

A. I. Nº - 207090.0003/17-2
AUTUADA - T & D BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29.11.2021

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0144-05/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Revisão aponta recolhimento do imposto, restando a cifra de R\$40,84, em decorrência de prestações de transporte ligadas a operações isentas ou não tributadas. 2. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PAGAMENTO A MENOS DE PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A nova redação do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, retroage para beneficiar contribuintes que recolheram as parcelas dentro do novo prazo, conforme art. 106 do CTN. Infração impropriedade. 3. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS. Os recolhimentos se efetivaram pelo contribuinte substituído. A cobrança configuraria bitributação do tributo em decorrência de um único fato impropriedade. Infração impropriedade. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

De começo, vale ressaltar que o presente relatório atende às premissas estatuídas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos partícipes processuais, inclusive adaptado para as sessões virtuais de julgamento.

Optou-se também por indicar neste relatório, as folhas das principais peças existentes nos autos como orientação e localização por parte dos demais integrantes deste Colegiado.

No valor histórico total de R\$118.328,19, afora acréscimos, três irregularidades foram detectadas, a saber:

Infração 01 – 01.02.94: Uso indevido de créditos fiscais de ICMS, em função da aquisição de serviços de transporte sujeitos à substituição tributária.

Contribuinte adquiriu serviços interestaduais de transporte de cargas, por prestações sucessivas, de empresas inscritas na Bahia, e, em função disto, apropriou-se indevidamente dos créditos fiscais correspondentes. Anexados demonstrativos e documentos.

Cifra de R\$28.442,52.

Fatos geradores de fevereiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

Tipificação feita nos arts. 94, 95, 114, 380, II, 382, I, todos do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Infração 02 – 03.08.03: Pagamento a menor do ICMS, visto que não recolheu na data regulamentar a parcela não beneficiada pelo Programa “Desenvolve”, não sujeita à dilação de prazo. Contribuinte apurou o imposto em novembro de 2013 mas não efetuou no prazo o recolhimento da parcela não incentivada, perdendo o direito a postergar o recolhimento da parcela incentivada.

Cifra de R\$61.443,15.

Fatos geradores de novembro de 2013.

Tipificação feita nos arts. 37 e 38 da Lei 7.014/96, c/c os arts. 4º e 18 do Dec. 8.205/02, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/96.

Infração 03 – 07.14.03: Falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em face de prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Cifra de R\$28.442,52.

Fatos geradores de abril a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

Tipificação feita no art. 34, III da Lei 7.014/96, c/c o art. 298 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da lei retro mencionada.

Juntados os seguintes elementos instrutórios, dentre outros: intimações para apresentação de livros e documentos e/ou prestação de informações, além de email (fls. 09/11), dados cadastrais da empresa (fls. 18/19), relação de DAES – 2012, 2013 e 2014 (fls. 20/22), relação de processos tributários (fls. 23/24), Prot. ICMS 17/85 (fls. 25/31), Prot. ICMS 07/2009 (fls. 32/34), Prot. ICMS 60/2013 (fls. 35), Prot. ICMS 52/2012 (fl. 36), Novos Códigos de Situação Tributária (CSTs – fls. 37/39), Resolução 183/2005 (fl. 40), Anexo 88 (fls. 81/82), Anexos 1 do RICMS-BA (fls. 43/46), levantamento fiscal – falta de retenção e recolhimento do ICMS sobre ST transporte – crédito fiscal indevido, pois embasado em recolhimento inexistente (fls. 47/53, frente e verso), DACTES, CTCRs e DANFES (fls. 54/62), registros de entradas e de apuração do imposto (fls. 63/67), dados cadastrais das transportadoras (fls. 68/87), demonstrativo do ICMS devido, conforme lançado na EFD (fl. 88).

Impugnação (fls. 91/111) veio protocolada em 29.5.2017, conforme registro presente nos autos (fl. 90), ocasião em que, após fundamentos de tempestividade e exposição sintética das infrações, o contribuinte:

A título de preliminar, invoca a nulidade da autuação por cerceio ao direito de defesa, em face de erro do enquadramento legal e ausência de indicações precisas. Neste vinco, detalha que o lançamento deve propiciar a perfeita identificação entre a descrição do fato concreto, ato motivador da lavratura, e a capitulação legal referenciada. Isto porque para a infração 01, lastreou-se a cobrança com base no RICMS de 1997, já revogado, quando, em verdade, já vigorava o RICMS de 2012.

Além disto, a autuante deixou de apresentar de forma objetiva e transparente a documentação que comprove a ocorrência das infrações apontadas e a indicação dos dispositivos legais que fundamentaram a autuação. Todas estas deficiências eivam de nulidade a exigência e obstatam o livre exercício da defesa, inclusive para discutir o montante de tributo alcançado. Citado trecho de decisão do STJ, doutrina de Celso Bastos e os arts. 18 e 39 do RPAF-BA.

Argui em tópico separado a decadência, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, na medida em que o contribuinte tomou ciência do auto de infração em março de 2017 e, nesta cronologia, os créditos tributários lançados em fevereiro de 2012 estariam fulminados pelos efeitos temporais.

No mérito, contesta conjuntamente as infrações 01 e 03, posto que originadas do mesmo evento jurídico, qual seja, prestações sucessivas de transporte interestadual sem retenção e pagamento do tributo, como substituto tributário, além da utilização indevida dos créditos fiscais respectivos. Sustenta que não cometeu o ilícito porque o ICMS incidente foi corretamente recolhido, de iniciativa das próprias transportadoras, a exemplo da “Fedex” e “Expresso Bahia”, referidas apenas como exemplos.

E pede que diligência fiscal seja efetuada para apurar os outros recolhimentos.

Tece comentários a respeito do instituto da solidariedade tributária, trazendo à baila os arts. 124 e 125 do CTN, art. 2º, §§1º e 2º do RPAF-BA, bem como pensamentos de Alexandre Barros e Luis Henrique Neris.

Dentro deste mesmo tópico dedicado as infrações 01 e 03, acaba traçando pontos ligados à infração 02, começando pelo seguinte raciocínio: “No caso dos autos, em que é clara a aplicação do instituto, o fato narrado não se subsume ao art. 18 do Regulamento do Desenvolve, uma vez

que esse dispositivo legal prevê que a perda do benefício em relação à parcela incentivada do ICMS está exclusivamente vinculada ao não pagamento da parcela não incentivada daquela exação, e não foi isso que ocorreu neste caso, de modo que somente seria possível aplicar-se o referido dispositivo se ele expressamente contivesse a expressão ‘não recolher e/ou recolher a menos’” (sic. fl. 104).

Em arrimo a esta pretensão, reproduz decisões do CONSEF, quais sejam, CJF 0334-12/08, CJF 0207-12/08, CJF 0027-12/09, CJF 0070-12/11, CJF 0238-11/09, CJF 0209-04/09 e CJF 0426-04/09. E, com base nelas, acrescenta os seguintes argumentos: (i) a legislação do Desenvolve não prevê a perda do benefício em razão de pagamento a menor, mas em razão da falta de recolhimento da parcela do imposto não sujeita à dilação do prazo, algo que não aconteceu com o autuado; (ii) ao ser feito o pagamento do ICMS com a purgação da mora, antes da ação fiscal, continua fruível o benefício, visto que o art. 18 do Regulamento do Desenvolve tem natureza sancionatória.

Na hipótese ora sob apreciação, continua discorrendo a autuada, o próprio fisco confirmou que o tributo foi pago quatro anos antes da ação fiscal e apenas três dias depois do seu vencimento, de sorte que decidir diferentemente atentaria contra a segurança jurídica.

Colateralmente, pede a suplicada que haja o cancelamento da multa proposta, por ter agido de boa-fé, ter sido induzido a erro pelo fisco e por não ter causado prejuízo ao erário, devendo ser aplicado o art. 159 do RPAF-BA e art. 42, §8º, da Lei baiana do ICMS. Citado aresto administrativo deste Conselho, Câmara Superior. Em complemento, alerta para a ocorrência de enriquecimento ilícito caso seja aprovada a cobrança da penalidade, eis que o valor se mostra exorbitante, referente a tributo já adimplido.

Pede, ao final, que as intimações sejam encaminhadas para o endereço apontado à fl. 111.

Juntados com a defesa, entre outros documentos: instrumentos de representação legal (fls. 113/119), declarações tomadas de transportadoras, guias de recolhimento e autenticações bancárias (fls. 121/151), além de CD (fl. 152).

Em aditamento à defesa (fls. 156/160), como novas postulações, o sujeito autuado solicita a exclusão da infração 01, dada a duplicidade com a infração 03.

A peça informativa (fls. 173/179) reitera a exigência tributária, sustentando, entre outros pontos, que os recolhimentos feitos pelas transportadoras devem ser objeto de restituição e que os conhecimentos de transporte não são documentos idôneos para atribuir créditos para efeito de apropriação por parte da autuada. Isto para as infrações 01 e 03. No tocante à infração 02, pondera que, mesmo havendo fora do prazo pagamento do imposto relacionado à parcela não incentivada, o contribuinte perde o benefício, conforme entendimento mais atual do CONSEF e da PGE.

Quando estava o presente processo tramitando perante a 1ª JJF, converteu-se o feito em diligência (fls. 184/185) para que autuante e autuada tomassem as seguintes providências: (i) preposta fiscal intimasse a empresa para apresentar detalhadamente em demonstrativo, mês a mês, e em relação a cada prestação de serviço de transporte discriminada no demonstrativo fiscal juntado no auto de infração, todos os documentos comprobatórios da prestação de transporte envolvidos na autuação e respectivos comprovantes de recolhimento do ICMS associados aos citados documentos, ainda que efetuados pelas transportadoras, desde que antes da ação fiscal e correspondentes às prestações realizadas sob a cláusula CIF; (ii) a autuada trouxesse provas da integralidade das prestações, cujos créditos foram glosados, e não por amostragem como o fez, considerando que ela é quem possui os meios de prova; (iii) o fisco deveria, em seguida, examinar as planilhas e documentos exibidos pela impugnante, identificando a fiel utilização dos créditos fiscais nas prestações de serviços apontadas pela auditoria e, sendo o caso, elaborasse novo demonstrativo de débito.

Da parte da auditoria (fls. 188/194), esta, dentre outros argumentos, com arrimo no art. 123 do CTN, aduz que a infração está confessada, posto o contribuinte dizer que os valores foram pagos pelas transportadoras, mas não pela autuada, ficando prejudicado o cumprimento da diligência

requerida, sob pena de responsabilidade funcional. Carece a diligência do “binômio” utilidade e necessidade.

Da parte da autuada (fls. 204/207), esta referenciou ter atendido a diligência, conseguindo “localizar os documentos que comprovam as matérias suscitadas no aditamento” (sic.), oportunidade em que juntou mídia digital contendo referida petição eletrônica e planilha de cálculos (fl. 208).

Um outro CD também foi apensado, desta feita com os CTRCs e livros fiscais de 2012 e 2013 (fl. 212).

Do exame da instrução processual e não obstante o esforço em construir um caminho que dispensasse nova diligência, este Colegiado, quando do retorno dos autos, constatou não estar o PAF em condições de ser julgado. Primeiro porque a diligência de fls. 184 e 185 foi atendida parcialmente. Segundo porque a autuada ingressou com novos elementos probatórios que necessitam da oitiva da fiscalização, em respeito ao princípio do contraditório. Terceiro porque é preciso que pelo menos os elementos estejam devidamente quantificados para que, quando do julgamento tanto na primeira como na segunda instância, já haja condições de deixar a cobrança devidamente liquidada. Eis o teor da diligência:

1. Intimar o sujeito passivo para que, em 10 (dez) dias, apresente detalhadamente em demonstrativo, mês a mês, e em relação a cada prestação de serviço de transporte discriminada no demonstrativo fiscal juntado no auto de infração:

1.1. Todos os documentos comprobatórios da prestação de transporte envolvidos na autuação.

1.2. Respectivos comprovantes de recolhimento do ICMS associados aos citados documentos, ainda que efetuados pelas transportadoras, desde que antes da ação fiscal e correspondentes às prestações realizadas sob a cláusula CIF.

Vale registrar que, apesar de ter havido manifestação da autuada posteriormente à diligência de fls. 184/185, nova oportunidade haverá de ser dada, para não suscitar nulidade do processo em virtude do cerceamento de defesa, pelo fato da autuada não ter sido intimada especificamente para tomar tal providência.

2. Examinar o inteiro teor dos arquivos contidos nas mídias digitais de fls. 208 e 212 e sobre eles firmar pronunciamento.

3. Caso a autuada adote as medidas solicitadas no item 1, prestar informação fiscal também quanto a esta iniciativa, sobretudo fazendo planilhas demonstrando em colunas separadas o valor cobrado da retenção e o valor recolhido pelas empresas transportadoras, mês a mês, documento a documento.

Deve o ato de intimação da presente diligência, mediante recibo, anexar cópia do presente despacho, além de outros elementos acostados aos autos que interessem ao deslinde da presente questão.

Em havendo alterações da cobrança, deve ser elaborado novo demonstrativo de débito, com devolução do prazo de 10 (dez) dias para nova manifestação do autuado e, finalmente, informativo final da fiscalização.

Em parecer revisional, auditor fiscal estranho ao feito (fls. 220/226):

Considera idôneos os CTRCs do demonstrativo de fls. 47 a 53v. Assim, a glosa afeta tão-somente os CTRCs cuja prestação está ligada a transporte de mercadorias isentas ou não tributadas, retificando-se o demonstrativo de débito da infração 01.

No tocante à infração 02, confirma que a parcela não sujeita à dilação, de R\$6.287,03, competência de novembro de 2013, foi recolhida em 12.12.2013, quando o prazo era 09.12.2013.

Na data da lavratura do auto de infração – comenta -, era este o teor do art. 18 do Regulamento do Desenvolve:

A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Já a redação atual do dispositivo – continua comentando - é a seguinte:

A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, até o último dia útil do mês

do vencimento, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês

Destaca que, confrontando as redações antiga e atual, o legislador substituiu a expressão “na data regulamentar” pela expressão “até o último dia útil do mês de vencimento”.

No tocante à infração 03, critica a redação do art. 298, II, do RICMS-BA, vigente até 31.12.2019, de sorte que algumas transportadoras decidiam recolher o ICMS, ao passo que outras deixavam que o tomador do serviço o fizesse. Todavia, garante que é pacificada a responsabilidade do tomador, nos termos do art. 8º, V da Lei 7.014/96.

Fazendo as verificações pertinentes, informa que os CTCs foram escriturados, as prestações foram tributadas e o imposto respectivo foi recolhido nos casos das transportadoras TERMACO, RAPIDÃO COMETA, FEDEX BRASIL, EXPRESSO BAHIA (análise feita particularmente em face das alegações da autuante), TNT MERCÚRIO, PTS TRANSPORTES, ATLAS, LDB E KENYA.

Em nova manifestação (fls. 230/231), a autuada acusa a necessidade do parecerista complementar o texto sobre a infração 01, reitera sua linha de defesa para a infração 02 e entende que o auditor estranho ao feito opina pela extinção da infração 03.

Na réplica (fls. 236/243), o auditor parecerista, além de repetir o quanto assinalado anteriormente:

Encarta tabela em que reduz a infração 01 para R\$40,84 (fl. 240).

Reverbera na íntegra seus considerandos para a infração 02, feitos antes.

Afirma inexistir qualquer valor a ser reclamado para a infração 03.

Sorteado o processo para esta Junta, fiquei incumbido de examiná-lo.

Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos instrutórios presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

Passo, então, a compartilhar o voto. É o relatório.

VOTO

Começamos pelo exame das questões preliminares.

Em primeiro lugar, argui a empresa nulidade da autuação tendo em vista que, para as infrações 01 e 03, os dispositivos tidos como violados pela postulação fiscal, atinam para Regulamento do ICMS revogado à época da ocorrência dos fatos geradores, publicado no Dec. 6284/97.

Em verdade, para a infração 01, os fatos geradores aconteceram de fevereiro de 2012 a dezembro de 2013. Para a infração 03, dentro do mesmo intervalo temporal, até porque se trata de um espelhamento da primeira.

O Dec. 6284/97 vigorou até 31.3.2012. O RICMS atual passou a produzir efeitos de 01.04.2012 até hoje. Os fatos geradores afetados pelo lançamento, abrangem períodos regidos pelo regulamento revogado e pelo regulamento atual. Logo, não há erro formal em mencionar normas contidas no Dec. 6.284/97.

Ademais, a infração 01 alude a uso indevido de créditos fiscais, em face do não pagamento do ICMS-ST pelo autuado, na qualidade de tomador, em face de aquisição de serviços de transporte por prestações sucessivas. A infração 03 reporta a falta de retenção do imposto e consequente pagamento pelo autuado, na qualidade de substituto tributário, em face das mesmas aquisições de serviços de transporte por prestações sucessivas. Ambas as irregularidades possuem correspondentes no RICMS baiano agora vigente, instituído pelo Dec. 13.780/2012, nomeadamente os arts. 298, 305, 309, inciso V e § 1º, todos do RICMS-BA, abaixo reproduzidos:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

Nota: A redação atual do caput do art. 298 foi dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020.

*Redação originária dada ao art. 298, **efeitos até 31/12/19:***

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:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

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

...

Art. 305. No **regime de conta-corrente fiscal**, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

...

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:

...

V - o valor do imposto cobrado, **relativo aos serviços de transporte tomados;**

...

§ 1º Quando o pagamento do imposto for exigido no momento da saída, **somente será admitido o crédito quando comprovado o respectivo recolhimento.**

Mesmo que o Dec. 6.284/97 fosse inaplicável no caso vertente, seria o caso de adotar o prescritivo contido no art. 19 do RPAF-BA, eis que nele fica claro, que o erro de indicação da norma não proporciona a nulidade da cobrança, desde que pela descrição dos fatos esteja evidenciado o esquadro legal. Assim, sob o prisma da formalidade, não há que se falar em nulificação do auto de infração.

Afasta-se a nulidade por este veio.

Em segundo lugar, pede-se que seja nula a autuação, ante a inexistência de documentos que consubstanciem as irregularidades. Faltou clareza e transparência nos elementos que estão a suportar a exigência – é o que alega a empresa.

Vislumbrando-se os demonstrativos, documentos e demais elementos que deram sustentação ao presente lançamento de ofício, verifica-se que o fisco trouxe à baila, entre outros subsídios probatórios, extratos de recolhimento do tributo estadual, 2012 a 2014, acordos interestaduais de ICMS, Resol. 183/2005, habilitadora do autuado para usufruir dos incentivos do “Desenvolve”, Anexos regulamentares que contemplam mercadorias sujeitas à ST, levantamentos fiscais da falta de retenção do imposto e da apropriação indevida dos créditos fiscais correspondentes, descendo ao detalhe dos números dos CTCs e dados cadastrais das transportadoras (infrações 01 e 03), documentos e registros fiscais, além de demonstrativo dos valores das parcelas dilatadas e não dilatadas, dentro do estímulo “Desenvolve”.

Pela substância dos elementos de prova carreados no PAF, percebe-se haver demonstração dos supostos ilícitos cometidos. Portanto, também do ponto de vista formal, não se deve descambar para a nulidade.

Por igual, rechaça-se esta preliminar.

Como prejudicial de mérito, tem-se a arguição parcial de decadência, no que respeita a fevereiro de 2012, apenas para as infrações 01 e 03, porquanto o sujeito passivo tomou ciência da postulação fiscal em 30.03.2017. Sobre este aspecto, inexistente contraponto da auditoria.

As duas irregularidades, facetas da mesma conduta tida como irregular, atinam para falta de pagamento de imposto, e não de recolhimento a menor. Nestas circunstâncias, segundo entendimento expressado pela PGE em Incidente de Uniformização (proc. 2016.194710-0), em casos de ausência de recolhimento deve ser aplicado o art. 173, I do CTN, de modo a fazer disparar a

contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Logo, como neste caso o lapso começaria a correr a partir de 01.01.2013, não se acolhe o pedido de aplicação da decadência.

É de se apreciar a partir deste ponto, as questões de mérito.

Infrações 01 e 03.

Cumpra logo destacar, aliás como tocado anteriormente, que ambas as irregularidades refletem uma única conduta, tida como irregular pela auditoria. Tanto é, que retratam rigorosamente o mesmo valor, isto é, R\$28.442,52.

Na terceira infração, cobra-se da impugnante o ICMS devido por substituição tributária, haja vista a sua condição de tomadora de serviços de transporte por prestações sucessivas. Na primeira se faz a glosa dos créditos fiscais relativos exatamente a este montante que deveria ser retido e pago pela defendente; ou seja, além do contribuinte não ter recolhido o imposto, ainda se apropriou dos créditos fiscais respectivos.

Daí os valores reclamados serem de mesma soma.

Na sua contestação, entretanto, a autuada adverte que o ICMS devido na prestação acabou sendo pago pelas próprias transportadoras. E trouxe alguns exemplos que demonstravam isso. Como aditamento, ainda denunciou, que as duas irregularidades implicavam em cobrar duas vezes o tributo decorrente de um único fato gerador.

Em virtude deste aspecto relevante, decidiu este Colegiado - ante a resistência da fiscalização em atender o que fora solicitado pela 1ª JJF - converter o PAF em diligência para que auditor fiscal estranho ao feito verificasse se as prestadoras efetuaram o recolhimento sobre o transporte.

Após ajustes provocados pelo sujeito passivo, o i. parecerista, em face das infrações 01 e 03, entendeu basicamente que: (i) realizou verificações junto as transportadoras envolvidas e constatou que estas cuidaram de recolher o ICMS incidente sobre as prestações, inclusive por parte da “Expresso Bahia”, de modo que é improcedente a infração 03; (ii) são idôneos os CTCRs listados nos demonstrativos apensados ao auto de infração; (iii) a glosa dos créditos fiscais deve só alcançar o transporte de mercadorias isentas ou não tributadas, de forma que a infração 01 fica reduzida para R\$40,84.

Então, pela análise desenvolvida a cargo de auditor fiscal estranho ao feito, não há mais que se exigir do tomador autuado o pagamento do ICMS-ST, visto que os recolhimentos se efetivaram pelas mãos do contribuinte substituído. A hipótese da restituição poderia ter substância se os fatos geradores ainda não tivessem sido arrastados pela prescrição. Insistir-se na cobrança equivaleria a exigir duas vezes o tributo em decorrência de um único fato imponible.

Infração 03 improcedente.

Semelhante destino deve trilhar a infração 01.

A revisão fiscal feita pela autoridade fazendária, aponta, conforme visto, que o imposto acabou sendo recolhido.

Em se tratando de transporte gravado pela cláusula CIF, através da qual a contratação do frete é feita pelo remetente da mercadoria, o crédito fiscal respectivo a ele lhe pertence, ainda que não tenha sido feita a retenção pelo fato das prestações serem sucessivas.

Isto é o que deflui do art. 309, V do RICMS-BA:

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:

(...)

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados.

Restaram apenas para efeito de glosa a cifra de R\$40,84, em decorrência de prestações de transporte ligadas a operações isentas ou não tributadas.

Infração 01 julgada procedente em parte.

Infração 02.

A postulação fiscal cobra o ICMS com prazo dilatado, em face do benefício conhecido como “Desenvolve”, atinente a novembro de 2013, em virtude do contribuinte ter pago com atraso (de três dias) o ICMS não dilatado, não incluso no citado incentivo fiscal.

A defesa centra esforços na linha de que a legislação não prevê a perda do benefício em razão de recolhimento efetuado a menos, e sim pela falta de recolhimento da parcela do ICMS não sujeita à dilatação do prazo. E acrescenta, que o imposto não beneficiado foi pago antes da ação fiscal, e que o art. 18 do Regulamento do Desenvolve possui natureza sancionatória, de modo que nestas condições, deve ser usada a interpretação mais favorável possível em favor do sujeito passivo.

A i. autuante sustentou que se o imposto fora do benefício (não dilatado) não for pago ou for pago extemporaneamente, o imposto – relativo ao mês - dentro do benefício (dilatado), passa a ser devido, nos moldes do mencionado art. 18 regulamentar, conforme entendimento mais recente do CONSEF e posicionamento da PGE, transcrito no informativo fiscal à fl. 177.

Dentro do parecer do i. auditor fiscal estranho ao feito neste particular, exarado à fl. 224 e repetido à fl. 241, são reproduzidas as redações inscritas no art. 18 do Dec. 8.205/2002, a mais antiga vigente até 10.8.2005, depois uma outra entre 11.8.2005 e 31.5.2018, e a mais nova a partir de 01.6.2018:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, **até o último dia útil do mês do vencimento**, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Nota: A redação atual do art. 18 foi dada pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18, efeitos a partir de 01/06/18.

Redação anterior dada ao art. 18 pelo Decreto nº 9.513, de 10/08/05, DOE de 11/08/05, efeitos de 11/08/05 a 31/05/18:

“Art. 18. A empresa habilitada **que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.**”

Redação original, efeitos até 10/08/05:

“Art. 18. A empresa habilitada que atrasar ou deixar de recolher o ICMS ao Tesouro do Estado, por 03 (três) meses consecutivos, ou 06 (seis) meses alternados, terá automaticamente suspenso o incentivo.

Parágrafo único. A empresa voltará a gozar do financiamento após a regularização total das obrigações vencidas, não tendo direito, entretanto, ao benefício relativo àquelas parcelas correspondentes aos meses em que realizou o pagamento com atraso” (destaques da transcrição).

Teve a Lei 7.980/2001 – reguladora do “Desenvolve” – idêntica modificação:

Art. 9º-A. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, **até o último dia útil do mês do vencimento**, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês (destaques da transcrição).

Nota: O art. 9º-A foi acrescentado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.

Efetivamente, a redação atual do preceito é de teor mais flexível do que a imediatamente anterior, pois a redação hoje vigente abre uma tolerância de até o final do mês de vencimento para que o contribuinte pague o imposto de prazo não dilatado, de forma a não precisar, pelo inadimplemento ou pela mora, pagar o imposto de prazo dilatado. Antes, se o sujeito passivo não

pagasse o ICMS não beneficiado no dia do vencimento estipulado no RICMS-BA, segundo entendimento da fiscalização, perderia o direito de prostrar o ICMS beneficiado, referente ao mês respectivo.

No caso em tela, o impugnante, em vez de pagar o imposto não dilatado em 09.12.2013, terminou por fazê-lo três dias depois, 12.12.2013. Naquela época, vigorava o mandamento mais rígido, de sorte que se o responsável tributário passasse do vencimento, perdia o direito de recolher o valor do tributo estadual bafejado pela dilação de prazo.

Em verdade, a discussão gira em torno de saber se a norma do art. 18 regulamentar tem conteúdo sancionatório ou não. Se for punitiva, a nova redação retornaria seus efeitos para alcançar situações pretéritas, como a que se depara neste PAF.

Ou se a nova redação espanca dúvidas a respeito do que se entende por “data regulamentar”, reconhecidamente vaga e imprecisa.

A norma sob análise, a despeito de tratar sobre tributo, aborda prazo de tolerância e não afeta a essência da tributação. A norma em foco, na sua redação mais contemporânea, **não diminui o montante do tributo**, não trata a respeito do seu *quantum*. Tanto é, que o valor do imposto a ser recolhido continua sendo igual ao anteriormente cobrado. Assim, a nova norma retroagiria não para afetar os elementos característicos do ICMS não dilatado previsto, mas apenas para franquear a possibilidade do contribuinte efetuar o recolhimento até o final do mês do seu vencimento, uma espécie de elastério temporal especial para beneficiários do “Desenvolve”.

Por outro lado, a redação imediatamente anterior à atual peca por não ser exata, precisa, pois emprega a expressão “data regulamentar”, não sendo suficientemente clara para saber qual data é esta e que regulamento está sendo tratado. Melhor seria se o legislador, se quisesse ser rígido e assertivo, substituísse a expressão “data regulamentar”, pela expressão “datas previstas no regulamento do ICMS para pagamento do imposto”.

Destarte, a retroação deve ser admitida porque a norma anterior precisaria ser interpretada, melhor esclarecida, na linha do disposto no art. 106, I do CTN.

Por seu turno, a perda do benefício da dilação em caso de inadimplência da parcela não dilatada não deixa de assumir caráter sancionatório, não pelo tributo em si, mas pela antecipação de recolhimento que estava procrastinado por meses.

Entretanto, o melhor enquadramento que se dá à hipótese ora sob discussão, hospeda-se no art. 106, II, “b” do CTN, porquanto a exigência de pagar o tributo beneficiado do mês, em caso de pagamento em atraso do tributo não beneficiado, deixou de existir, passando a exigência para quando fosse ultrapassado o mês do vencimento. Ainda mais se à época da auditoria, estava a parcela não dilatada quitada, não sendo o caso de falta de pagamento do tributo.

Veja-se o dispositivo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

É de se sublinhar, que a retroatividade aqui admitida **não afeta o tributo em si**, mas tão-somente diz respeito à **fixação de prazo de tolerância** para que o sujeito passivo não perca a parcela beneficiada do mês, desde que a obrigação tributária principal tenha sido cumprida.

Cabível a doutrina de SABBAG (in Manual de Direito Tributário, 2016, p. 720), comentando o art. 106 do *Codex*:

O supracitado dispositivo, aproximando-se do campo afeto às sanções tributárias, permite que se aplique retroativamente a lei nova, quando mais favorável ao sujeito passivo,

comparativamente à lei vigente à época da ocorrência do fato.

Trata-se de comando que se refere às infrações e às penalidades, e não ao tributo em si. O não pagamento do tributo não avoca a aplicação retroativa do art. 106 do CTN, caso sobrevenha, v.g., uma norma isentiva da exação tributária.

A possibilidade de atribuir efeitos retroativos à tolerância inaugurada pelo legislador a partir de 22.12.2017, tem encontrado repercussão neste Conselho, consoante ementas abaixo citadas, tiradas de decisões bem recentes, prolatadas no ano em curso:

1ª CJF:

PROCESSO - A. I. Nº 279697.0003/19-6

RECORRENTE - FORJA BAHIA LTDA.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0024-04/20

ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA

PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/04/2021

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. FALTA DE PAGAMENTO NA DATA REGULAMENTAR. PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. PERDA DO BENEFÍCIO NAQUELE MÊS, RELATIVAMENTE À PARCELA INCENTIVADA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A nova redação do art. 18 do Decreto nº 8.205/02, retroage para beneficiar contribuintes que recolheram as parcelas dentro do novo prazo, conforme art. 106 do CTN. Rejeitada a arguição de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

2ª CJF:

PROCESSO - A. I. Nº 206981.3001/16-0

RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECORRIDO - TERMOPLAST EMBALAGENS LTDA.

RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0080-03/20-VD

ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA

PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/08/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0144-12/21-VD

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. PROGRAMA DESENVOLVE. PAGAMENTO INTEMPESTIVO DA PARCELA NÃO SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. PERDA DO BENEFÍCIO. Aplicação do inciso II do Art. 106 do Código Tributário Nacional, referente à retroatividade benigna, em se tratando de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Acolhida alegação de decadência. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Como a autuada efetivou o pagamento da parcela não dilatada em 12.12.2013, dentro do próprio mês de vencimento, três dias depois, é de se considerar **improcedente a infração 03**.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa, em face da autuada ter agido de boa-fé e ter sido induzida a erro, não deve o pleito prosperar.

A questão não passa pela intencionalidade do agente, quando se trata de aplicação de penalidade, segundo o disposto no art. 136 do CTN. Constatado o ilícito tributário e havendo previsão de multa em lei, deve ela ser aplicada.

Nem mesmo ao apelo da equidade este Colegiado pode suprimir a sanção. O art. 159 do RPAF-BA e o art. 42, § 8º da Lei 7.014/96 – invocados pela impugnante – encontram-se revogados.

Tampouco se pode falar em exorbitância do percentual de multa, num suposto enriquecimento sem causa estatal.

Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração, escora-se em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Afasto, pois, o pedido de cancelamento ou mitigação da **penalidade**.

Destarte, considero o auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**, no total de R\$,40,84, afora acréscimos, assim evidenciado:

	Lançado	Procedência
Infração 01	28.442,52	40,84
Infração 02	61.443,15	zero
Infração 03	28.442,52	zero
Totais	118.328,19	40,84

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0003/17-2**, lavrado contra **T & D BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 40,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR