

A.I. Nº - 232948.0212/14-5
AUTUADO - ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
AUTUANTE - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - INFRAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/04/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0035-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS. a) DESTINADOS AO USO E CONSUMO. b) DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. A autuada apresentou provas de que parte das operações referem-se a recebimento de materiais e equipamentos, objeto de contrato de locação para prestação de serviços de impressão e remessa de formulários personalizados, operações que não incidem o ICMS-DIFAL. As transferências interestaduais mesmo entre estabelecimentos da mesma empresa, há incidência do ICMS. Infrações parcialmente subsistentes. 2. CRÉDITO FISCAL. a) APROPRIAÇÃO A MAIOR DECORRENTE DE AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Aquisição de óleo diesel. Redução da base de cálculo do ICMS, art. 268, inc. XXIII do RICMS/2012. Infração subsistente. b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Infração nula por insegurança na determinação da infração. c) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE INTRAMUNICIPAL. Nula por insegurança na determinação da infração e cerceamento de defesa. Afastada a preliminar de nulidade das infrações 01, 02 e 03 e da decadência arguida. Indeferido o pedido de redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Lavrado em 29/12/2014, o presente Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$152.577,96, acrescido de multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

INFRAÇÃO 01 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, apurado nos períodos de janeiro a maio, julho, dezembro de 2012, março a setembro e dezembro de 2013. ICMS no valor de R\$27.943,23, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 02 – 06.01.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, apurado nos períodos de janeiro e dezembro de 2012. ICMS no valor de R\$1.000,91, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 03 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, apurado nos períodos de novembro, dezembro de 2012 e março de 2013, no montante de R\$34.704,28, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa: *“Contribuinte utilizou indevidamente a alíquota de 25% ao invés de 15% ou 17%, conforme determina a legislação”*.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 04 – 01.02.41 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, apurado nos períodos de novembro, dezembro de 2012 e março de 2013, no montante de R\$7.907,07, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa: *“Contribuinte utilizou indevidamente a alíquota de 17% (alíquota interna) ao invés de 12% (alíquota interestadual)”*.

Enquadramento legal: Artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309, §7º do RICMS/2012.

INFRAÇÃO 05 – 01.02.43 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS oriundo de operação não tributada de serviço de transporte intramunicipal, apurado nos períodos de setembro, outubro dezembro de 2012, fevereiro, junho a agosto, outubro a dezembro de 2013, no montante de R\$81.022,47, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa: *“Contribuinte utilizou créditos fiscais de operações de transporte dentro do estado”*.

Enquadramento legal: art. 12 da Lei nº 8.534/02 c/c art. 265, inc. XCIV do RICMS/2012.

A autuada, através de seus Advogados, impugna o lançamento, fls. 45 a 68, onde inicialmente relata que tomou ciência da autuação em 09/01/2015, ficando prorrogado para o primeiro dia útil subsequente o início da contagem de 60 dias, nos termos dos arts. 22 e 123 do RPAF/99, portanto, a defesa é tempestiva.

Transcreve as infrações, todos os dispositivos citados pelo autuante e afirma que o lançamento é improcedente, conforme demonstrará.

Diz que os bens descritos nas notas fiscais números: 011.594, 011.719, 011.720, 012.452, 012.457, 013.286, 014.289, 014.348, 014.636, 014.852, 015.047, 025.538, 025.604, 029.667, 030.566, 028.431, 027.994, 029.884, 027.455, 033.089, 034.040, 031.201, 033.638, 032.409 e 034.398, emitidas pela empresa SOLUTION AUTOMAÇÃO EMPRESARIAL, são peças empregadas em impressoras cedidas em comodato – Doc. 04, sendo estas alheias a sua atividade, o que é da essência do comodato, também o são as peças nelas aplicadas, o que afasta a ideia de aquisição interestadual por sua parte, não havendo falar em incidência da alíquota interestadual.

Reproduz a ementa do Acórdão JF nº 0323/01, assim como faz referência a jurisprudência do STJ que diz pacificar o entendimento quanto a não incidência do ICMS em operações de comodato, conforme julgamento do REsp nº 1.307.876/SP, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ-e 15/02/2013, cuja ementa está copiada.

Por sua vez, as notas fiscais de nº 024.463 e nº 042.520 – Doc. 05, têm por objeto, formulários personalizados, que não se sujeitam ao ICMS, mas ao ISS, como dispõe o item 13.05 da Lei Complementar nº 116/2003, reproduzido.

Acrescenta que as notas fiscais números: 000.597, 001.795, 000.420, 000.585, 000.519 e 000.542 acobertam transferências de bens entre seus estabelecimentos de São Paulo/Rio de Janeiro para a Bahia – Doc. 06, operações estas, que entende serem a não tributação ponto pacífico na

jurisprudência nacional, mencionando e transcrevendo ementas de precedentes judiciais, sobre a matéria.

Quanto às notas fiscais de números 024.717 e 078.951 – Doc. 07, afirma que pela descrição das mercadorias adquiridas: central de comutação, bateria selada etc., estas se destinam ao ativo permanente, não cabendo a exigência do diferencial de alíquota, portanto, improcedente a autuação nesta parte.

Ao abordar a infração 03 referente ao crédito alegadamente excessivo, decorrente da aplicação da alíquota de 25%, em vez de 17%, argui trata-se de crédito pela aquisição de combustíveis utilizados na prestação de serviço de transporte de carga.

Reproduz o art. 15, inc. I, art. 16, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/1996, e argumenta que referindo-se a operações internas com óleo diesel, aplica-se a redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária seja de 17%, nos termos do inc. XXIII do art. 268 do Decreto nº 13.780/12, reproduzido.

Frisa que o Fisco por sua vez, ao lavrar o presente Auto de Infração, reconheceu como legítimo o creditamento sob a alíquota de 15%, como se a empresa prestasse serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, com fundamento no §7º do art. 268 do RICMS/BA, o que deve ser afastado, pois, assevera que presta exclusivamente serviço de transporte de carga.

Ressalta que é substituída tributária em todas as aquisições de óleo diesel combustível que realiza. Desse modo, qualquer diferença entre o valor destacado na nota fiscal e aquele que o Estado tem por aceitável, deve ser reclamada do substituto, preservando-se à substituída o direito de aproveitar todo o imposto destacado – aqui na ordem de 25% e 17% - em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, salientando que nesse sentido caminha a jurisprudência do STJ, conforme julgamento do REsp 773.675/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, em 13/03/2007, cuja ementa reproduz.

Conclui então, ser legítimo o crédito de 25% tomado correspondente ao valor efetivamente destacado nas notas fiscais de números 005.300 e 004.903, no exercício de 2012 – Doc. 08, bem como o crédito de 17% da nota fiscal nº 004.966 – Doc. 09, no exercício 2013.

Ao abordar a infração 04, referente ao crédito considerado excessivo pela tomada de serviços de transporte, onde o Fisco alega que a empresa se creditou indevidamente de ICMS à alíquota interna, 17%, quando o correto teria sido creditar-se pela alíquota interestadual de 12%, pontua que na verdade os serviços de transporte tomados, dos quais se originou o crédito, ocorreram do Porto de Pecém até outra localidade no Estado do Ceará, ou seja, são prestações sujeitas à alíquota interna.

Apona que houve um erro ao lançar o CFOP 2.351 (operação interestadual), quando o correto seria o CFOP 1.351 (operação estadual), como se denota das notas anexas – Doc. 10. Nestes casos, onde ocorreu erro no preenchimento de informações, defende que não há sentido tributar com base no mero erro, à vista dos princípios da verdade real, da estrita legalidade, da capacidade contributiva, do não-confisco e da moralidade administrativa.

Indica que nesse sentido entende a jurisprudência do STJ, conforme ementa do AgRg no REsp nº 883.821/DF, Rel. Min. Luiz Fux, DJ-e 15/12/2008, cuja ementa cópia.

Em relação ao crédito devido por supostas prestações de transporte dentro do mesmo Estado, afirma que o autuante equivocou-se ao atribuir a natureza de serviço de transporte dentro do Estado da Bahia, aos diversos conhecimentos de transporte anexos – Doc. 11, por não considerar os locais de “início” e “término” da prestação, indicados nos documentos, mas sim, os endereços das empresas tomadoras e prestadoras.

Relaciona, através de tabela, os documentos que diz anexar cópias, que comprovariam o direito ao creditamento realizado, por tratar-se de operação interestadual e assim, entende ter demonstrado a inconsistência do fundamento da infração 05.

Reproduz o art. 5º, inc. IV da Constituição Federal para abordar o efeito confiscatório da multa aplicada, pois, embora se refira a tributo, entende que o dispositivo se aplica igualmente às multas pelo descumprimento das obrigações tributárias, as quais, em caso de excesso, devem ser reduzidas a valores razoáveis pelo julgador administrativo ou pelo Judiciário.

Nesse sentido, cita e reproduz ementas da jurisprudência do STF: RE nº 82.510-SP, Rel. Min. Leitoão de Abreu, RTJ 37/296; RE nº 91.707/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 29/02/1980; ADI nº 551/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 14/02/2003 e a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI-MC nº 1.075/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 24/11/2006, cujas decisões referem-se ora a multas moratórias, ora a multas por descumprimento de obrigações acessórias, a revelar que umas e outras se sujeitam à vedação ao confisco.

Conclui que na mesma censura incorre a multa aplicada no caso concreto, da ordem de 60% do valor do tributo supostamente devido e do FCEP. Portanto, a ofensa ao princípio do não-confisco é flagrante, o que impõe o cancelamento da multa aplicada.

Frisa ser necessária a redução da multa a valor razoável com a aplicação da equidade, pois, mesmo que a multa não fosse intrinsecamente inconstitucional, impor-se-ia *in casu* a sua redução a patamar razoável.

Transcreve doutrina de Luciano Amaro sobre a matéria, e explana que a gradação, quando não seja prevista na lei, deve ser feita pelo julgador administrativo ou judicial, cujo fundamento é a equidade, prevista no art. 108, inc. IV, do CTN e que serve de contraponto à pretensa objetividade dos ilícitos fiscais, lembrando que a vedação do § 2º do mesmo artigo, não abrange as penalidades. Transcreve ainda lições de Celso Ribeiro de Bastos, Hugo de Brito e Ruy Barbosa Nogueira, para reforçar a necessidade de redução da multa, em função da equidade, conforme o CTN.

Requer a procedência da impugnação, com a desconstituição do Auto de Infração e extinção do crédito tributário por meio dele exigido e caso remanesça algum valor, pede a redução da multa a valor compatível com o não-confisco.

Protesta pela realização de sustentação oral em consonância com o disposto no art. 163 do RPAF/BA.

Por fim, solicita que as intimações sejam feitas em nome do advogado Sacha Calmon Navarro Coelho, no endereço que indica.

A informação fiscal prestada às fls. 661 a 665, inicialmente reproduz as infrações e os argumentos da defesa passando a apresentar as contrarrazões conforme segue.

Infração 01 – Esclarece que a solicitação da autuada para anular a presente infração, por se tratar de operações com mercadorias constantes no contrato de comodato com a empresa SOLUTION AUTOMAÇÃO EMPRESARIAL, não deve prosperar uma vez que não foi anexado o referido contrato;

Infração 02 – Mantém a exação reafirmando que as mercadorias, oriundas de outras unidades da Federação, foram destinadas ao ativo fixo;

Infração 03 – Afirma que a autuada equivocou-se ao utilizar os créditos de combustíveis a uma alíquota de 25%, visto que a legislação baiana estabelece que no período fiscalizado a alíquota é 17%, conforme o art. 268, inc. XXIII do RICMS, com vigência a partir de 1º de abril de 2012.

Explica que em virtude de ter sido cobrado equivocadamente o imposto nas notas fiscais números 004.996 e 004.903, nas quais foi utilizada a alíquota de 15% em vez de 17%, realizou as correções, cujo resultado, relaciona em tabela plotada.

Infração 04 – Mantém a autuação, visto que as transações realizadas pela autuada não envolvem o Estado da Bahia, não lhe dando, portanto, o direito de usar como créditos os valores destacados. Dessa forma, qualquer que fosse o CFOP usado, a autuada não teria direito ao uso do crédito.

Afirma que nesse contexto, a autuada legitima a infração ao declarar que os serviços de transportes tomados ocorreram do Porto de Pecém até outra localidade no Estado do Ceará (prestações sujeitas à alíquota interna), fl. 52.

Infração 05 – A alegação da autuada de que a fiscalização se equivocou ao considerar os locais de início e término da prestação no conhecimento de transporte como os elementos determinantes para o cálculo do imposto, não tem pertinência na medida em que as prestações de serviços de fretes têm como local de início e término, outros Estados: Sergipe e Ceará, conforme cópias de documentos anexados. Dessa forma, a infração 05 deve ser mantida.

Registra que, caso a autuada discorde da manutenção das infrações 04 e 05, deverá elaborar, para melhor visualização e conferência, os demonstrativos detalhados das infrações, anexando ordenadamente as cópias das notas fiscais por infração com suas respectivas planilhas, visto que foram anexados cópias de documentos de forma grupal sem as vincular as infrações.

Esclarece que a fiscalização foi feita tendo como base os arquivos eletrônicos e que não foram anexadas algumas cópias de documentos, em virtude do SISTEMA SIAF não permitir a visualização do CT-e.

Resume as infrações, após realizadas as correções, resultando nos valores a seguir relacionados.

Infração	Valor Histórico	Observação
01 - 06.02.01	27.943,23	Mantida
02 – 06.01.01	1.000,91	Mantida
03 - 01.02.02	25.380,93	Alterada
04 - 01.02.41	7.907,07	Mantida
05 - 01.02.43	81.022,47	Mantida
Total	143.254,61	

Solicita que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, visto que os valores da infração 03 foram retificados e as demais infrações mantidas, restando o imposto a recolher no valor de R\$143.254,61.

Notificada a tomar ciência da informação fiscal e dos novos demonstrativos, a autuada se apresenta em manifestação, fl. 672 e 673.

Afirma que após a demonstração pormenorizada de que a cobrança decorrente do diferencial das alíquotas é indevida, já que as mercadorias foram adquiridas através de comodato, bem como a comprovação do uso devido de creditamento de ICMS, houve o encaminhamento dos autos à Inspetoria Fazendária para verificação da liquidez e certeza do direito creditório sobre o qual recai a pretensão do contribuinte.

Relata que tendo a informação fiscal alterado os valores da infração 03, mantendo-se, contudo, as demais, nos termos do autuante, diz concordar em parte com as conclusões da informação fiscal, apenas no que se refere ao reconhecimento do crédito de 17% em relação à nota fiscal 004.996 e reitera o pedido de procedência da impugnação, a fim de que haja a desconstituição do Auto de Infração e extinção do crédito tributário exigido.

Frisa que contrário a afirmação do Fiscal, o contrato de comodato foi entregue na época da ação fiscalizatória, cuja cópia, ora junta, motivo pelo qual deve ser afastada integralmente o item 3.1 da autuação.

Salienta que caso remanesça algum valor, pede a redução da multa a um valor compatível com o não-confisco e a equidade.

Em 31 de maio de 2016, fl. 690, o então relator do processo, observou que na informação fiscal anterior não foram abordados todos os argumentos apresentados na defesa..

Assim, foi proposta e aceita pelos membros da 2ª JfF a conversão do PAF em diligência a INFAZ de origem para produção de nova informação fiscal, com a análise de todos os argumentos defensivos e dos documentos acostados às fls. 118 a 658, bem como a manifestação, fls. 672 e 673, os documentos acostados às fls. 674 a 678, observando o previsto no art. 127, § 6º, do RPAF/99.

O Auditor Fiscal no atendimento à diligência, presta nova informação fiscal, fls. 693 a 696.

Quanto a infração 01, afirma ter sido alterada em virtude da autuada comprovar, através de contato de locação, a natureza do uso dos equipamentos, fls. 683 e 684, assim como as cópias dos referidos DANFES, fls. 119 a 143. Dessa forma, cancelou os valores reclamados referente as locações e manteve aqueles correspondentes às compras em outros estados, remanescendo o valor a ser recolhido em 2012 de R\$1.681,59 e em 2013 de R\$25.582,63, totalizando R\$27.264,22.

Para a infração 02, manteve o valor a recolher de R\$1.000,91, conforme fls. 23 e 24.

Para a infração 03, referente ao uso de crédito fiscal a maior de combustíveis, a mantém, visto que o contribuinte utilizou as alíquotas em percentuais superiores à estabelecida pela legislação, ficando a recolher o valor de R\$22.208,31, conforme planilha anexa, fls. 23 e 24.

Ao analisar a infração 04, também mantém o valor inicial, em razão da autuada ter utilizado créditos de fretes a pagar de transportes iniciados e finalizados em outras unidades da Federação, conforme DACTES anexos, fls. 134 a 256, classificados com o CFOP 2.352, remanescendo o valor de R\$7.907,07.

Quanto a infração 05, também mantém o valor inicial em virtude da autuada ter utilizado o credito de fretes a pagar de transportes originados em Salvador para outros Estados e com origem em outros Estados, destinados a Salvador, fls. 378 a 382, classificados com o CFOP 1.351, restando o valor de R\$81.022,47.

Reafirma que os trabalhos foram desenvolvidos com base nos arquivos transmitidos pelo contribuinte, utilizando o aplicativo SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, deixando de apresentar os conhecimentos de transportes, o DACTE, e notas fiscais de entradas, modelo 1 e suas chaves de acesso, em razão do aplicativo não permitir essa visualização.

Expõe através da planilha reproduzida, os valores devidos, após as correções.

Infração	Valor Histórico	Observação
01 - 06.02.01	27.264,22	Alterada
02 – 06.01.01	1.000,91	Mantida
03 - 01.02.02	34.704,28	Mantida
04 - 01.02.41	7.907,07	Mantida
05 - 01.02.43	81.022,47	Mantida
Total	151.898,95	

Solicita que o auto de infração seja julgado parcialmente procedente em razão da retificação da infração 01.

Às fls. 703 a 708, a autuada retorna aos autos se manifestando acerca do cumprimento da diligencia e os novos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Relata o novo posicionamento do autuante quanto a infração 01, já tendo demonstrado que a cobrança do diferencial de alíquotas é indevida, pois as mercadorias foram recebidas em comodato ou provieram de outros estabelecimentos localizados em outros Estados, bem como comprovando o correto creditamento de ICMS, onde foram alterados os valores da infração 03, mantendo-se, contudo, as demais.

Continuando o relato, diz que intimada a se manifestar, o fez, concordando com as conclusões da primeira informação, apenas no que se refere ao reconhecimento do crédito de 17% em relação às notas fiscais números 004.903 e 004.996. No mais, reitera o pedido de extinção do crédito tributário.

Conta que naquela ocasião, juntou nova cópia do contrato de comodato com a SOLUTION AUTOMAÇÃO EMPRESARIAL, requerida pelo fiscal, que já havia sido entregue durante o processo fiscalizatório, sendo posteriormente o PAF encaminhado à 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que

converteu o julgamento em diligência, motivando o autuante a produzir nova informação fiscal, onde retifica a infração 01 e mantém as demais.

Pondera em relação à infração 03, que parece ter havido um pequeno lapso. Isso porque, conforme sua primeira informação, o autuante retificou essa infração, cancelando a glosa do crédito da nota fiscal nº 004.996 e diminuindo a glosa em relação à nota nº 004.903, ao limitar o crédito à alíquota de 17%, alterando o valor histórico deste item de R\$34.704,28 para R\$25.380,93. Contudo, na segunda informação, o autuante manteve o valor original.

Conclui que nenhum dos valores apontados na segunda informação fiscal (R\$22.208,31 e R\$34.704,28) correspondem ao valor indicado na primeira informação (R\$25.380,93), que é o valor correto em caso de cancelamento da glosa do crédito da nota fiscal nº 004.996 e diminuição da glosa em relação à nota nº 004.903. .

Destaca que valor total indicado na segunda informação fiscal, R\$151.898,95, em que houve o cancelamento parcial de mais um item, é superior ao valor total indicado na primeira informação fiscal de R\$143.254,61.

Defende que as manifestações fiscais devem ser consideradas em conjunto, de forma que, até este momento, o autuante já reconheceu as reduções na autuação, conforme tabela plotada.

Assim, avalia que o valor histórico de R\$142.575,60 da autuação é incontroverso, devendo partir deste, qualquer discussão. Não obstante, toda a autuação merece ser cancelada, pelas razões destacadas na impugnação, bem como pela extensa documentação juntada aos autos.

Sublinha em que pese a determinação da 2ª Junta de Julgamento Fiscal para que o autuante se manifestasse acerca dos demais argumentos da impugnação e das outras manifestações, alguns pontos, permanecem sem uma análise detida, repetindo todos os argumentos já postos na defesa.

Reforça o pedido de redução da multa a valor razoável, compatível com o não-confisco e a equidade, caso remanesça algum valor a ser exigido.

Informa o novo endereço do escritório que lhe representa em virtude de mudança.

O autuante volta a prestar nova informação, fls. 745 a 750, onde relata todos os fatos ocorridos no processo desde a defesa até a última manifestação da autuada, passando a expor seu novo posicionamento.

Com referência a infração 01, esclarece que nas notas fiscais foram inicialmente consideradas porque vieram com as mercadorias cadastradas como “*material para reparo de navio*” e não foi informado as respectivas chaves de acesso. Por isso, não pôde verificar no SIAF o tipo de mercadoria, que somente puderam ser comprovadas e excluídas com a disponibilização das informações pela defesa.

Dessa forma, excluiu as notas fiscais números 0024.463 e 0042.520, referentes ao comodato, e mantém aquelas classificadas como mercadorias para uso e consumo. Feitas as retificações, ainda, restou saldos remanescentes a recolher de R\$942,33 em 2012 e R\$22.008,24 referente a 2013, totalizando R\$22.950,57, conforme tabela transcrita e cópias de DANFES, anexas.

Quanto a infração 02 referente a falta de recolhimento do ICMS-DIFAL nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, diz que a nota fiscal nº 001.795, no valor de R\$7.867,45 conforme afirma autuada, fl. 121, foi emitida em 23/07/2010 e escriturada indevidamente no exercício de 2012. Assim, só após a autuada ter anexado cópia ao processo, percebeu que foi escriturada indevidamente com data 02/01/2012, em razão de não ter a chave de acesso e ter sido escriturada como material para reparo de navio. Assim, foi excluída da cobrança do DIFAL, restando, apenas, a nota fiscal nº 000.597.

A infração 03 referente a indevida utilização de crédito fiscal de ICMS decorrente da aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, por ser utilizada indevidamente a alíquota de 25% em vez de 15% ou 17%, esclarece que a infração se refere ao uso de combustível aplicado na atividade da empresa, conforme planilhas.

Reproduz o art. 289 do RICMS vigente, para demonstrar a alíquota a ser utilizada no cálculo do imposto do combustível e mantém a infração na sua integralidade, visto que se equivocou na interpretação da legislação ao reduzir, na informação fiscal anterior, o valor do imposto a recolher referente as notas fiscais 004.903 e 004.996, cujas datas de registro são 30/11/2012 e 28/12/2012, respectivamente, portanto, ainda, sob a legislação anterior, vigente até 31/12/2012.

Dessa forma, mantém a infração 03 integralmente, visto que a autuada utilizou alíquotas em percentuais superiores às permitidas pela legislação.

Para a infração 04, também a mantém em virtude da utilização dos créditos indevidos de transportes com início e destino em outras unidades da federação.

Ressalta que na defesa, fl. 52, a autuada afirma que os serviços de transportes ocorreram dentro do Estado do Ceará e que as operações foram classificadas indevidamente com o CFOP 2.351 em vez de 1.351, ratificado pelas cópias anexas, fls.173 a 376.

Justifica ter classificado as operações com base nos CFOPs, em virtude do sistema SIAF na versão da época, não permitir visualizar os CT-e e DACTES, e, assim, classificou as operações com base nos CFOPs, pois, não foi possível identificar a origem e destino dos fretes, que somente foi possível após a autuada ter anexado as cópias dos CTREs emitidos.

Dessa forma, com a juntada das cópias dos documentos, percebeu que foram utilizados créditos indevidos de CTRE/CTE emitidos e finalizados em outros estados. Uns com fretes iniciados em Sergipe com destino ao Ceará e outros iniciados e finalizados no Ceará, que deveriam estar identificados pelo CFOP 6.932, portanto, diz não ter pertinência o uso de tais créditos, visto que o imposto não foi recolhido para a Bahia, fls. 173 a 344.

Esclarece que equivocadamente considerou o crédito com a alíquota de 12% no cálculo desta infração, quando deveria ter sido glosado todo o crédito utilizado, por tratar-se de transportes iniciados e finalizados em outros estados, que deveriam estar classificados pelo CFOP 6.932, fls. 134 a 256 referentes a 2012 e fls. 173, 257 e 376 relativos a 2013. Assim, conforme tabela, foram utilizados indevidamente créditos em 2012 no valor de R\$3.821,11 e em 2013 no valor de R\$23.062,41.

Em relação a infração 05, a mantém em virtude da autuada ter utilizado créditos indevidos decorrentes de fretes iniciados na Bahia com destinos a outros estados e recolhidos pelas transportadoras por subcontratação; fretes a pagar e fretes iniciados e finalizados em outras unidades da federação nos exercícios de 2012, fls. 378 a 382 e em 2013, fls. 387 a 658, classificados com CFOP 1.351.

Diz que a autuada não poderia se utilizar de tais créditos, visto que são devidos as empresas subcontratadas do Estado onde iniciou a prestação do serviço ou recolhida pela destinatária, quando se tratar de fretes a pagar. Outrossim, os fretes iniciados e finalizados em outros estados, não tem a Bahia como beneficiária.

Conclui, após realizadas as retificações, ficaram os valores remanescentes a recolher, conforme tabela.

Infração	Valor Histórico	Observação
01 - 06.02.01	22.950,57	Alterada
02 - 06.01.01	214,16	Alterada
03 - 01.02.02	34.704,28	Mantida
04 - 01.02.41	7.907,07	Mantida
05 - 01.02.43	81.022,47	Mantida
Total	146.798,55	

Solicita que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, visto que a infração 01 e 02 foram retificadas e as demais mantidas.

A nova manifestação da autuada, fls. 780 a 786, reproduz o histórico das modificações de posicionamento do autuante no decorrer das informações prestadas, resumindo os valores em tabela, considerados como devidos.

Registra, no que tange à infração 01, que foi mantida a autuação sobre as notas fiscais: 000.395, 000.415, 000.519, 000.542, 000.442, 000.793, 000.635, 000.544, 024.717, 031.588, 000.912, 000.819, assim como as de números 004.421, 007.932, 006.353 005.194 e 005.425, informadas a título de exemplo, que acobertam transferências de bens entre seus estabelecimentos, onde a não tributação se constitui ponto pacífico na jurisprudência nacional, consagrado na SÚMULA 166 do STJ e em reiterados julgados do STF. Já a nota nº 024.717, que também acoberta transferência entre seus estabelecimentos para o ativo permanente (central de comutação, bateria selada etc.), não cabe também a exigência do diferencial de alíquota.

Com relação à infração 02, enfatiza a necessidade de se excluir a nota fiscal nº 000.597, pois também se trata de transferência de bens entre seus estabelecimentos. Logo, por não haver circulação jurídica de mercadoria por meio da sua transferência de propriedade, não há que se falar em fato gerador do ICMS.

Indica como outra questão que considera mais problemática, as considerações do autuante sobre a infração 03, uma vez que esta havia sido retificada ainda na primeira informação fiscal prestada, reduzindo o montante cobrado para R\$25.380,93.

Acrescenta que o autuante havia aplicado naquela oportunidade o art. 268, inc. XXIII, do RICMS/BA, transcrito, com a redação dada pelo Decreto nº 14.242/2012, que estabelecia a alíquota de 17%. Frisa que somente agora, na terceira informação, o autuante alterou o critério jurídico adotado na retificação da infração 03, para fazer ressurgir o débito já afastado, e assim, entende que se trata de modificação do critério jurídico aplicado, e conforme o art. 146 do CTN, resta evidente que o autuante não poderia se retratar da retificação do lançamento para com isso, majorar a cobrança imposta.

Não obstante, ainda que se entenda pela possibilidade de modificação do critério jurídico, já findou o transcurso do prazo decadencial para revisão do lançamento, nos termos do art. 149, parágrafo único, do CTN, transcrito, pois, os fatos geradores ocorreram em 2012 e 2013, tendo a primeira retificação ocorrido em 18/11/2015. Desta forma, não pode o autuante revisar novamente o lançamento mais de 6 anos após a ocorrência do fato gerador.

Frisa que a indecisão sobre a legalidade da autuação permeia todo este processo. Afinal, após a prestação de três diferentes informações fiscais, não só o autuante retificou dois itens sobre os quais não havia se manifestado anteriormente, como também voltou atrás em retificações realizadas anteriormente. Portanto, resta evidente a fragilidade da autuação, marcada por constantes retificações nos fundamentos adotados, o que a conduz, inexoravelmente, à nulidade.

Quanto à infração 04, diz que a própria autoridade fiscal finalmente reconhece que as operações foram internas em outros Estados e não interestaduais. Assim sendo, não pode ser mantida a glosa da diferença entre a alíquota interestadual e interna. Ademais, foi a empresa quem contratou os serviços prestados, sendo que o fato de não terem ocorrido no Estado da Bahia é irrelevante, e haveria a dupla oneração, não fosse o creditamento integral.

Infere que também houve alteração do critério jurídico, a conduzir ao cancelamento deste item, porque, inicialmente o Fisco reconheceu o direito ao creditamento das prestações objeto da autuação. Contudo, glosou parte dele por entender tratar-se de prestação interestadual e agora, diz que as operações foram mesmo internas de outros Estados, mas entende não haver direito ao creditamento.

Por fim, enfatiza que toda a autuação merece ser cancelada, por todas as razões já destacadas na impugnação e nas demais manifestações, bem como pela extensa documentação juntada aos autos.

Caso remanesça algum valor, pede a redução da multa a valor razoável, compatível com o não-confisco e a equidade.

Nova informação foi prestada pelo autuante, fls. 781 a 786, que se constitui uma cópia da informação prestada anteriormente, mantendo os valores das infrações no total de R\$146.798,55, sob a justificativa de que às fls. 770 a 778, a autuada em nova manifestação, não apresenta argumentos novos que possam alterar a informação anteriormente prestada.

Tendo em vista que a aposentadoria do relator, do processo da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em consonância com o art. 136, §2º do RPAF/99 que determina: “*Caso o relator não esteja em função na instância competente, o processo será redistribuído mediante sorteio para outro julgador ou conselheiro do mesmo colegiado de onde partiu a solicitação da diligência ou perícia ou da qual fazia parte o relator da decisão anulada*”, o processo foi redistribuído para este relator.

Participou da sessão de julgamento a representante da empresa em sustentação oral a Drª Andrea Ferreira Bedran OAB/SP 226.389-A, oportunidade em que ressaltou a diligência realizada, e fez um breve resumo das infrações, abordando em especial as infrações que exigem o ICMS-DIFAL, 01 e 02, defendendo seu cancelamento integral, consoante jurisprudência do STJ. Afirmou que na infração 03 houve mudança de critério jurídico durante o tramite processual, onde a empresa é substituída tributária e assim, tem direito ao crédito fiscal. Quanto a infração 04, reconheceu o equívoco da empresa no uso do CFOP, sobre o qual atribuiu a autuação. Disse que a vasta documentação referente a infração 05 comprova a sua improcedência. Por fim, reiterou o pedido de improcedência do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, atividade econômica principal de transporte marítimo de cabotagem – carga, além das secundárias, todas relacionadas ao transporte marítimo e rodoviário de carga, a acusação do cometimento de cinco infrações, todas impugnadas.

Compulsando os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações do Código Tributário Nacional, especificamente em consonância com o art. 142, pois, o Auto foi lavrado por autoridade administrativa competente para tal, art. 107, § 2º da Lei nº 3.956/81 – COTEB, tendo sido verificada, conforme demonstrativos e papéis de trabalhos, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, foi determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e proposta a aplicação da penalidade cabível, tipificada na Lei nº 7.014/96.

Às fls. 08 a 11, constam cópias das Intimações para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, enviadas ao contribuinte via e-mail, tendo os documentos sido arrecadados pelo Auditor Fiscal em 03/11/2014, o cientificando do início da ação fiscal.

Os demonstrativos que serviram de base para o lançamento foram elaborados pelo autuante de forma clara, fls. 18 a 40, e gravados em mídia – CD, fl. 41, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, quando da cientificação da autuação, ocorrida em 09/02/2015, pessoalmente, fl. 03, que o permitiu conhecer as acusações e sobre elas apresentar os argumentos que julgou necessários e suficientes para elidir as infrações, comprovando que o direito de ampla defesa e do contraditório foi plenamente preservado.

Preliminarmente cabe analisar a arguição de nulidade do lançamento, a despeito de somente constar tal alegação na última manifestação da autuada, sob o fundamento da existência de manifesta indecisão sobre a legalidade da autuação, que permeia todo este processo.

Tal argumento se fundamenta no fato do autuante, após três diferentes informações prestadas, não só retificou dois itens sobre os quais não havia se manifestado anteriormente, como também

voltou atrás em retificações realizadas anteriormente. Assim, entende restar evidente fragilidade da autuação, marcada por constantes retificações dos fundamentos adotados.

Não acato tal arguição uma vez que efetivamente não houve retificações, tampouco mudanças nos fundamentos adotados nas infrações imputadas ao contribuinte e sim ajustes dos valores exigidos, em função de novos fatos e novas evidências apresentadas ao longo das três manifestações da autuada, tudo em conformidade com o estabelecido no RPAF/99, art. 18, §1º, haja vista que todo o conteúdo das informações foram dado conhecimento a autuada, fornecendo-lhe, no ato da intimação, cópia dos novos elementos, sobre as quais pode se manifestar sem óbices exercendo plenamente seu direito de defesa.

Ademais, é possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, sendo os ajustes realizados por determinação da autoridade competente, após análise dos argumentos defensivos.

Quanto a arguição de ter transcorrido do prazo decadencial para revisão do lançamento, nos termos do art. 149, parágrafo único, do CTN, razão não assiste a autuada, vez que as eventuais incorreções no lançamento fiscal, desde que sejam corrigidas ou suprimidas por determinação da autoridade competente, com comunicação e fornecimento de cópia dos novos elementos corrigidos e aduzidos ao PAF, com indicação de prazo para manifestação, como aqui ocorreu, durante processo de instrução, consubstanciado no §1º, do art. 18 do RPAF/99, não enseja ocorrência de nulidade do lançamento, tampouco implica em mudança de data da constituição do crédito tributário, para a data do novo demonstrativo de débito corrigido, como a data referencial para a contagem do prazo decadencial.

Ademais, como bem está posto no parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário. Portanto, no presente caso, não há que se arguir a decadência, vez que as variadas solicitações de revisão do lançamento fiscal, determinadas pela autoridade competente, iniciaram sem que tivesse impedido o direito da Fazenda Pública constituir o crédito reclamado.

Pelo exposto, afasto a arguição de decadência e passo a analisar o mérito das infrações.

As infrações 01 e 02 reportam-se à falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, referente a aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação destinadas a consumo e ativo fixo do próprio estabelecimento.

A defesa argui que não deve o ICMS-DIFAL relativo a tais aquisições, cujos documentos fiscais de compra, relaciona, tendo em vista que tais itens correspondem a (I) peças empregadas em impressoras cedidas em comodato, e, portanto, alheias a sua atividade econômica, o que é da essência do comodato, assim como as peças nelas aplicadas; (II) formulários personalizados, que não se sujeitam a incidência do ICMS, mas do ISS, como dispõe o item 13.05 da Lei Complementar nº 116/2003; (III) bens em transferência entre seus estabelecimentos de São Paulo e Rio de Janeiro para a Bahia, operações que entende não ser tributada; e, (IV) central de comutação, bateria selada etc., mercadorias adquiridas para o ativo permanente, que não cabe a exigência do diferencial de alíquota.

O autuante inicialmente refuta todos os argumentos, inclusive a existência do citado contrato de comodato, sendo que posteriormente admite, com a anexação de cópia, e, após a realização da última diligência determinada pela 2ª JJF, excluiu as notas fiscais referentes ao “comodato”, mantendo as notas fiscais relativas às aquisições classificadas como mercadorias para uso e consumo.

Com relação ao item (I), constato que as mercadorias relacionadas nas notas fiscais emitidas pela empresa SOLUTION AUTOMAÇÃO EMPRESARIAL LTDA., são peças e suprimentos (toner) utilizados nas impressoras, objeto de contrato de locação, conforme cópia, fls. 674 a 676, e não cedidas em comodato, como afirma a defesa.

Oportuno registrar que o comodato encontra sua disciplina nos artigos 579 a 583 do Código Civil – Lei Federal nº 10.406/2002, “*é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto*”.

Trata-se de um contrato unilateral, não oneroso, pelo qual alguém, o comodante, entrega a outrem, o comodatário, coisa infungível, para uso temporário, e, obrigatoriamente, posterior devolução. Dele, decorre a circulação física de bem, sem transferência de titularidade, que continua pertencendo ao comodante.

A legislação tributária baiana, em vigor, não contém um dispositivo específico que desonera o ICMS em operações decorrentes de comodato. Contudo, não havendo a transferência de titularidade, nas operações vinculadas a tais contratos, não há ocorrência do fato gerador do imposto, enquadrando-se, assim, na hipótese de não incidência, prevista na Lei nº 7.014/96, art. 3º, inc. XVI, mesmo entendimento que externado pela Diretoria de Tributação – DITRI, conforme PARECER 19630/2012, e já sumulado pelo Supremo Tribunal Federal na SÚMULA 573, assim redigida: “*Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato*”.

O dito contrato de comodato, fls. 674 a 676, repito, na verdade é um contrato de locação celebrado entre a autuada, locatária, e a empresa SOLUTION AUTOMAÇÃO EMPRESARIAL LTDA., locadora, cujo objeto é a locação de bens móveis com a finalidade de viabilizar a prestação de serviços de impressão.

Efetivamente, apesar de não se tratar de contrato de comodato, os equipamentos alugados, na perspectiva de incidência do ICMS, têm a mesma interpretação dada as operações referentes aos equipamentos cedidos em comodato, uma vez que não há transmissão de propriedade destes, inclusive com previsão contratual de sua devolução, conforme, cláusula 8, do citado contrato. Portanto, não há incidência do ICMS.

O mesmo raciocínio deve ser estendido ao material destinado a viabilizar a impressão realizada pelas impressoras, como o toner utilizado e as peças de reposição, necessárias para seu funcionamento, uma vez que o fornecimento destes itens é imprescindível a prestação do serviço de impressão, contratado pela autuada.

Nesse sentido, transcrevo parte da Resposta à Consulta nº 82, de 10/11/2011, proferida pela Secretaria da Fazenda do Estadual do Paraná:

“Primeiramente, observa-se que não incide ICMS na locação de bens móveis, assim entendida aquela efetuada nos termos dos artigos 565 a 578 do Código Civil, caracterizada pela cessão de uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Isso porque, na locação não ocorre a circulação da mercadoria, já que o locatário obriga-se a restituir a coisa, finda a locação, no estado em que a recebeu, salvo as deteriorações naturais ao uso regular (inciso IV do art. 569 do CC).

Ademais, assim também entende a DITRI, conforme manifestação constante em diversos pareceres expedidos, a exemplo do PARECER nº 5579/2011, cuja ementa assim expõe: “*ICMS. Diferença de alíquotas. Aquisição interestadual de máquinas e equipamentos que serão locados a terceiros. Locação de bens móveis está fora do campo de incidência do ICMS. Inexigibilidade de pagamento de diferença de alíquotas”.* (Grifei.)

Destarte, todas as notas fiscais emitidas pela locadora, referente ao contrato de locação para impressão, devem ser excluídas do levantamento, como bem procedeu o autuante.

Também devem ser excluídas as notas fiscais referentes às aquisições de formulários personalizados, que não se sujeitam a incidência do ICMS, e sim ao ISS, uma vez que o item 13.05 da lista de serviços, anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o contempla.

Quanto aos demais itens, referentes a transferências de bens entre as filiais, a exigência do ICMS-DIFAL deve ser mantida, vez que a legislação do ICMS prevê a incidência do imposto sobre a entrada efetuada por contribuinte, em decorrência de operação interestadual iniciada em outra

Unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente.

É o que prevê o art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XV - da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Da interpretação do dispositivo transcrito, conclui-se que o fato gerador do ICMS, nesta matéria, ocorre com a entrada do bem no estabelecimento, cuja destinação, seja o seu uso, consumo ou ativo permanente, independentemente da natureza da operação, seja ela venda ou transferência.

É cediço que no caso de transferência, remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não seria uma operação com repercussão financeira, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação desta natureza consigo próprio.

Ressalto, que no direito comum, os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa, contudo, no âmbito do ICMS, não é assim que a legislação definiu, uma vez que os estabelecimentos são considerados autônomos, conforme prescrito no art. 11, §3º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular; (Grifei)

Saliento, que a citada lei complementar no seu art. 12, inc. I, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador do imposto, no momento da saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular, disposição esta, que reforça o conceito da autonomia de cada estabelecimento, para fins de tributação do ICMS, ainda que sejam da mesma titularidade.

Destarte, resta amplamente demonstrado que juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, dessa forma, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Ademais, a matéria é recorrente no âmbito deste CONSEF, que em julgamentos, inclusive de segunda instância, tem mantido o entendimento exposto, em consonância com o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO Nº PGE 2016.169506-0, que assim se posiciona:

Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96.

De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Dessa forma, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a SÚMULA 166 do STJ tornou-se inaplicável e assim, o ICMS referente ao diferencial de alíquotas é devido nas transferências interestaduais de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo fixo dos estabelecimentos, ainda que pertencentes ao mesmo titular.

Pelo exposto, acato as revisões procedidas pelo autuante, e considero parcialmente subsistente a infração 01, conforme demonstrativo de débito, fls. 782 e 783, reproduzido abaixo:

Infração 01 - 06.02.01

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/03/2012	09/04/2012	219,12	17,00	60,00	37,25
30/07/2012	08/08/2012	5.324,00	17,00	60,00	905,08
31/03/2013	09/04/2013	118.411,00	17,00	60,00	20.129,87
30/04/2013	09/05/2013	1.411,76	17,00	60,00	240,00
30/05/2013	08/06/2013	1.039,06	17,00	60,00	176,64
31/07/2013	09/08/2013	96,35	17,00	60,00	16,38
30/09/2013	09/10/2013	147,06	17,00	60,00	25,00
31/12/2013	09/01/2014	8.355,00	17,00	60,00	1.420,35
Total					22.950,57

Quanto à infração 02, o autuante excluiu do levantamento a nota fiscal nº 001.795, no valor de R\$7.867,45, e consequentemente a cobrança do DIFAL, em razão ter sido comprovada a sua escrituração fiscal, restando, apenas, a nota fiscal nº 000.597, revisão de acato.

Portanto, considero a infração 02, parcialmente subsistente, conforme demonstrativo de débito, fl. 783, transcrito:

Infração 02 - 06.01.01

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/12/2012	09/01/2013	1.259,76	17,00	60,00	214,16
Total					214,16

A infração 03, exige o ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de óleo diesel.

A defesa argumenta que as notas fiscais arroladas, referem-se a operações internas, devendo-se aplicar a redução da base de cálculo, “*de modo que a carga tributária seja de 17%, nos termos do inciso XXIII do Decreto nº 13.780/12*”.

Ressalta, que é substituída tributária em todas essas aquisições. Desse modo, qualquer diferença entre o valor destacado na nota fiscal e aquele que o Estado considera aceitável, deve ser reclamada do substituto, preservando-se à substituída o direito de aproveitar todo o imposto destacado, aqui na ordem de 25% e 17%, em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

O autuante, por sua vez, rechaça o argumento por entender que a autuada equivocou-se ao utilizar os créditos a uma alíquota de 25%, visto que a legislação baiana estabelece que, no período fiscalizado a alíquota é de 17%, conforme o art. 268 inc. XXIII do RICMS, mantendo a infração no valor original.

Para o deslinde da lide, deve ser analisada a legislação que trata da matéria. Nesse sentido, lembro que o art. 268 do RICMS/2012, estabelece a redução da base de cálculo do ICMS em determinadas operações, sendo que o inciso XXIII, trata das operações internas com óleo diesel, tendo ocorrido alterações em 2012 e 2013.

A redação vigente, com efeitos até 31/12/12, tinha o seguinte texto:

XXIII - das operações internas com óleo diesel, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento);

Já a redação vigente a partir de 01/01/2013 até 04/05/2017, foi dada pelo Decreto nº 14.242/2012, *in verbis*:

XXIII - das operações internas com óleo diesel, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 17% (dezessete por cento), observado o disposto no §7º;

Considerando o que dispõe o art. 309 do RICMS/2012, no que pertine à matéria:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: (...)

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos: (...)

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte; (...)

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Da leitura dos dispositivos transcritos, constato que o entendimento da autuada não encontra respaldo no RICMS/2012, e, portanto, não pode ser acolhido.

Assim sendo, o autuante agiu corretamente ao considerar para as ocorrências de 2012, o crédito fiscal deve ser apropriado à razão da alíquota de 15% e para 2013, o crédito, aplicando a alíquota de 17%, conforme tabela a seguir:

Data	Mes	Nota Fiscal	UF	VALOR CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA USADA	IMPOSTO CREDITADO	ALÍQUOTA CORRETA	IMPOSTO DEVIDO	IMPOSTO CREDITADO A MAIOR
30/11/2012	11	004.903	BA	126.589,24	126.589,24	25%	31.647,31	15%	18.988,39	12.658,92
28/12/2012	12	004.996	BA	339.578,71	339.578,71	17%	57.728,38	15%	50.936,81	6.791,57
31/03/2013	03	005.300	BA	190.672,36	190.672,36	25%	47.668,09	17%	32.414,30	15.253,79
Total				656.840,31	656.840,31		137.043,78		102.339,49	34.704,29

Diante do exposto, não há reparos a fazer, e considero a infração 03 subsistente.

A infração 04, acusa o contribuinte de se utilizar indevidamente de crédito fiscal do ICMS decorrente de destaque a maior, nos documentos fiscais, pela tomada de serviços de transporte, à alíquota interna, 17%, quando o correto teria sido creditar-se pela alíquota interestadual de 12%.

A defesa argui que os serviços de transporte tomados, dos quais se originaram os créditos glosados, ocorreram entre o Porto de Pecém e outra localidade no Estado do Ceará, ou seja, foram operações sujeitas à alíquota interna, tendo ocorrido o reconhecido equívocos na indicação dos CFOPs.

O autuante mantém a infração, assegurando que operações onde não há envolvimento do Estado da Bahia, não autoriza o contribuinte a se apropriar dos créditos destacados nos documentos fiscais delas decorrentes, qualquer que fosse o CFOP utilizado, e, portanto, considerou como créditos indevidos os créditos fiscais relativos aos CTCR emitidos nos Estados de Sergipe e do Ceará, ou seja, relativos aos de serviços de transportes iniciados e destinados a outros Estados, por entender que o ICMS, decorrente destas prestações é devido e recolhido aos respectivos Estados, onde essas operações ocorreram.

As cópias dos documentos fiscais arrolados na autuação, foram aportados aos autos pela autuada, quando da apresentação da defesa, fls. 173 a 336, onde, após exame, constato que as operações correspondem a serviços prestados por outras empresas, sediadas em outras unidades da Federação, no transporte de mercadorias entre Estados que não a Bahia, figurando a autuada como CONSIGNATÁRIO ou TOMADORA DO SERVIÇO.

Fato importante a ser considerado, foi relatado pelo próprio autuante na informação prestada, no cumprimento de diligência, fls.745 a 750, onde esclareceu que “...como o sistema SIAF (na versão

da época) não permitia visualizar os CTEs/DACTES, só foi possível classificá-los como base os CFOPs. Dessa forma, não pôde visualizar os documentos para identificar a origem e destino dos fretes. Tal visualização só foi possível o após a Autuada ter anexado cópias dos CTCs emitidos”, e, acrescenta que “equivocadamente deu crédito de 12% na determinação desta infração. Na verdade, deveria ter sido glosado todo o crédito utilizado por tratar-se de transportes iniciados e finalizados em outros estados...”. Ou seja, o levantamento foi elaborado sem que o autuante tivesse examinado detalhadamente os documentos que lhe deram causa.

Lembro que a acusação, é a de utilização indevida de crédito fiscal decorrente de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, sendo que, já em sede da primeira informação fiscal, o autuante justifica a glosa dos créditos fiscais em virtude das “...transações realizadas pela autuada não envolvem o Estado da Bahia, não dando-lhe o direito de usar os créditos destacados”.

Dos fatos relatados, documentos e declarações do autuante, constato que na mesma infração foram arroladas operações de naturezas diversas que a princípio não geram crédito fiscal para a autuada, haja vista que os serviços foram iniciados em outras unidades da Federação.

Ou seja, se foram arroladas operações iniciadas em outros Estados, onde foram incluídos diversos conhecimentos de transportes que acobertaram serviços diversos, como: consignação, subcontratação e outros, de forma não há elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, o que inquina de vício insanável a infração 04, vez que, além da insegurança na determinação do *quantum*, porventura devido.

Não se trata de uma incorreção eventual, passível do saneamento, com base no §1º, do art. 18 do RPAF/99, de forma que considero a infração nula, com base no art. 18, inc. IV, alínea “a” do citado diploma regulamentar.

A infração 05 também se refere a utilização indevida de crédito fiscal decorrente da tomada de serviços de transportes. Desta vez, a acusação se fundamenta no fato de ter sido constatado pelo autuante, a apropriação de créditos indevidos oriundos de operações não tributadas de serviço de transporte intramunicipal.

A defesa aponta que houve equívoco a autuação, ao atribuir a natureza de serviço de transporte dentro do Estado da Bahia, relativamente aos diversos conhecimentos de transporte anexos, fls. 378 a 658, em razão de não considerar os locais de início e término da prestação indicados nos documentos, mas sim, os endereços das empresas tomadoras e prestadoras, sobre os quais apresenta planilha relacionando diversos documentos que comprovam o direito ao creditamento por se tratar de operações interestaduais.

O autuante diz que o argumento não tem pertinência na medida em que as prestações de serviços de fretes têm como local de início e término da prestação, ou Estados de Sergipe e do Ceará.

Verifico que repetindo o que ocorreu na infração 04, o autuante, demonstra claramente não ter inicialmente examinado os documentos fiscais que serviram de base para a apuração do imposto exigido, uma vez que os documentos anexados pela defesa, fls. 378 a 658, demonstram que as operações arroladas no levantamento, referem-se a prestação de serviços de transportes de mercadorias, algumas iniciadas na Bahia e diversas iniciadas em outras unidades da Federação, finalizadas em outros Estados e na Bahia, contudo, todas interestaduais e não intermunicipais, cujos serviços foram prestados por outras empresas, que não a autuada, que figurando como CONSIGNATÁRIO ou TOMADOR DO SERVIÇO, tendo alguns documentos indicado se tratar de SERVIÇO SUBCONTRATADO, a exemplo do CT-e – DACT nº 010.048, fl. 381.

Em sede de informação fiscal o autuante à fl. 664, justifica a manutenção da infração declarando que “...as prestações de serviços de fretes têm como local de início de prestação e término da prestação outros estados (Sergipe e Ceará) conforme cópias de documentos anexados”, sendo que na informação em cumprimento da diligência, afirma que os créditos utilizados pela autuada, foram “...originados de Salvador para outros estados e com origem em outros estados destinados a Salvador...”.

Além dos equívocos apontados, a acusação agrega insegurança quanto a infração efetivamente apurada, suas ocorrências e valores, além da confusão estabelecida pelo autuante diante das diversas informações prestadas.

Constato, dessa forma, não haver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração.

Há flagrante insegurança na determinação da base de cálculo, fato que implica na afronta ao direito do sujeito passivo no exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, conduzindo a nulidade da infração 05, como determina o art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.

Ademais, o vício detectado impossibilita a reparação ou adequação da acusação fiscal, mesmo por meio de diligência, uma vez que sua retificação implicaria em mudança de fulcro, vedado pelo disposto no art. 146 do CTN.

Por tudo exposto, voto pela nulidade da infração 05.

Em relação as alegações referentes ao valor exorbitante da multa, lembro que a penalidade sugerida pela autoridade fiscal está prevista na Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, inc. II, alínea “f”, portanto, legal, fato que impede a este órgão julgador negar sua aplicação.

Quanto a possíveis arguições de inconstitucionalidade da multa deixo de manifestar em razão de não caber aos órgãos administrativos julgar tais questões, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99.

Em referência à solicitação para que as intimações e notificação concernentes ao andamento do processo, sejam feitas em nome do advogado, representante da empresa, no endereço indicado na defesa, registro que não haver óbices ao atendimento, contudo, friso que as intimações e notificação dos atos processuais no processo administrativo fiscal obedecem ao disposto no art. 108 do RPAF/99, em consonância com o CTN, sendo que o não atendimento deste pedido, não implica em nulidade do Auto de Infração.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme resumo:

Infração	Valor Original	Valor Julgado	Resultado
01	27.943,23	22.950,57	Procedente em parte
02	1.000,91	214,16	Procedente em parte
03	34.704,28	34.704,28	Procedente
04	7.907,07	0,00	Nula
05	81.022,47	0,00	Nula
Total	152.577,96	57.869,01	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **2329480212/14-5**, lavrado contra **ALIANÇA NAVEGAÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$57.869,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR