

A. I. N° - 207090.0011/17-5
AUTUADO - RÓTULA METALÚRGICA LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/10/2019

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0161-04/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DESTAQUE A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Acolhimento parcial da arguição de decadência. Parcela remanescente reconhecida pelo autuado. Infração 01 parcialmente subsistente. b) AQUISIÇÃO DE PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES SUJEITOS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Indevida a glosa dos créditos, seja pela decadência parcial do lançamento, pela exclusão de parcela que não caracteriza operações repetidas ou sucessivas, enquanto que as demais parcelas se referem a CTCR idôneos, cujas operações ocorreram sob a cláusula CIF, portanto, os serviços tomados foram suportados pelo autuado. Infração 02 insubsistente. Decisão não unânime. Vencido o relator. c) AQUISIÇÕES DE PRESTAÇÕES INTERNAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. Lançamento integralmente alcançado pela decadência. Infração 03 improcedente. d) AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA EM PERCENTUAL SUPERIOR AO EFETIVAMENTE CONSUMIDO NO PROCESSO INDUSTRIAL. Acusações elididas. Infrações 04 e 05 improcedentes. 2. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES. AQUISIÇÕES PARA FORNECIMENTO AOS FUNCIONÁRIOS. TERMO FINAL. A legislação prevê a responsabilidade do adquirente pelo pagamento do imposto quando das aquisições das refeições. Infração subsistente. 3. PROGRAMA DESENVOLVE. ERRO DA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Acolhida a decadência de parte do lançamento. Parcelas remanescentes acolhidas pelo sujeito passivo. Infração parcialmente subsistente. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A exação se relaciona aos mesmos fatos contidos na infração 02. Considerado idôneos os CTCR objeto da autuação, os quais foram oferecidos à tributação, com os respectivos destaques do imposto. Exigência na forma apresentada caracteriza a ocorrência do *bis in idem*. Afastada a exigência do valor principal (imposto), porém mantida a penalidade de 60% pelo não recolhimento tempestivo do imposto devido por antecipação tributária. Infração parcialmente subsistente. Decisão não unânime. Vencido o relator. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTAS DE ESCRITURAÇÃO NA EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO

TRIBUTÁVEIS. Infrações 09 e 10 reconhecidas. Itens mantidos. Recomendação para homologação dos valores pagos com benefício fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator em relação às infrações 02 e 08.

RELATÓRIO

O lançamento sob análise está relacionado ao Auto de Infração em destaque, o qual foi expedido em 28/08/2017 objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$143.267,04, em decorrência das seguintes acusações:

- 1 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no total de R\$1.230,51, em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Exercício de 2012 – Contribuinte usuário de EFD, utilizou indevidamente crédito fiscal destacado a maior no documento fiscal - Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte. Levantamento Fiscal – Utilização a maior de Crédito Fiscal. Ainda em anexo cópia das NF elencadas. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*
- 2 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no total de R\$57.570,85, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito a substituição tributária. Exercício de 2012. Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço interestadual de transportes de cargas, por prestações sucessivas, de empresas transportadoras inscritas no Cadastro Estadual, e além de não fazer a retenção e o recolhimento do ICMS devido sobre as operações, utilizou-se indevidamente de crédito sobre elas. Parte integrante desta Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Crédito Indevido – Serviço de Transporte sujeito a ST, sem recolhimento anterior. Ainda anexado, extrato de arrecadação do contribuinte, referentes a 2012 e 2013”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*
- 3 – *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no total de R\$675,87, referente a aquisições de prestações internas de transporte. Exercício de 2012 – Contribuinte, usuário de EFD, utilizou-se indevidamente de crédito fiscal de transporte ocorrido dentro do Estado Parte integrante deste Auto em entregue cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Crédito indevido – Operações no Estado”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.*
- 4 – *“Utilizou crédito fiscal de ICMS no valor de R\$540,87, relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização. Exercício de 2012 – Contribuinte, usuário de EFD, lançou no RAICMS, referente a novembro/2012, crédito extemporâneo referente à NF de Energia Elétrica, de janeiro a julho/2012. Apesar de possuir Laudo Técnico de empresa de Engenharia, apurando o consumo da área produtiva, num percentual de 76,90% do consumo elétrico da empresa, utilizou-se de percentual superior ao previsto. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Energia Elétrica. Ainda em anexo, cópia do Laudo supramencionado e das notas fiscais de EE que o compõe”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*
- 5 – *“Utilizou crédito fiscal de ICMS no valor de R\$457,79, relativo à aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização. Exercício de 2012 – Contribuinte, usuário de EFD, lançou no RAICMS, referente a novembro/2012, crédito extemporâneo referente à NF de Energia Elétrica, de janeiro a julho/2012. Apesar de possuir Laudo Técnico de empresa de Engenharia, apurando o consumo da área produtiva, num percentual de 76,90% do consumo elétrico da empresa, utilizou-se de percentual superior ao previsto. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Energia Elétrica/Valor creditado a maior no LR Entradas. Ainda em anexo, cópia do Laudo supramencionado e das notas fiscais de EE que o compõe”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.*

6 – “Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, no total de R\$5.887,53. Exercício de 2012 - Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu refeições para consumo por parte de seus funcionários – Operação sujeita a Diferimento, de diversos fornecedores, deixando de recolher / recolhendo a menor, o ICMS devido por diferimento. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Refeição/Diferimento – Falta de recolhimento /Recolhimento a menor. Ainda em anexo, dados cadastrais dos fornecedores (quando disponíveis), cópia de algumas NFs, no Levantamento elencadas, extrato de arrecadação da empresa e cópias de DAES de recolhimento (quando correspondentes)”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96.

7 – “Recolheu ICMS a menor no total de R\$8.569,97, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Exercício de 2012 – Contribuinte, usuário de EFD, que possui os benefícios do Desenvolve, através da resolução nº 83/2009 (cópia anexada), para produzir perfis para composição de estruturas para edifícios, pontes e viadutos, coberturas, passarelas, e estruturas especiais, apurou o ICMS mensal em valores inferiores aos devidos, e do imposto, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Conforme Instrução Normativa nº 27/2009 (e alterações posteriores – cópia também em anexo), algumas operações, tanto de Entradas quanto de Saídas de mercadorias, assim como alguns valores a crédito ou a débito, que discrimina, devem ser agrupados corretamente, em função de serem operações vinculadas ou não ao Projeto aprovado.

Assim, verificamos, através do exame do CIAP (Livro CIAP nº 01, assim como NF elencadas, anexadas) que as aquisições de Ativo, vinculadas às operações industriais próprias compuseram o cálculo do ICMS devido pelo contribuinte, como se não vinculadas ao Projeto Industrial fossem (contrariando a referida Instrução em seu item 2.2.18).

Refazendo-se a Apuração do ICMS devido, utilizando a supracitada Instrução Normativa, e abatendo-se o valor do ICMS recolhido (código de receita 0806 – extrato da arrecadação 2012 em anexo), constata-se o recolhimento de ICMS a menor, pelo que a empresa foi autuada. Tudo passível de verificação através do exame dos espelhos de lançamento do contribuinte, nos seus LRE, LRS e LRAICMS – 2012, por CFOP, cópias anexadas, além dos espelhos mensais dos ajustes por ele promovidos (outros débitos/deduções/outros créditos).

No levantamento Fiscal – Apuração do ICMS/Desenvolve, parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte, os saldos credores detectados (Coluna Z) em janeiro/2012, maio/2012 e outubro/2012, foram compensados com os saldos devedores dos meses subsequentes (respectivamente fevereiro/2012, junho/2012 e novembro/2012).

Infringiu o Dec. nº 8.205/02, Instrução Normativa nº 27/09, combinado com o art. 24 a 26 da Lei nº 7.014/96 e o art. 305 do RICMS/BA – Dec. nº 13.780/12”. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

8 - “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o correspondente recolhimento, no total de R\$57.570,85, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Exercício de 2012 – Contribuinte usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas por prestações sucessivas de transportadores inscritos no Cadastro Estadual. Assim, o tomador do serviço de transporte interestadual, por imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual, na condição de Substituto Tributário ao transportador.

Em anexo, consulta ao Cadastro Estadual das empresas transportadoras, Parte integrante deste Auto e entregue cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS sobre ST Transporte. Ainda em anexo, extrato da arrecadação do

contribuinte, referentes a 2012 e 2013". Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96.

9 – *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviços(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício de 2012 – Contribuinte usuário de EFD. Da comparação das NF Eletrônicas, emitidas através do Sintegra, dos fornecedores da empresa fiscalizada, com as NF escrituradas na sua EFD, detectou-se ausência na EFD do contribuinte, de diversas operações com mercadorias sujeitas a tributação. Regularmente intimada, deixou de manifestar-se/contestar os lançamentos que compõem o Levantamento Fiscal – NF de produtos sujeitos à tributação, não escrituradas, em anexo e entregue em cópia ao contribuinte"*. Multa no total de R\$945,28, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/c a alínea "c" do inciso II, Art. 106 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

10 - *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Exercício de 2012 – Contribuinte usuário de EFD. Da comparação das NF Eletrônicas, emitidas através do Sintegra, dos fornecedores da empresa fiscalizada, com as NF escrituradas na sua EFD, detectou-se ausência na EFD do contribuinte, de diversas operações com mercadorias não sujeitas a tributação. Regularmente intimada, deixou de manifestar-se/contestar os lançamentos que compõem o Levantamento Fiscal – NF de produtos sujeitos à tributação, não escrituradas, em anexo e entregue em cópia ao contribuinte"*. Multa no total de R\$9.817,52, com previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Regularmente notificado do lançamento, o autuado, através do seu sócio administrador, ingressou com a Impugnação de fls. 249 a 257, aduzindo, inicialmente, a ocorrência da decadência para todos os fatos constantes no Auto de Infração anteriores a 28/08/2012, ou seja, anteriormente ao quinto ano retrospectivo à data da notificação do Auto de Infração.

Ponderou que se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, pois o fisco tem conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Assim, e com relação às infrações de 1 a 8, asseverando que antes de adentrar nas razões que evidenciarão a improcedência do Auto de Infração, notadamente por inobservância de requisitos normativos, considera ser imperioso que se reconheça a decadência operada, com a extinção dos respectivos créditos tributários que sequer poderiam ter sido constituídos e, para corroborar seu argumento, transcreveu trecho do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

No tocante às multas aplicadas nas infrações 9 e 10, cita que o inciso VII do art. 34 da Lei nº 7.014/96, que trata das obrigações do contribuinte, dispõe em seu inciso VII, que compete ao mesmo manter os livros e documentos fiscais no estabelecimento, durante 5 (cinco) anos, se outro prazo não for previsto na legislação tributária. Desta maneira, o prazo decadencial de cinco anos, no presente caso, deve ser contado a partir da data em que o contribuinte foi notificado da lavratura do Auto de Infração, a fim de se verificar se, naquela data, ele ainda se encontrava obrigado a manter os livros fiscais, no caso, o Registro de Entradas de Mercadorias.

Afirma que, neste caso, se a ciência da lavratura do Auto de Infração foi feita no dia 29/08/2017 e o impugnante somente estava obrigado a manter os livros e documentos fiscais referentes, ao período posterior ao dia 27/08/2012, há de se concluir que não cabe a exigência de penalidades pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas relativas ao período de janeiro a agosto de 2012, porquanto decorrido o prazo legal obrigatório para a guarda dos livros e documentos fiscais pelos contribuintes, consoante a previsão do acima transcrito inciso VII do art. 34 da Lei nº 7.014/96.

Ao ingressar no mérito da autuação, reportou-se à infração 01 que trata de utilização indevida de crédito fiscal em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal, diz que se apropriou do crédito efetivamente destacado no documento fiscal, o que, pelo princípio da não

cumulatividade não poderia ser impedido de utilizá-lo, observando, ainda, que a exigência se encontra abarcada pela decadência.

Quanto à infração 02, que também trata de utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária, isto é, adquiriu serviço interestadual de transporte de cargas, por prestações sucessivas, de empresas transportadoras inscritas no cadastro estadual, que, além de não fazer a retenção e o recolhimento do ICMS devido sobre as operações, utilizou indevidamente de créditos sobre elas.

Observa que a autuante considerou que houve uso indevido de crédito fiscal referente à aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária, entretanto aponta na infração 08, exigência do imposto supostamente retido e não recolhido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às mesmas operações tratadas nesta infração.

Desta forma, sustenta que, ao ser imputado o recolhimento do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, não poderia a autuante exigir, ao mesmo tempo, o valor do crédito supostamente indevido, acrescida da multa sobre o mesmo fato gerador, na medida em que resta evidente a cobrança de imposto em duplicidade, em claro *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Observa que os serviços de transporte de carga que contratou a impugnante não estão vinculados a contrato de prestação de serviços e que, portanto, não há que se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012, que transcreveu, acrescentando que pelas notas fiscais de serviços contratados, anexos à presente, se verifica que a própria empresa contratada, ciente da ausência do contrato entre as partes, emite nota fiscal com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações” que se tratava de serviço vinculado a substituição tributária, conforme prevê o parágrafo 3º do mencionado dispositivo regulamentar.

Defende que, em observância ao art. 309, inciso V, do RICMS/BA, utilizou o crédito destacado no documento fiscal do serviço de transporte contratado para compensar com os tributos devidos em operações subsequentes, ao tempo em que se o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, se a empresa contratada destaca ICMS e recolhe o seu tributo, não há que se falar em apropriação indevida de crédito fiscal, devendo, portanto, a referida infração deve ser julgada improcedente.

Em relação à infração 03, que trata de utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de prestação interna de serviços de transporte, aponta que a exigência dos fatos geradores objeto desta infração está decaída por decurso do prazo, conforme preliminar de decadência suscitada.

Quanto à infração 04, relacionada a utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, menciona que a acusação aponta que foi lançado em seu livro RAICMS referente a novembro/2012, crédito extemporâneo referente a nota fiscal de energia elétrica, período de janeiro a julho/2012, sendo que, apesar de possuir Laudo Técnico de empresa de energia, apurando o consumo da área produtiva da empresa num percentual de 76,90% do consumo elétrico da empresa, utilizou de percentual superior ao previsto.

A este respeito, cita que, conforme demonstrativo “Levantamento Fiscal- Energia Elétrica” elaborado pela autuante, verifica-se que esta aplica o percentual de redução de base de cálculo previsto no inciso XVII do art. 268, do RICMS/BA, sobre o valor a pagar da conta de luz (valor da operação) sem, contudo, observar que nas notas fiscais emitidas (contas de luz) o emitente já traz em campo próprio o valor da base de cálculo reduzida, valor este que deveria ter sido utilizado na composição do crédito pela autuante.

Explica que, ao aplicar o percentual de redução (52%) previsto no art. 268 do RICMS/BA ao valor total da operação, a autuante sequer observa se a totalidade dos serviços cobrados na “Descrição da Nota Fiscal” (conta de luz) compõe a base de cálculo do ICMS, e considerando que são

inúmeras as rubricas utilizadas na descrição do consumo, o cálculo realizado pela autuante está passível a erros, o que de fato ocorreu, pois diverge da real base de cálculo destacada no documento.

Afirma que apresentou demonstrativo capaz de esclarecer que os créditos utilizados de forma extemporânea, referentes aos meses de janeiro a julho de 2012, apropriados em novembro de 2012, foram extraídos dos documentos fiscais, respeitando, inclusive, o percentual de consumo da área produtiva previsto no Laudo Técnico apresentado.

Ao adentrar à infração 05, que também trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, apresentou os mesmos argumentos trazidos em relação a infração 04, por se tratar da mesma matéria.

No que diz respeito à infração 06, relacionada a falta de pagamento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, diz que esta infração se refere à aplicação de penalidade pela falta de recolhimento de ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas ao consumo por parte dos seus funcionários, transcreveu o disposto nos Arts. 342 e 343 do RICMS/97, para em seguida asseverar que há de ser tratado como hipótese de diferimento do lançamento do ICMS ao fornecedor de refeições situado no Estado da Bahia, entretanto a exigência aqui mencionada é referente às operações com contribuintes situados em outras unidades da Federação, não sendo admitido o diferimento ora em comento, observando, ainda, que sobre as referidas operações foi recolhido o imposto referente a diferença de alíquota, conforme comprovantes ora apresentados, sendo, portanto, improcedente a presente infração.

No que se refere à infração 07, que trata de recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores impostos, na condição de usuário dos benefícios do programa Desenvolve, destaca que a acusação pontuou que foi verificado através do exame do CIAP (Livro CIAP nº 01, assim como NF elencadas, anexadas) que as aquisições de Ativo, vinculadas às operações industriais próprias, compuseram o cálculo do ICMS devido pelo contribuinte, como se não vinculadas ao Projeto Industrial fosse contrariando a Instrução Normativa nº 27/09.

A este respeito, diz que, ao levar o valor total do crédito registrado no livro CIAP na composição da parcela beneficiada a pagar, a autuante cometeu o lapso de incluir créditos vinculados à operação comercial, não vinculada ao Projeto Industrial, sendo que os valores controlados no CIAP referentes aos meses levantados são impressoras multifuncionais, veículos e aparelhos de ar-condicionado, ambos direcionados à sua atividade comercial, não podendo, portanto, compor a planilha de cálculo da parcela beneficiada do DESENVOLVE.

Desta maneira, considera que os débitos exigidos não são devidos, na medida em que o crédito dos equipamentos vinculados ao Ativo Imobilizado foi corretamente utilizado e o débito apurado na operação, foi tempestivamente recolhido no dia 09 do mês subsequente, destacando, ainda, que para corroborar seu entendimento, traz aos autos notas fiscais e planilhas de cálculo, necessários à melhor elucidação da presente lide.

Ao adentrar à infração 08, que acusa que 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, sustenta que os serviços de transporte de carga que contratou não estão vinculados à contrato de prestação de serviços e que, portanto, não há que se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto 13.780/2012, acrescentando que ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga aos Estados de Ceará, Pernambuco e Amazonas não tinha previsão, nem intenção da contratação dos futuros serviços, não podendo assim manter o entendimento prévio de que os serviços ajustados teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento como substituto tributário.

Afirma que as operações foram ocorrendo isoladamente, sem qualquer vínculo contratual, pois, não tinha conhecimento prévio do volume das operações de venda para aqueles estados de forma que em momento algum firmou compromisso com a empresa prestadora do serviço de

transporte, realizando cotação de preço junto ao mercado à medida em que se impunha a necessidade da contratação do serviço, ao tempo em que, pela análise das notas fiscais, anexos à presente, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços, manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emite nota fiscal com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige o § 5º do mencionado dispositivo regulamentar, e, se o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, se a empresa contratada destacava ICMS e recolhia o seu tributo, não há que se falar em retenção do ICMS, devendo, portanto, referida infração ser julgada improcedente.

De forma subsidiária, reclama que, nos cálculos efetuados pela autuante, não foi concedido o crédito presumido, previsto no § 2º do art. 298, inciso IV, afirmando que a prestadora de serviços é optante do crédito presumido cuja prova consta anexa aos autos.

Quanto às infrações 09 e 10, considerando que ambas se referem à imputação de multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais de entrada de mercadorias sujeita a tributação/ sem tributação, respectivamente) requer seja reconhecida a preliminar de decadência, inicialmente pleiteada.

Em conclusão, requer, preliminarmente, o reconhecimento da decadência em relação a todas infrações imputadas, e caso esse não seja este o entendimento que julgadas improcedas as infrações articuladas no presente Auto de Infração.

Às fls. 305 a 310, foi anexado o Processo SIPRO nº 530520/2018-7, através do qual o autuado reconhece parcialmente os débitos relacionados à infração 01 - 01.02.41 no valor de R\$1.140,51, infração 07 - 03.02.04 nos valores de R\$714,53, R\$692,63 e R\$1.692,78, totalizando R\$3.070,21 e integralmente em relação às infrações 09 - 16.01.01 e 10 - 16.01.02 nos valores respectivos de R\$945,28 e R\$9.817,52, e solicita que seja efetuado o pagamento com base nos benefícios previstos pelo “Acordo Legal 2018”.

A autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 314 a 321, onde preliminarmente se posiciona em relação à arguição de decadência suscitada pelo autuado, pontuando que está prescrito no art. 173, I, da Lei nº 5.172/66 - CTN que: *“O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Desta forma, diz que, na qualidade de preposto fiscal no exercício de atividade vinculada, vê-se impedida de dar seguimento à linha de raciocínio pretendida pelo autuado, porque fora da sua alçada, assim como também fora da alçada deste Egrégio Conselho, conforme art. 167, III do Dec. nº 7629/99 - RPAF/BA.

Ao enfrentar os argumentos de mérito trazidos pelo autuado, pontuou que em relação à infração 01, que trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, em nenhum momento a exigência viola o princípio da não cumulatividade do imposto e que a simples inspeção visual do levantamento constante na fl. 38 deste processo, Coluna E, se identifica os valores de ICMS corretamente apropriados, limitando-se a glosar a diferença - coluna F, creditada a maior (conforme impõe o art. 309, §§ 7º e 8º do Dec. nº 13.780/12 - RICMS).

Quanto à infração 02, utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária, inicialmente menciona que o Parecer nº 17.445/2012, de 24/07/2012, da DITRI, esclarece qualquer dúvida que possa haver sobre a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS/BA-2012, art. 298, II, independente da formalização de contrato de prestações sucessivas de serviço de transporte. Pondera que ali está dito: *“Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de*

contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”.

Acrescenta que se adicione a isso o que está dito no art. 123 do CTN (Lei nº 5172/66): “*Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”.

Informa que os dados cadastrais da transportadora constam às fls. 50 a 52 dos autos, sendo possível se constatar que ali estão presentes os elementos que autorizam a aplicação do art. 298, II do Dec. nº 13.780/12, sendo também passível de verificação através do exame do Levantamento Fiscal de fls. 42 a 44, que no exercício de 2012, em 10 meses, a autuada foi cliente habitual daquela transportadora.

Para concluir seus argumentos assim se posicionou:

- a) Os créditos glosados foram tomados sobre conhecimentos de transporte lançados no LRE da autuada. Tais CTRCs não são documentos idôneos para atribuir créditos, em tais operações, pois os transportadores relacionados não são sujeitos passivos da obrigação, nos termos do art. 298 do RICMS. O sujeito passivo da obrigação é o tomador do Serviço (substituto tributário);*
- b) Nas Operações de Transporte, sujeita a ST, conforme está no art. 298, Parágrafo 5, I do Dec. nº 13.780/12 – RICMS vigente, a emissão dos CTRCs pela empresa transportadora será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição Tributária – RICMS art. 298”.*
- c) Além disso conforme prescrito no art. 31 da Lei nº 7014/96, “O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”;*
- d) Dando continuidade ao raciocínio, o art. 8, V, Parágrafo 7 da Lei nº 7014/96, supracitada, afirma que “O responsável por substituição sub-roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária”;*
- e) A autuada não emitiu nem escriturou os documentos fiscais (muito menos efetuou o recolhimento do imposto devido na época própria) conforme requerido no art. 298, Parágrafo 2, III, c do RICMS; assim como os CTRCs escriturados não estão conforme o previsto no art. 298, Parágrafo 5, I, do mesmo diploma legal e nem há lançamento de valores no LRAICMS;*
- f) No momento do fato gerador dos créditos indevidos (Infração 02 - exercício de 2012), com a apropriação indevida de valores a crédito tomados através dos CTRCs, a autuada beneficiou-se, por diversos meses, fato que repercute no tempo, com recolhimentos de ICMS a menor pela utilização de um crédito sem lastro (uma vez que a sistemática do ICMS baseia-se na não cumulatividade do tributo - art. 28 da Lei nº 7014/96) e o Estado teve um prejuízo;*
- g) Por outro lado, à época dos fatos geradores da infração 08, exercício de 2012, o ICMS devido por serviço de transporte por prestações sucessivas (infração confessada tacitamente), sequer estava lançado/cobrado, conforme exige o art. 309, V do Dec. nº 13780/12 – RICMS, configurando OUTRO prejuízo ao Estado. Não há que se falar em bitributação, neste caso.*
- h) Ressalte-se ainda que, caso os transportadores tivessem recolhido qualquer valor a título de ICMS na época da emissão dos CTRCs, caberia aos transportadores, naqueles casos, apresentar Pedido de Restituição, nos termos do art. 73 e 74 do Decreto nº 7629/99 – RPAF*

(uma vez que teriam arcado com o ônus do imposto, embora não figurassem como sujeito passivo da obrigação tributária).

Lembrou, ainda, que nem todos os valores oriundos de quitação de Auto de Infração são passíveis de serem utilizados como créditos (v.g. ICMS decorrente de saída tributada como não tributada, crédito indevido sobre aquisições para uso/consumo, diferimento sobre refeições adquiridas para consumo por parte de seus empregados, entre outras ocorrências, etc.), destacando em seguida que na qualidade de preposto da SEFAZ, no exercício de atividade vinculada, não lhe compete questionar a Constitucionalidade da Lei assim como não pode deixar de dar cumprimento à Legislação Estadual acerca da matéria, invocada na lavratura desta Infração 02 que fica mantida em todos os seus termos e valores.

No que diz respeito à infração 03, que se refere a utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de prestações internas de serviço de transporte, pontuou que o autuado se defendeu genericamente desta infração, alegando decadência, fato este que considera já ultrapassado, no exame das preliminares.

Por outro ângulo, destacou que o art. 1º, § 7º do Dec. nº 6284/97 e art. 265, XCIV do Dec. nº 13.780/12 (válido até 31/05/16), definem as prestações de serviço de transporte dentro do estado, como isentas (não sujeitas nem a lançamento nem a pagamento), assim, com sua defesa, o autuado está se insubordinando contra literal disposição de Lei, ferindo o princípio da não cumulatividade do imposto, portanto, seu argumento não pode prosperar, razão pela qual mantém a infração 03.

No que diz respeito à infração 04 - utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de Energia Elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, destaca que o autuado em sua defesa, fls. 252 e 253, apresenta uma planilha, fl. 266 e cópia das NF que já faziam parte do processo, fls. 268 a 278, porém não traz elementos que comprovem que a metodologia de apuração do ICMS devido, utilizada pela fiscalização, não seja a prevista pelo enquadramento legal da infração, inclusive com a aplicação do art. 80, I do RICMS.

Desta maneira, e ante a ausência de elementos impeditivos, modificativos ou extintivos da infração autuada, mantém a Infração 04 em todos os seus termos e valores.

Quanto à infração 05, que por igual se refere à utilização de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de Energia Elétrica em percentual superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização, mantém os mesmos argumentos aduzidos em relação a infração 04, ficando, por igual, mantida a infração 05.

No que diz respeito à infração 06, que trata de falta de recolhimento do ICMS diferido na entrada de refeições destinadas ao consumo por parte de seus funcionários, assevera que o autuado está enganado em seus argumentos os quais vão contra literal disposição de Lei.

Pondera que os artigos citados na autuação não são interpretativos e sim impositivos, enquanto que o fornecimento de refeições, para consumo por parte de funcionários do contratante, a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado (tomadores deste Estado), são hipóteses de diferimento e que todos os recolhimentos a título de recolhimento de diferimento identificados e que impactam no levantamento constante das fls. 119 e 120 deste processo, foram devidamente considerados. Mantém integralmente a infração 06.

Ao ingressar na infração 07, relacionada a recolhimento a menos do imposto em decorrência de erro na apuração dos valores, explica que o autuado usufrui dos benefícios do Desenvolve, através da Resolução nº 83/2009 (cópia anexada – folha 24), para produzir perfis para composição de estruturas para edifícios, pontes e viadutos, coberturas, passarelas e estruturas especiais, apurou o ICMS mensal em valores inferiores aos devidos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto.

Após citar a Instrução Normativa nº 27/2009 (e alterações posteriores – cópia também em anexo – folhas 162 a 174), cita que algumas operações, tanto de Entradas quanto de Saídas de

mercadorias, assim como alguns valores a crédito ou a débito, que discrimina, devem ser agrupados corretamente, em função de serem operações vinculadas ou não ao Projeto aprovado.

Explica que, em decorrência das verificações efetuadas no CIAP e notas fiscais correspondentes, refez os cálculos com base na IN 27/09 constatou a ocorrência de imposto recolhido a menos pelo autuado, o que motivou a autuação.

Por considerar que o autuado se defendeu parcialmente desta infração, além de optar por uma defesa genérica e sem comprovação de seu argumento, manteve a autuação.

No que se refere à infração 08, que acusa a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, sustenta que o tomador do serviço de transporte, por imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual, na condição de

Destacou que o autuado, em sua defesa, apresentou os seguintes pontos:

- a) que os serviços de transporte de carga contratados por ele não estariam vinculados a contrato de prestação de serviços;
- b) que os transportadores destacaram ICMS nos CTRCs;
- c) que os transportadores teriam direito a crédito presumido.

A este respeito se posiciona, quanto ao primeiro argumento, que cumpre observar a posição da Fazenda, através do Parecer nº 17.445/12, de 24/07/2012, anteriormente mencionado e que deve aplicar, na qualidade de preposto de Estado, no exercício de atividade vinculada. Reporta-se ao art. 298, II do RICMS/BA para sustentar que para atribuição da responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito).

Com isso, sustenta que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato, assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido.

Com relação ao segundo argumento da defesa, acima transcrito, isto é, do destaque do ICMS nos CTRCs, pontua que é necessário esclarecer que o artigo 298 supracitado é impositivo, não facultativo e quem define o sujeito passivo da operação é a Lei, não a convenção entre as partes, conforme assim dispõe o art. 123 do CTN – Lei nº 5.172/66.

Observando que o sujeito passivo é o tomador do serviço de transporte interestadual de cargas, inscrito no cadastro estadual como normal, considera correta a autuação e, caso o transportador tenha recolhido, indevidamente, o ICMS sobre comento, tem direito a restituição, nos termos do art. 73 do RPAF – Dec. nº 7629/99.

Quanto ao terceiro argumento defensivo, diz que tanto as cópias dos CTRCs constantes do AI examinado (folhas 60 a 65), quanto os anexados pelo defendente (folhas 262 a 265), não contém a informação de que o transportador faça uso do crédito presumido de ICMS, nos moldes prescritos pelos art. 96, XI, “b”, c/c 382, § 1º, III do Dec. nº 6284/97, e art. 298, II, § 2º, IV do Dec. nº 13.780/12, não restando comprovada a afirmativa da defesa, enquanto que a goza de presunção de legitimidade. Mantém na íntegra a infração 08.

Após mencionar que de acordo com o constante às fls. 309 e 310 que o autuado acata as infrações 09 e 10, concluiu pugnando que o presente Auto de Infração seja julgado procedente.

Às fls. 324 e 325, foram juntados relatórios de pagamentos efetuados pelo autuado em relação às parcelas dos débitos reconhecidos, os quais foram feitos com os benefícios da Lei de anistia/2018.

VOTO (Vencido em relação às infrações 02 e 08).

Não foram aduzidas questões relacionadas à formalização do lançamento e, considerando que estão atendidas as normas previstas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo ao exame das questões de fundo.

Antes, porém, considerando que foi arguida questão prejudicial, relacionada a decadência parcial do lançamento, passo ao seu exame.

O presente Auto de Infração teve sua expedição em 28/08/2017, cuja notificação ao autuado ocorreu em 29/08/2017, portanto este é o marco inicial a ser considerado para efeito de contagem do prazo decadencial.

Vejo que o lançamento abarca ocorrências relacionadas ao exercício de 2012, período de janeiro a dezembro, razão pela qual o autuado, invocando a regra do Art. 150, § 4º do CTN, arguiu a decadência para os fatos geradores constantes da autuação para as datas anteriores a 28/08/2012, considerando como parâmetro a data da lavratura do Auto de Infração.

Nesta ótica, temos que o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial; o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado, hipótese defendida pelo autuado, e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, considerado pela autuante, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O entendimento atualmente consagrado por este órgão julgador, para efeito de aplicação da regra do art. 173, I do CTN, são nas situações em que **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Dito isto, ao analisar as imputações elencadas no presente Auto de Infração, temos que as infrações 01, 02 e 03, todas se referem a utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, onde não restou configurada a presença de dolo, fraude ou simulação.

Já as infrações 06, 07 e 08 refletem fatos jurídicos que foram declarados pelo autuado em sua escrita fiscal, ou seja, em relação à infração 06, não houve o recolhimento do imposto diferido sobre aquisições de refeições, na infração 07 o imposto declarado foi considerado como recolhido a menos por erro na sua apuração, enquanto que a infração 08 se refere a falta de retenção de imposto ao qual o autuado se encontrava obrigado, segundo a interpretação da autuante.

À luz do quanto acima exposto, vejo que nas situações acima, considero que o critério a ser utilizado para efeito da contagem do prazo decadencial em relação às infrações 01 a 05, utilização indevida de crédito fiscal, é o previsto pelo art. 150, § 4º do CTN já que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior ao devido em face da utilização desses créditos fiscais indevidos.

De igual forma, entendo que a regra do art. 150, § 4º do CTN deve ser aplicada em relação à infração 07, já que a mesma trata de imposto recolhido a menos em face de erro da sua apuração, ou seja, o fato jurídico foi plenamente declarado.

Situação diferente entendo que deve ser considerada em relação às infrações 06, onde não ocorreu o recolhimento do imposto diferido decorrente de aquisições de refeições e em relação à infração 08 por falta de retenção e de recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por

substituição, onde considero que para estes dois casos deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN pelo fato do autuado não ter declarado a ocorrência dos respectivos fatos jurídicos.

Isto posto, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, acolho em parte, a arguição de decadência em relação às seguintes infrações:

- Infração 01: Data de ocorrência 31/05/2012; valor a ser excluído R\$90,00.
- Infração 02: Datas de ocorrências conforme a seguir: 28/02/2012 R\$2.102,76; 31/03/2012 R\$437,40; 30/05/2012 R\$193,54; 30/06/2012 R\$2.583,60 e 31/07/2012 R\$2.893,63, totalizando R\$8.210,93, a ser excluído desta infração.
- Infração 03: Integralmente excluído o valor lançado de R\$675,87, o que torna improcedente esta infração.
- Infração 07: Datas de ocorrências conforme a seguir: 28/02/2012 R\$2.682,40; 31/03/2012 R\$165,68; 30/04/2012 R\$373,38; 30/06/2012 R\$1.797,96 e 31/07/2012 R\$480,31 totalizando a quantia de R\$5.499,73, a ser excluída desta infração.

Em relação às infrações 04 e 05, onde não se operou a decadência, serão examinadas em seu mérito, enquanto que as infrações 09 e 10, integralmente pagas pelo autuado, descabe qualquer análise neste sentido, ante ao reconhecimento do débito pelo mesmo.

No que diz respeito à análise do mérito da autuação, vejo que, em relação à infração 01, após a exclusão da parcela objeto da decadência, ela resta parcialmente subsistente no valor de R\$1.140,51, que corresponde à ocorrência de 15/08/2012, cujo débito foi reconhecido e pago pelo autuado, sendo desnecessário maiores considerações a este respeito.

As infrações 02 e 08, que tratam de situações envolvendo prestações sucessivas de serviços interestaduais de transportes de carga sobre as mesmas operações e em valores idênticos, serão analisadas aqui em conjunto.

Assim é que, naquilo que se relaciona a infração 02, no valor lançado de R\$57.570,85, após a exclusão das parcelas atingidas pela decadência, compreendidas a partir de 28/02/2012 até 31/07/2012 e que totalizam R\$8.210,93, remanescem para análise as demais parcelas referentes aos meses de agosto/12 a dezembro/12, que somam R\$49.359,92, a título de uso indevido de créditos fiscais referente as aquisições de serviços de transportes sujeitos a substituição tributária, onde, de acordo com a acusação, além do autuado não ter efetuado a retenção do imposto sobre as referidas operações utilizou os créditos delas decorrentes de forma indevida.

A alegação defensiva foi no sentido de que a autuante além de efetuar a glosa dos créditos fiscais indicados nesta infração também exigiu, através da infração 08, *“a cobrança do imposto supostamente retido e não recolhido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à mesmas operações tratadas na infração 02”*, situação esta que, ao seu entender, configura em claro *bis in idem*. Defendeu, ainda, que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados à contrato de prestação de serviços, razão pela qual não há porque se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, art. 298 do RICMS/BA em vigor.

Por sua vez, a autuante pontuou que procedeu de acordo com orientação da DITRI constante do Parecer nº 17.445/2012, o qual é esclarecedor quanto a imposição da responsabilidade tributária prevista no citado dispositivo regulamentar, que assim se posiciona: *“Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”*.

Pontuou, ainda, a autuante que o autuado, durante o período autuado foi cliente da empresa transportadora de forma habitual durante 10 (dez) meses, visando configurar as operações sucessivas de transportes de cargas.

Já a infração 08, cujo valor exigido também corresponde ao valor de R\$57.570,85, cujas exigências, à época do lançamento, não se encontravam atingidas pela decadência, trata de falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a sucessivas prestações de serviços de transportes interestaduais de cargas.

As alegações defensivas são no sentido de que os serviços contratados não estão vinculados à contrato de prestação de serviços, conforme dispõe o art. 298, II do RICMS/BA, e que ao contratar os serviços de transportes para o envio de suas cargas aos Estados do Ceará, Pernambuco e Amazonas, não tinha a intenção nem previsão da contratação de futuros serviços, cujas operações foram ocorrendo isoladamente sem qualquer vínculo contratual.

Observou, ainda, sua condição de tomador dos serviços, que o recolhimento do imposto foi efetuado pelo próprio prestador do serviço do transporte, inexistindo qualquer dano ao erário e que o mesmo é optante do crédito presumido, cuja prova diz constar nos autos.

A autuante, por sua vez, sustenta que o tomador dos serviços de transporte, por imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas, cuja posição da SEFAZ é a contida no Parecer da DITRI nº 17.455/12 já mencionado, e que da análise do art. 298, II do RICMS/BA, se verifica que para a atribuição da responsabilidade prevista pelo mencionado dispositivo regulamentar deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação do serviço de transporte, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito), portanto, a responsabilidade tributária independe da formalização de contrato.

Mencionou, ainda, que caso o transportador tenha recolhido indevidamente o tributo tem o direito de pleitear a restituição e que não restou comprovado que o transportador faça uso do crédito presumido, razão pela qual a autuação goza de presunção de legitimidade.

Feitas estas considerações acerca dos argumentos da defesa e da autuante, passo a decidir.

De imediato, destaco que estão sob análise operações realizadas no exercício de 2012, tanto no âmbito do RICMS/97, período de janeiro a março/12, quanto no âmbito do RICMS/12, período de abril a dezembro/12.

Assim é que, o RICMS/97, em seu art. 380, II, continha a seguinte redação:

Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

(...)

II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.

Nota: A redação atual do inciso II do art. 380 foi dada pela Alteração nº 17 (Decreto nº 7824, de 17/07/00, DOE de 18/07/00). Redação originária: "II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art. 382."

Conforme se verifica acima, o regulamento de 1997, só continha a previsão para existência de contrato para prestações sucessivas até 18/07/00, a partir daí esta exigência foi revogada, e só voltou a ser incluída no RICMS/12, em seu art. 298:

Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

(...)

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

(...)

§ 2º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - fará constar na nota fiscal de saída de mercadorias: a) declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade; b) a expressão, se for o caso: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, nos termos do § 4º do art. 298 do RICMS”;

II - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão “Substituição tributária - serviços de transporte”

Portanto, à luz do quanto acima transcrito, depreende-se que a previsão para sujeição a substituição tributária nas prestações de serviços de transportes ocorre nas repetidas prestações de serviços vinculadas a contrato. O Regulamento é claro, ao se referir a existência de contrato, e não de contrato tácito.

Por outro ângulo, analisando o demonstrativo elaborado pela autuante, vejo que, praticamente, a totalidade das operações envolvidas na autuação estão relacionadas a empresa Mix Transportes e Logística Ltda. – ME, sendo que, ocorreram apenas 04 (quatro) operações alternadas, em todo o período abrangido pela autuação, relacionada a empresa Rajan Transportes Comércio e Indústria Ltda. Logo, em relação a esta segunda empresa não ocorreram as ditas operações sucessivas de transportes, as quais, ficam excluídas de ambas as infrações aqui analisadas.

Assim é que, à luz do quanto citado acima e dos demonstrativos de fls. 42 (infração 02) e 259 (infração 08), tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CTRC estão postos de forma sequenciada, o que se configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta que, ao meu entender, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

Com efeito, considero que, no caso dos autos, a responsabilidade atribuída ao autuado encontra fundamento de validade no quanto previsto no Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e no Art. 8º, V, da Lei Estadual nº 7.014/96. Trata-se de responsabilidade exclusiva atribuída ao substituto tributário, onde, através do instituto da substituição, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Aqui, o sujeito passivo passa a ser aquele a quem a Lei atribuiu esta condição, sendo o contribuinte originário, aquele quem irá praticar o fato gerador do tributo, completamente expurgado da relação jurídica obrigacional. Nessa linha de raciocínio temos que o Regulamento impõe a retenção e recolhimento do imposto devido nas operações correspondentes, tudo expresso de forma clara e amidiada nos artigos acima mencionados.

Isto posto, observo que, através dos CTRC juntados pela defesa às fls. 262 a 265, a empresa prestadora dos serviços de transportes, neste caso Mix Transportes e Logística – ME, efetuou o destaque do imposto nesses conhecimentos de transportes, porém, não houve comprovação pelo autuado de que ocorreu o pagamento do ICMS relativo a estas operações, o que também não se comprovou através de exame efetuado nas DMA encaminhadas à SEFAZ por essa empresa, a qual, à época, era inscrita na condição de contribuinte submetido ao regime normal de apuração do imposto, e não era optante de crédito presumido previsto no § 2º do art. 298 do RICMS/BA.

Entendo que, se estivesse provado nos autos que ocorreu o pagamento do tributo estadual, poder-se-ia aventar a possibilidade de afastamento da exigência fiscal, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, contudo, tal hipótese não se concretiza nos autos, pois, o mero destaque do imposto nos CTRC's não autoriza a conclusão de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado. A considerar que a legislação, indubitavelmente, atribui ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, cabe a ele e somente a ele, fazer prova de que o tributo foi devidamente recolhido, o que não foi feito nos presentes autos, afastando a possibilidade de exclusão da exigência fiscal.

Em conclusão, vejo que as exigências relacionadas às infrações 02 e 08 são distintas e não se caracterizam *bis in idem*, pois uma se refere ao crédito utilizado de forma indevida enquanto que

a outra reclama o crédito tributário do imposto que deveria ter sido retido pelo autuado e que não houve comprovação de que o prestador do serviço efetuou o pagamento correspondente.

Nestas circunstâncias, em relação à infração 02, cujo valor original lançado foi na ordem de R\$57.570,85, ante a impossibilidade do aproveitamento do crédito escriturado pelo autuado, na forma acima explanada, após a exclusão do valor de R\$8.210,93, referente aos períodos de fevereiro/12 a julho/12 atingidos pela decadência, e em face da exclusão do valor de R\$12,24, no mês de setembro/12, referente ao CTRC nº 193463 emitido pela empresa Rajan Transportes Ltda., remanesce o débito no valor de R\$49.347,68, razão pela qual esta infração subsiste parcialmente.

No tocante à infração 08, cujo valor original lançado foi na ordem de R\$57.570,85, ante a falta de retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, ao qual o autuado se encontra obrigado, consoante acima explanado, considerando que, neste tipo de infração não se configurou a decadência, após a exclusão do valor de R\$12,24, no mês de setembro/12, referente ao CTRC nº 193463 emitido pela empresa Rajan Transportes Ltda., remanesce o débito no valor de R\$57.558,51, razão pela qual esta infração subsiste parcialmente.

No tocante à infração 03, no valor de R\$675,87, é totalmente improcedente ante a ocorrência da decadência, conforme já comentado anteriormente.

As infrações 04 e 05, nos valores respectivos de R\$540,87 e R\$457,79, referem-se à utilização de crédito fiscal em valor superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização. Para efeito de apuração, a autuante considerou o percentual de 76,90% constante do Laudo Técnico de fl. 80, cuja apuração se encontra nos demonstrativos de fls. 66 e 77.

O autuado, para efeito de escrituração do crédito fiscal, aplicou o referido percentual ao valor da base de cálculo da operação destacada no documento fiscal emitido pela COELBA, enquanto que a autuante, para chegar ao valor autuado, aplicou o percentual de 52% ao valor do serviço a pagar, indicado no mesmo documento fiscal citado, apurando, assim, o valor creditado a mais em função de destaque também a mais calculado pela COELBA.

Vejo que não assiste razão a autuante. Analisando, por exemplo, o documento de fl. 268, vê-se que este contém no campo relacionado a informações de tributos, a base de cálculo do ICMS, a base de cálculo para efeito de pagamento do PIS/COFINS que é superior ao valor do total a pagar do fornecimento de energia elétrica, e o total a pagar que é superior ao indicado para efeito da base de cálculo do ICMS.

Ora, a autuante não aponta onde está o erro de cálculo do imposto destacado no documento fiscal emitido pela COELBA, fato este que, se correta estivesse a autuante, caberia a empresa fornecedora de energia elétrica ingressar com pedido de restituição de indébito.

Por não ver demonstradas razões plausíveis e justificáveis para manter as exigências, julgo improcedentes as infrações 04 e 05.

A infração 06 se refere à exigência de ICMS diferido no total de R\$5.887,53, decorrente de aquisições de refeições para consumo por seus funcionários.

O autuado, em sua defesa, alegou que a exigência tributária é indevida tendo em vista o que consta nos Arts. 342 e 343 do RICMS/BA, vez que, tal previsão de hipótese de diferimento do lançamento do ICMS quando o fornecedor estiver localizado no Estado da Bahia, o que não é o caso destes autos, acrescentando que sobre tais aquisições de refeições pago o imposto a título de diferença entre as alíquotas.

Este argumento não foi acolhido pela autuante por entender que o diferimento do imposto se aplica ao fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos deste Estado, que sejam tomadores do serviço.

Não assiste razão ao autuado em seus argumentos. A previsão regulamentar em vigor à época da ocorrência dos fatos, tanto do RICMS/97 (art. 343, XVIII) e no RICMS/12 (art. 286, VII) é de que é diferido o lançamento do ICMS nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de

contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, o que é o caso destes autos, não importando a origem.

Infração 06 subsistente.

A infração 07 trata de imposto recolhido a menos no total de R\$8.569,97 em decorrência de erro em sua apuração. Em relação a este item, os fatos geradores referentes aos meses de 28/02/2012 R\$2.682,40; 31/03/2012 R\$165,68; 30/04/2012 R\$373,38; 30/06/2012 R\$1.797,96 e 31/07/2012 R\$480,31 totalizando a quantia de R\$5.499,73, por terem sido alcançados pela decadência, conforme já anteriormente citado, serão excluídos da autuação. Em relação às parcelas remanescentes relativas aos meses de agosto/12 a novembro/12, que totalizam R\$3.020,74 foram pagos pelo autuado, não existindo mais lide a este respeito. Por esta razão esta infração resta parcialmente procedente no valor de R\$3.020,74, cujo valor já pago deverá ser homologado.

Infrações 09 e 10 que se referem a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, nos valores respectivos de R\$945,28 e R\$9.817,52, foram totalmente reconhecidas e pagas pelo autuado com os benefícios da lei de anistia/2018, razão pela quais ambas são procedentes e os valores já recolhidos deverão ser homologados.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, cujo débito apresenta a seguinte configuração:

DEMOSNTRATIVO DO DÉBITO				
INFRAÇÃO	VLR. LANÇADO	DECADÊNCIA	EXCLUSÕES	VLR. JULGADO
1	1.230,51	90,00	0,00	1.140,51
2	57.570,85	8.210,63	12,24	49.347,98
3	675,87	675,87	0,00	0,00
4	540,87	0,00	540,87	0,00
5	457,79	0,00	457,79	0,00
6	5.887,53	0,00	0,00	5.887,53
7	8.569,97	5.499,73	0,00	3.070,24
8	57.570,85	0,00	12,24	57.558,61
9	945,28	0,00	0,00	945,28
10	9.817,52	0,00	0,00	9.817,52
TOTAL	143.267,04	14.476,23	1.023,14	127.767,67

Os valores já recolhidos com os benefícios da lei de anistia/2018 deverão ser homologados pelo setor competente.

VOTO VENCEDOR (Infrações 02 e 08)

Primeiramente, quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a alguns aspectos acerca do seu entendimento, em relação às infrações 2 e 8 do Auto de Infração, em tela.

Pois bem, em relação ao aspecto da decadência, de fato, à luz do todo exposto, vejo que o critério a ser utilizado para efeito da contagem do prazo decadencial em relação à infração 02, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal, é o previsto pelo art. 150, § 4º do CTN já que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, porém efetuou o pagamento em montante inferior ao devido em face da utilização desses créditos fiscais indevidos.

Neste sentido, como bem destacado pelo i. Relator, em seu voto, as datas de ocorrências de 28/02/2012 e 31/03/2012 devem ser excluídas do demonstrativo de débito da autuação, vez que são as únicas ocorrências existentes, na autuação, até o marco inicial de 29/08/2017 a ser considerado para efeito de contagem do prazo decadencial, em que teve sua expedição datada de 28/08/2017, com ciência em 29/08/2017.

Quanto à infração 8, que diz respeito a ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, coaduno, também, com o entendimento do i. Relator, de que, pelo

fato do autuado não ter declarado a ocorrência dos fatos jurídicos e, por conseguinte, qualquer recolhimento do imposto devido nas operações, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, não tendo, portanto, qualquer data de ocorrência constante do demonstrativo de débito da autuação que tenha imperado a decadência.

Também observo do entendimento do i. Relator, agora, em relação ao mérito, de que, analisando o demonstrativo de débito das infrações elaboradas pela autuante, vê-se que, praticamente, a totalidade das operações envolvidas na autuação estão relacionadas a empresa “*Mix Transportes Logísticas Ltda. - ME*” (I.E. 24.658.636 NO), sendo que ocorreram apenas 04 (quatro) operações alternadas, em todo o período abrangido pela autuação, relacionada a empresa “*Rajan Transporte Comércio e Indústria Ltda.*” (01.066.944 NO). Logo, em relação a esta segunda empresa, entende o que também concordo que não ocorreram as ditas operações sucessivas de transportes, as quais, ficam excluídas de ambas as infrações 2 e 8, objeto em análise.

Continuando na análise do mérito, o i. Relator pontua que, à luz do quanto citado no seu voto e dos demonstrativos de fls. 42/44 da infração 02 e de fls. 259/261 da infração 08, ter-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CTRC estão postos de forma sequenciada, o que se configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta, ao seu entender, que também coaduno, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Entretanto, em que pese concordar que as operações objeto das infrações 2 e 8 estariam abarcadas pela excepcionalidade posta na legislação do ICMS da Bahia, de que tais operações estariam sujeitas ao instituto de substituição tributária (inc. II, art. 298, II, RICMS/12), dado a caracterização da prestação de transportes por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, decorrente de repetidas vezes, no caso em tela, as operações contratadas com a empresa “*Mix Transportes Logísticas Ltda-ME*”, vejo que a infração 2 não pode prosperar, em razão de se tratar de glosa de crédito em CTRC idôneo, onde a operação de transporte foi assumida pela defendente na modalidade de “*Frete CIF*”, suportando seu ônus, ou seja, o frete foi suportado pela “*RÓTULA METALURGICA LTDA*”, empresa autuada, sendo devido, portanto, a apropriação do ICMS incidente sobre tais fretes, na sua escrita fiscal.

Aliás, a autuante, em sede de Informação Fiscal, não contradiz a manifestação do defendente de que o imposto incidente sobre os CTRC, objeto da autuação, teriam sido oferecidos à tributação pela empresa “*Mix Transportes Logísticas Ltda-ME*” e suportado pela empresa autuada, a “*RÓTULA METALURGICA LTDA*”, vê-se que a glosa do crédito é justificada nos autos, pelo fato dos CTRC não serem instrumentos hábeis para tal lançamento, mas os recolhimentos por DAE, com o código de receita de ICMS-ST TRANSPORTE, que seria o correto; e este recolhimento sendo efetuado pela a empresa autuada, o que não se procedeu assim.

Nesse sentido, negar acesso a tal direito, dado às disposições o inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, é impedir a eficácia dos ditames constitucionais da não cumulatividade, vez que está provado nos autos, que os valores glosados estão relacionados a CTRC idôneos, emitidos pela “*Mix Transportes Logísticas Ltda-ME*”, por conseguinte, oferecidos ao Estado da Bahia pela a própria empresa transportadora, e estes valores tendo sido suportados pela defendente a empresa “*RÓTULA METALURGICA LTDA*”, manifesto, então, contrário à glosa dos créditos, relativo aos termos da infração 2, diferente do entendimento do i. Relator.

Em sendo assim, vejo restar totalmente insubsistentes a glosa dos créditos relacionada à infração 2 do Auto de Infração em tela, seja pela decadência de algumas das datas de ocorrência, seja por, de fato, as operações relacionadas a empresa “*Rajan Transporte Comércio e Indústria Ltda*” não caracterizarem operações sucessivas, não sendo devido enquadrá-las nas disposições do art. 298, II, RICMS/12, ou seja, também, as operações de serviços de transportes relacionadas a transportadora, “*Mix Transportes Logísticas Ltda-ME*”, por, de fato, se tratar de operações relacionadas a CTRC idôneos, em que pese estarem suportadas pelas disposições do art. art. 298,

II, RICMS/12, já que se tratam de operações caracterizadas como sucessivas; todavia, não aceitar tais apropriações de créditos na sua escrita fiscal, vez que está provado nos autos que foram suportados pela defendente, estaria impedindo os ditames constitucionais da não cumulatividade. Voto, então, pela insubsistência da infração 2.

Por outro lado, a infração 8, que relaciona as mesmas operações objeto da infração 2, diz respeito ao defendente ter deixado 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, na forma do demonstrativo de fls. 259/261 dos autos, em que, à luz da legislação esculpida nas disposições do art. 298, II, RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, seria o procedimento correto, tendo a Fiscal Autuante, com a lavratura da autuação, cumprido com o que determina a norma legal.

Entretanto, do todo já discutido acima, em relação à infração 2, o imposto exigido na infração 8, estando os CTIRC, objeto da autuação, caracterizado como idôneo, onde não se vê, nos autos, qualquer manifestação das partes em contrário, têm-se que foram oferecidos à tributação, com a sua emissão e registro fiscal na escrita da transportadora, “*Mix Transportes Logísticas Ltda-ME.*”, o que, mantendo tal autuação, caracterizaria a ocorrência do “*bis in idem*” ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos duas vezes aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação pertinente. Assim, manifesto, neste sentido (exigência do imposto), pela insubsistência da infração 8 diferentemente do entendimento do i. Relator.

Por outro lado, observo que o artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado a Bahia, é claro ao especificar que será aplicada multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, na situação da infração 8, em que era devido por antecipação, conforme dispõe o inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Neste contexto, uma vez comprovada a tributação regular nas operações objeto dos CTIRC constantes do demonstrativo de débito da infração 8, pela idoneidade do documento fiscal e que, por conseguinte, oferecidos à tributação, com a sua emissão e registro fiscal na escrita da prestadora de serviço de transportes, a empresa, “*Mix Transportes Logísticas Ltda.-ME.*”, o que, mantendo tal autuação, caracterizaria a ocorrência do “*bis in idem*”, entendo que devem ser afastados os valores referentes a obrigação principal, porém mantidos os valores relativos a multa percentual equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, no total de R\$34.542,48, consoante demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO INFRAÇÃO 08 – 07.14.03

DATA OCORR	DATA VENCTO	Vir. HISTÓRICO (R\$)	EXCLUSÃO R\$	MULTA %	VALOR (R\$)
28/02/2012	15/03/2012	2.102,76		60	1.261,65
31/03/2012	15/04/2012	437,40		60	262,44
31/05/2012	15/06/2012	193,54		60	116,12
30/06/2012	15/07/2012	2.583,60		60	1.550,16
31/07/2012	15/08/2012	2.893,63		60	1.736,17
31/08/2012	15/09/2012	4.940,22		60	2.964,13
30/09/2012	15/10/2012	7.106,64	12,24	60	4.256,64
31/10/2012	15/11/2012	11.969,06		60	7.181,43
30/11/2012	15/12/2012	13.346,40		60	8.007,84
31/12/2012	15/01/2013	11.997,60		60	7.198,56
		57.570,85	12,24		34.535,14

Este é o meu voto divergente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0011/17-5**, lavrado contra **RÓTULA METALÚRGICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto no valor de **R\$10.098,28**, acrescido de multa de 60% com previsão no Art. 42, incisos VII, alínea “a”, II alíneas “f”, “a” e “e” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$10.762,80**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal citado, além da multa percentual no total de **R\$34.535,14**, com previsão no inciso II “d” do referido dispositivo legal, ambas com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos com os benefícios da lei de anistia fiscal/2018.

Sala das Sessões do CONSEF, em 19 de setembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR
(Voto vencido infrações 02 e 08)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR
(Voto Vencedor infrações 02 e 08)