorias na condição de usadas e, em momento algum, estas mercadorias podem ou devem ser enquadradas no Convênio ICMS 52/91.

Cita que poderia ter sido questionada a condição de veículo automotor, porém a legislação complementar é que define esta situação. Apresenta o art. 4º, I do CTB, bem como a Lei Renato Ferrari 6729/79 que regula as operações efetuadas pelas concessionárias e distribuidores de veículos no País.

Salienta que o regulamento baiano é taxativo ao tratar de mercadorias usadas. Para tratores, veículos automotores, a redução é de 100%. Já para máquinas, a redução é de 95%.

A título de amostragem, a requerente anexa notas fiscais para a constatação de que tais mercadorias foram recebidas como usadas e caso a Câmara julgue necessário, seja efetuada auditoria em todos os documentos constantes do levantamento fiscal.

Quanto à tributação de máquinas e implementos, a requerente apresenta o demonstrativo que relaciona os equipamentos que equivocadamente foram tributados com a redução de 100%, por estarem acoplados a veículos automotores, mas que a legislação atribui tratamento diferenciado e a tributação se dá no montante de 95% de redução da base de cálculo.

Por fim, requer o provimento do Recurso Voluntário.

O Parecer da PGE/PROFIS (fls. 838/839), da lavra do i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, entende que, quanto à alegação de extensão da substituição tributária pelo Protocolo ICMS 49/08 para peças não compreendidas no anexo único, observa das notas acostadas em cotejo com os documentos de fls. 12/33 que as mercadorias indicadas no lançamento estão perfeitamente encaixadas no Anexo Único do Convênio 41/08, sendo o recurso absolutamente inespecífico na sua refutação.

Quanto à infração 06, afirma que melhor sorte não merece o recorrente, pois, conforme exposto na decisão arrostrada, não existe qualquer prova de que as mercadorias adquiridas pelo recorrente sejam mercadorias usadas, consoante propalado no apelo, sendo a refutação genérica e sem amparo físico.

Conclui pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Em manifestação (fls. 843/845 e 848/849), a recorrente solicita a inclusão de documentos e demonstrativo de mercadorias com o objetivo de comprovação do sistema de tributação utilizado para as operações com peças e acessórios constante do item 3 do referido Auto de Infração, o que demonstra quando as mercadorias tiveram tratamento tributário por débito e crédito na entrada, foram tributadas pelo mesmo sistema por ocasião da saída. Anexa também às fls. 751/834 notas fiscais para comprovação do quanto alegado para a infração 06.

Em sessão de julgamento realizada em 15/05/2014, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência à ASTEC para apuração das questões suscitadas acerca da substituição tributária. Por

fim, solicitou-se a verificação do tratamento tributário conferido quanto das saídas das mercadorias de mesma espécie, para analisar as notas fiscais carreadas aos autos pelo Recorrente através da petição datada de 09/05/2014, atentando se tais operações saídas são contemporâneas às de entrada que originaram a exigência (fls. 1683/1684).

Em resposta, a ASTEC se manifestou sobre os trabalhos realizados (fls. 1687/1690), concluindo da seguinte maneira:

- a) Com base em amostragem, foram conferidos os NCMs indicados pelo Recorrente no demonstrativo anexo à petição datada de 09/05/2014, constatando serem compatíveis com as respectivas mercadorias;
- b) Conforme Protocolo 41/08, foi verificado que a partir de 01/06/2008 existia acordo entre o Estado da Bahia e os Estados de origem das mercadorias: PIAUI, MARANHÃO, MATO GROSSO, MINAS GERAIS, SANTA CATARINA, SÃO PAULO AMAZONAS, PARÁ, PARANÁ e DISTRITO FEDERAL, que estendesse o regime de substituição tributária;
- c) Como havia acordo, foi elaborado demonstrativo com a exclusão de todas as mercadorias que não constavam expressamente do Anexo Único do Protocolo 41/08 e cujas entradas no estabelecimento ocorreram até 30/05/2008;
- d) Item solicitado prejudicado, tendo em vista que havia acordo;
- e) Como ainda restaram mercadorias sujeitas à ST nos termos do Protocolo 41/08, foi elaborado demonstrativo com as mercadorias que constam expressamente do referido acordo, bem como foi elaborado novo demonstrativo de débito para a infração 03;
- f) Em relação ao tratamento tributário conferido para as mercadorias constantes às fls. 462/750 (entradas) e 868/1227 (saídas), foram de mercadorias sujeita ao regime normal do imposto.

A recorrente se manifestou (fls. 1746/1764), apresentando suas razões de defesa quanto à infração 03, requerendo a procedência de sua impugnação.

A PGE/PROFIS (fls. 1769/1772), analisando os trabalhos realizados, opinou pela necessidade de ser carreado aos autos os acordos firmados entre o fabricante e o Fisco baiano para que realmente fosse possível a extensão do Regime ST para mercadorias não albergadas pelo anexo único do Protocolo.

Assim, nova diligência foi solicitada por esta Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 1775/1776).

Em resposta, a ASTEC (fls. 1779/1781) concluiu:

- a) Em anexo fls. 1783/1788, os acordos a que se refere o §4º do protocolo 41/08, com redação dada pelo Protocolo 49/08 – vigência de 01/06/2008 a 01/08/2011 – firmados entre o Estado da Bahia e os fabricantes localizados nos Estados de origem das mercadorias que estenda o regime de substituição tributária.
- b) Foi elaborado demonstrativo com a exclusão de todas as mercadorias cujo NCM não constava expressamente do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, conforme fls. 1789/1794.
- c) Como ainda restaram mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nos termos do referido protocolo, foi elaborado demonstrativo com as mercadorias que constavam expressamente do referido acordo, conforme fls. 1795/1832, bem como novo demonstrativo de débito.

Em manifestação (fls. 1838/1843), a recorrente concorda com os termos da diligência e com os termos e valores apresentados no item 3 “conclusão” pg. 1690 do relatório datado de 29/12/2014.

Informa o pagamento integral das infrações 03 e 05, nos seus valores históricos, conforme DAES apresentados, sob a égide da Lei nº 13449/15.

Requer a restituição os valores recolhidos a maior em relação à infração 3, em razão de a administração fazendária não considerar a redução dos valores do item 3, apesar de já constar dos autos do processo, fl. 1690, em que pese não tenha sido homologada pelo eminentíssimo Conselho

de Contribuintes em Sessão de Julgamento.

A PGE/PROFIS (fls. 1852/1853) opinou pela anuência em todos os termos à manifestação técnica em destaque, manifestando-se pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, acolhendo o demonstrativo de fl. 1782, com as devidas exclusões.

Quanto à alegação do contribuinte, tendo em vista que o *quantum debeatur* ainda estava pendente de confirmação pela CJF, não havia que se imputar no lançamento a redução, tendo em vista que a liquidação demandava de um ato voluntário do contribuinte.

Em manifestação (fls. 1856/1861), a recorrente narra o percurso processual enfrentado até então, informando que resta em discussão tão somente a infração 06 e requerendo a inclusão na pauta de julgamento o referido processo.

VOTO

Inicialmente, informo que o presente PAF encontra-se revestido de todas as formalidades legais preconizadas no art. 39 do RPAF.

Quanto ao Recurso de Ofício, este foi originado pelo reconhecimento por parte da Junta de Julgamento Fiscal da Improcedência das infrações 01 e 02 e da conversão da infração 04 em descumprimento de obrigação acessória, com multa no valor de R\$50,00.

Quanto as improcedências reconhecidas pela primeira instância, entendo que as mesmas ocorreram de maneira acertada, uma vez que a recorrente confrontou a autuação com a apresentação de documentos contábeis e DAEs de pagamentos que comprovaram ser indevido o crédito tributário.

Foram apresentados os saldos credores de janeiro de 2008 e novembro de 2010, sendo que em setembro de 2010 apresentou o recolhimento do imposto. Quanto ao imposto recolhido a menor no valor de R\$62.529,22 e o período de dezembro de 2010, a recorrente apresentou DAEs de recolhimento realizado (fls. 152/156), sendo incontestável a improcedência das infrações 01 e 02.

Salientou o julgador de piso, inclusive, que o autuante acatou as alegações de defesa trazidas pelo contribuinte, mas não procedeu com as devidas alterações dos valores do demonstrativo.

Em relação à infração 04, relativa a cobrança de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas fora do prazo (mercadoria remetida para demonstração), o julgador de piso, após análise dos documentos fiscais acostados, verificou que a transmissão da propriedade, em que pese feita fora do prazo de 60 (sessenta) dias, se concretizou, não sendo motivo de cobrança do imposto estipulado no art. 599 do RICMS/BA.

Deste modo, agiu acertadamente a Junta de Julgamento Fiscal ao desabilitar a exigência do imposto, aplicando da penalidade prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, R\$50,00, em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

Assim, pelas razões acima narradas, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, a recorrente insurgiu-se tão somente em relação às infrações 03 e 06.

A infração 03 diz respeito à creditamento indevido referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária. A recorrente impugnou veementemente a manutenção desta infração, afirmando que as operações são tributadas por débito e crédito e que tais operações não são operações tributadas pela substituição tributária, sendo que os itens autuados não constam no anexo único do Protocolo ICMS 41/08.

Com base nos documentos apresentados e nas alegações trazidas, esta 1ª CJF converteu o feito em diligência à ASTEC para análise, a qual reconheceu parte das alegações apresentadas pelo contribuinte, reduzindo a autuação no patamar de R\$23.015,17, tendo em vista às seguintes conclusões do fiscal diligente:

- a) Em anexo fls. 1783/1788, os acordos a que se refere o §4º do protocolo 41/08, com redação dada pelo Protocolo ICMS 49/08 – vigência de 01/06/2008 a 01/08/2011 – firmados entre o Estado da Bahia e os fabricantes localizados nos Estados de origem das mercadorias que estenda o regime de substituição tributária.
- b) Foi elaborado demonstrativo com a exclusão de todas as mercadorias cujo NCM não constava expressamente do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, conforme fls. 1789/1794.
- c) Como ainda restaram mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nos termos do referido protocolo, foi elaborado demonstrativo com as mercadorias que constavam expressamente do referido acordo, conforme fls. 1795/1832, bem como novo demonstrativo de débito.

Ressalto que, em manifestação, o contribuinte reconheceu os trabalhos revisionais realizados. Todavia, informa que procedeu com o pagamento integral da infração, no valor histórico de R\$27.990,92, acrescido de multa e acréscimos moratórios, com a redução prevista pela Lei nº 13.449/15, justificando que não havia tido conhecimento do resultado da diligência que reduziu o valor do débito, pleiteando a restituição e/ou compensação dos valores pagos a maior.

Pois bem.

O art. 156, I do CTN é claro ao reconhecer a extinção do crédito tributário mediante pagamento. Assim, ao realizar o pagamento integral do valor exigido na autuação fiscal, o contribuinte reconhece aquela quantia como devida.

Outrossim, os valores reduzidos no curso do processo devem ser avaliados pelo órgão julgador, não sendo automaticamente reconhecida a sua veracidade. Ou seja, em que pese o trabalho revisional de redução da autuação tenha sido realizado por autoridade competente, somente após decisão pelo órgão julgador é que tal redução, reconhecida ou não, passa a valer.

Assim, neste momento, investido na qualidade de julgador de segunda instância, passo a apreciação da questão.

Compulsando os trabalhos revisionais realizados pelo fiscal autuante diligente, restou reconhecida parte das alegações da recorrente, sendo que alguns itens encontravam-se indevidamente no demonstrativo da autuação relativa a infração 03. Inclusive, a PGE/PROFIS, em Parecer exarado, reconhece como verídico o Parecer da ASTEC, anuindo as reduções concretizadas.

Assim, em que pese o contribuinte tenha realizado o pagamento integral, o que leva à extinção do crédito tributário, não estaríamos fazendo justiça fiscal ao reconhecer o valor integral de um imposto cobrado a maior.

Deste modo, evitando o enriquecimento ilícito por parte do Estado, não sendo este o objetivo da atividade fiscalizadora, entendo pela Procedência Parcial da infração 03 no valor de R\$23.015,17, devendo o contribuinte, através de rito próprio, proceder com a restituição do valor pago a maior junto à inspetoria fazendária competente.

Tal entendimento encontra respaldo nos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal (art. 2º do RPAF/99), principalmente o Princípio da verdade material dos fatos e da oficialidade, permitindo a este Conselho de Julgamento Fiscal superar a extinção acarretada pelo pagamento, para reconhecer a procedência parcial da infração 03.

A infração 05 também foi paga integralmente pela recorrente, conforme DAE acostado à fl. 1844 e detalhes de pagamento PAF às fls. 1848/1850.

No pertinente à infração 06, a qual trata de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas (saída de máquinas e implementos agrícolas), a recorrente afirma que as máquinas aqui tratadas dizem respeito a veículos e máquinas usadas, devendo a base de cálculo ser reduzida em 100% e 95%, respectivamente.

Apresenta notas fiscais para atestar o quanto alegado.

Confrontando os documentos apresentados, fls. 751/833, com o demonstrativo da autuação, vislumbro que as notas fiscais trazidas aos autos pelo recorrente possuem correlação com as notas fiscais autuadas. A título de exemplo, a Nota Fiscal nº 1687722008, trazida pelo contribuinte, relativa a compra do TRATOR AGRÍCOLA VALTRA MODELO 1780 4X4 – VERDE – CHASSI 17804399647 – ANO 2003, está relacionada com a NF de saída da recorrente nº 182109 de 03/11/2009 no valor de R\$70.000,00, BC 3.500,00, ou seja, verifica-se a redução em 95% da base de cálculo, conforme prevê a legislação regente para máquinas.

Razão assiste os argumentos trazidos pelo recorrente. Conforme observado nos documentos apresentados, os tratores objeto da autuação tratam-se de tratores usados. Ademais, os tratores são veículos e não máquinas, como entendeu a autuação e a Junta de Julgamento Fiscal. Corrobora tal entendimento, a Tabela TIPI, no Capítulo 87 afirma que trator é um veículo, inclusive recebendo tratamento como *veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal*.

Assim, faz jus a recorrente a redução da base de cálculo em 100%, conforme preconiza a legislação vigente à época dos fatos, devendo tais itens serem excluídos do demonstrativo da autuação.

Na infração também constam máquinas e implementos agrícolas, reduzidas em 95%, as quais foram reconhecidas pelo contribuinte, remanescendo a infração no valor de R\$33.122,80, nos moldes da planilha apresentada às fls. 440/441.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reconhecendo a Procedência Parcial da infração 03 e a Procedência Parcial da infração 06, acatando os valores reconhecidos pelo contribuinte, devendo ser homologados os valores pagos. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE/N.PROVIDO	13.057,91	0,00	0,00	-----
02	IMPROCEDENTE/N.PROVIDO	133.279,74	0,00	0,00	-----
03	PROC. EM PARTE/P.PROVIDO	27.990,92	27.990,92	23.015,17	60%
04	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	65.349,50	50,00	50,00	-----
05	PROCEDENTE	3.762,00	3.762,00	3.762,00	60%
06	PROC. EM PARTE /P.PROVIDO	188.406,33	188.406,33	33.122,80	60%
Total		431.846,40	220.209,25	59.949,97	

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao item 6)

Com o devido respeito aos argumentos do nobre conselheiro Relator, venho divergir quanto ao entendimento dado ao item 6, acerca do acolhimento do Recurso, no que tange à recepção da redução de 100% da base de cálculo na revenda de tratores, como se veículos automotivos fossem. Assim posto, repito aqui a parte do voto relatado, em que divirjo:

Razão assiste os argumentos trazidos pelo recorrente. Conforme observado nos documentos apresentados, os tratores objeto da autuação tratam-se de tratores usados. Ademais, os tratores são veículos e não máquinas, como entendeu a autuação e a junta de julgamento. Corrobora tal entendimento, a Tabela TIPI, no Capítulo 87 afirma que trator é um veículo, inclusive recebendo tratamento pela como veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.

Assim, faz jus a recorrente a redução da base de cálculo em 100%, conforme preconiza a legislação vigente à época dos fatos, devendo tais itens serem excluídos do demonstrativo da autuação.

Na infração também constam máquinas e implementos agrícolas, reduzidas em 95%, as quais foram reconhecidas pelo contribuinte, remanescendo a infração no valor de R\$33.122,80, nos moldes da planilha apresentada às fls. 440/441.

O Auto de Infração foi lavrado em 2012 e se reportar a fatos geradores ocorridos ainda sob vigência do antigo Regulamento de ICMS, e assim vejamos o que diz:

Art. 83. É reduzida a base de cálculo nas saídas de máquinas, aparelhos, veículos, móveis, motores e vestuário usados, bem como nas operações decorrentes da desincorporação de bens do ativo imobilizado, calculando-se a redução em 100% do valor da operação, tratando-se de veículos, em 95%, tratando-se de máquinas e aparelhos, e de 80% nos demais casos, observando-se o seguinte (Convs. ICM 15/81):

O núcleo do fundamento do voto que estou divergindo diz que a Tabela TIPI, no Capítulo 87 afirma que trator é um veículo, inclusive recebendo tratamento pela como veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal

De outro modo, igualou os 100% previstos para veículos de passageiros aos tratores aqui em discussão.

O autuante em sua informação fiscal, argumentou que “com relação à sustentação de que as mercadorias que retornaram fora do prazo regulamentar foram alcançadas pela redução de 100% na sua base de cálculo, esclarece que o contribuinte não contesta o retorno fora do prazo, mas apenas o percentual da redução da base de cálculo, o que o faz de forma equivocada, pois a redução da base de cálculo nas saídas de máquinas e implementos agrícolas tem previsão no Convênio ICMS 52/91; lembra que na discriminação dos produtos do Anexo II existem tratores e outros implementos agrícolas, bem como as suas partes e peças, que terão a redução de 95% e de acordo ainda com art.83 RICMS/97.

O Convênio ICMS 15/81 a que se refere o art. 83 do RICMS, sofreu alteração conforme abaixo:

CONVÊNIO ICMS 33/93

Publicado no DOU de 05.05.93.

Ratificação Nacional DOU de 25.05.93 pelo Ato COTEPE-ICMS03/93.

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a elevar o percentual de redução da base de cálculo nas saídas de máquinas, aparelhos e veículos usados.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 70ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Salvador, Bahia, no dia 30 de abril de 1993, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira

Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a elevar o percentual de redução da base de cálculo previsto na cláusula primeira do Convênio ICM 15/81, de 23 de outubro de 1981, para até 95% (noventa e cinco por cento), exclusivamente em relação às máquinas, aparelhos e veículos usados.

Cláusula segunda

Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, ficando revogado o Convênio ICMS 154/92, de 15 de dezembro de 1992.

Salvador, BA, 30 de abril de 1993.

Vejamos agora o que diz o Convênio ICMS 52/91:

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 64ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 26 de setembro de 1991, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

C O N V È N I O

Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir: (Nova redação dada à íntegra da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos a partir de 01.08.00)

Observando o anexo do convênio, encontramos o item tratores abaixo.

19.2 Tratores agrícolas de rodas, sem esteiras 8701.90.90

Posta a legislação pertinente, é que o Recorrente adquiriu tratores com redução de base de cálculo sob a égide do Convênio ICMS 52/91, que se reporta a **redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas**. Ou seja, o próprio convenio considera os tratores da posição 19.2 como **EQUIPAMENTO INDUSTRIAIS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS**, e em nenhum momento o convenio se reporta a veículo, embora os tratores constem no anexo. Assim, é que sem sombra de dúvidas obteve redução de base de cálculo de 95%, utilizando-se de um convênio que jamais tratou tais equipamentos como veículos, e após seu uso, para revenda, utilizou-se do conceito de veículos usados, e atribuiu redução de 100%.

Nos termos do art. 111 do CTN, quando tratamos de isenções ou benefícios fiscais, a interpretação deverá ser sempre restritiva. No caso, ninguém há de negar que um veículo comum, de passeio, cuja tributação é integral, sem qualquer desconto e que não consta no Convênio ICMS 52/91, que se destina a *equipamentos industriais e implementos agrícolas*, faz jus à redução de 100% do imposto em caso de revenda. A contrario sensu, um trator, que já consta desde o início com elevado benefício, não faria jus a um duplo benefício, para efeitos de revenda quando usado.

O art. 83 do RICMS, diz claramente, “*calculando-se a redução em 100% do valor da operação, tratando-se de veículos, em 95%, tratando-se de máquinas e aparelhos*”. O Convênio ICMS 52/91 em nenhum momento se refere a veículos, mas apenas a máquinas e aparelhos, o que no caso, se incluiu os tratores e não os considerou como veículos para efeitos do benefício. Não podemos tratar duplamente os tratores, ora como equipamentos industriais, ora como veículos, sempre almejando o melhor benefício fiscal. Assim, entendo que não se pode mitigar os Convênios ICMS 15/81 e 52/91, havendo de se separar para efeitos do ICMS, o conceito comum *latu sensu* de veículos, que não deve se aplicar a tratores, que são máquinas agrícolas e não “veículos”.

Face ao exposto, mantenho a Decisão recorrida quanto ao item 6, e acato a sua Procedência, e voto pelo IMPROVIMENTO do Recurso quanto a este item.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Ofício interposto e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278936.0015/12-0, lavrado contra **AGROSUL MÁQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$59.899,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infração 6) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 6) – Conselheiros: Ildemar José Landin e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO DIVERGENTE
(Infração 6)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS