

A. I. Nº - 299167.0007/21-0
AUTUADO - GNC COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA FERRAZ SILVA GUIMARÃES
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 18.04.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0032-05/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO PELO REMETENTE. Acolhida pela Autuante as argumentações da Autuada relacionadas à inclusão de material de uso e consumo não sujeitos à Substituição Tributária e erro na Base de Cálculo. Infração elidida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA. BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DE FRETE. Constatado não ser a Autuada Tomadora do serviço de frete, e tratar-se de frete na modalidade CIF onde o valor cobrado integra o preço da mercadoria para efeito do cálculo do ICMS. Infração descaracterizada. 3. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO NA EFD. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. Constatando-se que as mercadorias foram adquiridas na modalidade CIF, a Autuada não é a Tomadora do serviço, os CT-e não devem ser lançados no Registro de Entrada, art. 217, § 6º do RICMS/BA/12. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em **08/02/2021**, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de **R\$ 111.170,73**, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 02.14.04 – Deixou, o adquirente, de recolher o ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais, junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, nas hipóteses regulamentares. Valor: R\$ 81.349,56. Período: janeiro a dezembro de 2020.

Enquadramento legal: Item 1, alínea “g”, do Inciso III, do art. 332 do RICMS-BA c/c Inciso XV e § 6º; alínea “a”, do Inciso I dos §§ 4º e 5º, do art. 8º; Incisos III e IV, do art. 34 da Lei de nº 7014/96. Multa: 60%, art. 42, II, “d” da Lei de nº 7014/96.

A Autuante acrescenta que:

“Referente às aquisições de mercadorias junto a fornecedores estabelecidos em estados não signatários do Protocolo ICMS de nº 97/10, com aplicação da MVA em desacordo com o previsto na Cláusula segunda do referido protocolo e consequente retenção e recolhimento a menor pelo remetente, conforme demonstrativo GNC_Toyota_Anexo_AT/ATaMenor, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado. “

Infração 02 – 07.20.01- Falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatária de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal. Valor: R\$ 18.230,63. Período: janeiro a dezembro de 2020.

Complementou que assim como ocorreu com a Nota Fiscal acima, também foram incluídos itens das seguintes notas (**Doc. 03**), cujas operações NÃO ESTÃO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, verificando-se a insubsistência da cobrança realizada:

Data	Nota Fiscal	UF	Item	CFOP	NCM	Descrição	Valor	MVA	B.Cálculo ST	Aliq.	ICMS
14/02/20	5694	SP	6	6949	'48209000'	MOUSE PAD(COMUNICACAO NOVA)	447,50	101,11%	1.097,52	18	197,55
28/04/20	83984	SP	1	6910	'84242000'	PISTOLA DE PRESSAO SANION EVO	673,80	94,82%	1.488,78	18	220,81
09/07/20	87394	SP	1	6910	'84198999'	OXIFLASH - MAQUINA DE OZONIO BIVOLT / 12V	231,53	101,11%	546,21	18	89,50
16/09/20	6973	SP	9	6949	'49111090'	MANTA MAGNETICA	1.032,00	101,11%	2.531,04	18	455,59
28/09/20	400698	SP	1	6949	'82055900'	FERRAMENTA MANUAL, PARA REMOCAO DO CONJUNTO DA BOMBA DE COMBUSTIVEL, DE ACO	1.116,99	59,88%	2.090,74	18	331,65
28/09/20	400698	SP	2	6949	'82055900'	FERRAMENTA MANUAL, PARA REMOCAO DO CONJUNTO DA BOMBA DE COMBUSTIVEL, DE ACO	1.732,86	59,88%	3.243,52	18	514,52
28/09/20	400698	SP	3	6949	'82055900'	FERRAMENTA MANUAL, PARA REMOCAO DO CONJUNTO DA BOMBA DE COMBUSTIVEL, DE ACO	2.919,02	59,88%	5.463,72	18	866,71
28/10/20	7588	SP	7	6949	'48209000'	MOUSE PAD(COMUNICACAO NOVA)	268,50	101,11%	658,51	18	118,53
Total											2.794,87

Apontou no tópico “**Alteração da base de cálculo para inclusão do próprio ICMS ST**” que as operações com partes e peças de veículos, itens que são objeto de comercialização por parte da Autuada, estão sujeitas - em sua grande maioria – ao Regime de substituição tributária, na forma do anexo 01, que dispõe:

ANEXO 1
MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA

Nota: Modificações promovidas pelos:

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO	Acordo Interestadual/Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
1.0	PEÇAS, COMPONENTES, E ACESSÓRIOS PARA VEÍCULOS AUTOMOTORES:					
1.1	Ver o Anexo II (CEST) do Conv. ICMS 142/18, de 14/12/2018 Nota: 1) em relação ao Prot. ICMS 41/08, verificar a relação de produtos alcançados no seu Anexo Único; 2) em relação ao Prot. ICMS 97/10, se aplica a todas as peças, partes e acessórios para veículos automotores			Prot. ICMS 41/08 – AC, AL, AM, AP, BA, DF, ES, MA, MG, MT, PA, PB, PR, PI, RJ, RR, RS, e SP Prot. ICMS 97/10 – AC, AL, AP, BA, ES, MA, MT, PA, PB, PR, PE, PI, RJ, RR, RS, SE, TO	Nas saídas do fabricante para índice e contrato de fidelidade: 59,88% (Aliq. 4%) 54,88% (Aliq. 7%) 46,55% (Aliq. 12%) Nos demais casos: 101,11% (Aliq. 4%) 94,82% (Aliq. 7%) 84,35% (Aliq. 12%)	Nas saídas do fabricante para índice e contrato de fidelidade: 36,56% Nos demais casos: 71,78%

Assinalou que **exceto quanto a 03 (três) operações oriundas do Estado de Pernambuco**, todas as demais aquisições foram originadas de Estados que possuem Protocolo com o Estado da Bahia, cabendo, portanto, ao remetente das mercadorias a apuração e o recolhimento do ICMS correspondente de forma que quando das aquisições oriundas de tais Estados, a Autuada verificou o correto recolhimento do ICMS, conferindo se o cálculo realizado corresponde à forma determinada no Protocolo 41/08, que estabelece:

Cláusula segunda - A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

§ 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA ajustada”), calculada segundo a fórmula “MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ inter) / (1 - ALQ intra)] - 1”, onde:

(...)

Cláusula terceira O valor do imposto retido corresponderá à diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e o devido pela operação própria realizada pelo contribuinte que efetuar a substituição tributária.

Tal forma de cálculo é, inclusive, reproduzida na Lei 7.014/96, veja-se:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

(...)

Seguindo a lógica de cálculo, temos:

Descrição	NF	Fiscal	Diferença
Valor do item	6.499,92	6.499,92	
IPI	1.299,98	1.299,98	
(=) Valor da operação	7.799,90	7.799,90	
MVA	54,88%	54,88%	
Valor com MVA	12.080,49	12.080,49	
Inclusão do ICMS - Gross Up		1.792,44	
Base ICMS ST	12.080,49	13.872,92	
Alíquota	18%	18%	
ICMS Total	2.174,49	2.497,13	
(-) ICMS Destacado	454,99	454,99	
(=) ICMS ST	1.719,50	2.042,14	- 322,64

Asseverou que é possível verificar que a Autuante inovou quanto ao cálculo do ICMS devido por Substituição Tributária, entendendo ser necessário um *gross up* para inclusão, **sem qualquer previsão normativa**, do próprio imposto substituído.

Assinalou que ao que parece, a Autuante entendeu por bem utilizar a metodologia anteriormente prevista no Convênio 52/2017 (*Cláusula décima terceira - O imposto devido por substituição tributária integra a correspondente base de cálculo, inclusive na hipótese de recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual*) entretanto, olvidou em verificar que tal norma teve, inicialmente, sua eficácia suspensa pelo Supremo Tribunal Federal através da ADI n.º 5866, sendo posteriormente revogada pelo Convênio 142/2018, que NÃO TRAZ EM SEU BOJO A PREVISÃO DE INCLUSÃO DO PRÓPRIO ICMS ST NA BASE DE CÁLCULO, veja-se:

Cláusula décima A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes será o valor correspondente ao preço final a consumidor, único ou máximo, fixado por órgão público competente, nos termos do § 2º do art. 8º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Cláusula décima primeira - Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes, nos termos do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

I - Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF);

II - Preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador;

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto no §§ 1º a 3º desta cláusula.

§ 1º Nas hipóteses em que o contribuinte remetente seja optante pelo Simples Nacional, será aplicada a MVA prevista para as operações internas na legislação da unidade federada de destino ou em convênio e protocolo.

§ 2º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de MVA, observado o inciso III do caput desta cláusula.

§ 3º Não se aplica o disposto no § 2º desta cláusula, quando a unidade federada de destino estabelecer MVA específica, na hipótese dos valores de frete, seguro e outros encargos serem desconhecidos pelo substituto tributário.

Registrou que os Convênios supra estão em consonância com a própria Lei Complementar n.º 87/96, que distingue a base de cálculo do ICMS sobre operações próprias daquela do ICMS devido por substituição tributária, não autorizando qualquer realização de *gross up*:

Art. 8º. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Ponderou que desta forma, **verifica-se a correção dos cálculos realizados pelos fornecedores da Impugnante**, não havendo que se falar em insuficiência de recolhimento. Se excluído o gross up da planilha da Autuante é possível verificar que os valores apurados coincidem com aqueles destacados nos documentos fiscais SEM QUALQUER DIVERGÊNCIA, na forma do demonstrativo em anexo (Doc. 06).

Registrou, apenas por oportuno, que a própria DITRI em diversas oportunidades já se manifestou acerca do cálculo realizado para a apuração do ICMS devido por substituição tributária, na forma dos extratos de Pareceres a seguir transcritos:

PARECER Nº 05420/2012 DATA: 12/03/2012. ICMS. Argamassa. Operações internas. Art. 353, II. 40.1 do RICMS-BA c/c Anexo Único do Protocolo 104/09. (...) O valor do ICMS devido por responsabilidade tributária será calculado na seguinte forma: - "imposto devido = [base de cálculo x (1,00 + MVA) x alíquota interna] - dedução, onde: I - "base de cálculo" é o valor da operação própria realizada pela ME ou EPP substituta tributária; II - "MVA" é a margem de valor agregado que se encontra descrita no Anexo 88 do RICMS-BA de acordo com o produto; no caso 37%; III - "alíquota interna" é a do ente a que se refere o § 8º que, no caso, é 17%;"; IV - "dedução" é o valor mencionados no inciso II do § 9º, ou seja, o valor resultante da aplicação da alíquota interna ou interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do substituto tributário, (Redação dada pela Resolução CGSN nº 61, de 13 de julho de 2009).

Parecer Nº 25054 DE 03/10/2013

ICMS. ÁGUA MINERAL. As operações com água mineral realizadas entre os Estados da Bahia e Alagoas devem observar a disciplina prevista no Protocolo ICMS 11/91, inclusive para fins de determinação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

(...)

Dessa forma, o cálculo do imposto devido por substituição tributária, a ser efetuado pelo sujeito passivo por substituição, que poderá ser o industrial, importador, distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista localizado em Alagoas, deverá ser calculado pela seguinte fórmula, de acordo com o Protocolo mencionado: (Valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + percentual de lucro ou MVA) x (alíquota interna do Estado de destino) - (ICMS da operação normal no Estado de origem).

Em face ao quanto exposto, verifica-se o total descabimento da cobrança realizada.

Advertiu no tópico “**Desconsideração do ICMS-ST Recolhido pelo Fornecedor**” que a Autuante se equivocou ainda quando desconsiderou o valor do ICMS-ST destacado na Nota Fiscal de nº. 295.191 (Doc. 07), cuja substituição tributária destacada e recolhida pelo fornecedor, no valor de R\$ 348,20 não foi abatida no cálculo realizado:

GNC COMERCIO DE VEICULOS LTDA										Secretaria da Fazenda do Estado											
AV. PROF. MAGALHAES NETO, 1570, PITUBA, SALVADOR-BA										SAT/DAT Metr											
CNPJ: 09.564.676/0009-30 - I.E: 142.920.255										Inspetoria:											
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEL POR SOLIDARIEDADE, NAS ENTRADAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PROTOCOLO ICMS 97/2010																					
Data	Nota	Emissor	Item	CFOP	Código	Descrição	S	U	Q	Valor	Base	Valor Aliq.	ICMS	ICMS	MVA	B.Cálculo Aliq.	ICMS				
Emissão	Fiscal	CNPJ	f	f	CFOP	Coditem	NCM	Mercadoria												Tribut	Tribut
										Operac	Cálc	Prod.	testac	Tribut	%	S.Tribut	Tribut				
14/01/20	295191	4.496.066/0001-0-AM	1		6401	013051000	85311090	ALM DIST DES 4S D COROLLA PV501-02010	400	PC	5	2.084,40	2.084,40	2.084,40	12	250,13	0,00	8,35%	4.123,75	18	492,15
14/01/20	295191	4.496.066/0001-0-AM	2		6401	013050000	85311090	ALM DIST DES 4S COROLLA PV501-02011	400	PC	5	1.592,20	1.592,20	1.592,20	12	191,06	0,00	8,35%	3.150,00	18	375,94

Registrou que, além do valor estar destacado no documento fiscal emitido, a emitente é contribuinte inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia sob o nº. de 110787439, hipótese em que a cobrança, se devida fosse, deveria ser a ela endereçada.

Assinalou No tópico “**Desconsideração do ICMS-ST Recolhido pela Autuada**” que consoante anteriormente informado, sempre que realiza compra de produtos sujeitos ao regime de ST, a Autuada procede a análise da nota fiscal emitida e, nas hipóteses em que o imposto não fora adequadamente calculado ou recolhido, emite a guia complementar e realiza o pagamento do imposto correspondente.

Enfatizou que como é de conhecimento deste Douto Conselho, segundo definição constante no documento de Termos Internacionais de Comércio (INCOTERMS) a modalidade de frete CIF é a cláusula em que todas as despesas correm por conta do vendedor. Desta forma sempre que o frete for de classificação CIF será o tomador do serviço do frete aquele que vende o bem, ou seja, o remetente da mercadoria, em favor de quem o Conhecimento de Transporte – CT deve ser emitido.

Explicou que *in casu*, não houve cobrança em separado de frete para a Autuada, cujo custo já está incluído no preço da mercadoria. Os valores apresentados nos conhecimentos de transporte não podem compor nova base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, uma vez que as compras foram realizadas sob a cláusula CIF, cujo custo do frete foi arcado diretamente pelo vendedor, o qual compõe a formação do preço praticado na compra dos produtos. Esta é, inclusive a dicção do art. 23 da Lei 7.014/96, que assim determina:

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes: a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário; b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço; c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (Grifo nosso)

Salientou que dúvidas não restam que nas operações CIF, O VALOR DO TRANSPORTE NÃO É TRANSFERIDO DIRETAMENTE PARA O ADQUIRENTE, mas incorporado ao valor da operação pelo fornecedor, não havendo que acrescentá-lo novamente por ocasião da formação da base de cálculo da substituição tributária, considerando que o mesmo já faz parte do valor da operação.

Por seu turno, no que se refere a escrituração dos conhecimentos de transporte em questão – **cuja multa foi exigida na Infração 03** – é certo que tais documentos NÃO DEVEM SER OBJETO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL, na forma estabelecida pelo Regulamento do ICMS deste Estado que assim dispõe:

Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

(...)

§ 6º Não devem ser lançados no Registro de Entradas os Conhecimentos de Transporte relativos a entradas de mercadorias ou bens adquiridos a preços CIF. (Grifo nosso)

Frisou que diante da constatação de que a tomadora do serviço de frete não é a Autuada, mas sim as empresas que a ela venderam as mercadorias e havendo expressa vedação ao lançamento dos documentos fiscais na escrituração fiscal, não se pode conceber que seja a Autuada compelida ao recolhimento de ICMS sobre base já constante do preço da mercadoria ou penalizada por descumprimento de obrigação acessória inexistente.

Sublinhou que deste modo, não cumpre prosperar a exigência do imposto devido por ST (infração 02) ou da multa por ausência de escrituração (infração 03), haja vista que as aquisições foram realizadas com frete em cláusula CIF, cujo frete fora emitido em favor do respectivo fornecedor.

Destacou que é necessário informar que da listagem elaborada pela autuante foram incluídos os fretes relativos aos Conhecimentos de Transporte de nºs 1.082, 17.123 e 45.757 (Doc. 11), vinculados às Notas Fiscais nºs 225.699, 4.390.764 e 1.475.566, contratados com cláusula FOB e cujo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária foi tempestivamente realizado pela Autuada e desconsiderado na revisão fiscal realizada (Doc. 12).

Finalizou requerendo que seja este Auto de Infração julgado IMPROCEDENTE, tendo em vista que o valor nele apurado resultou de equívocos cometidos pela Autuante em seu levantamento fiscal.

Requeru ainda que, por serem matérias eminentemente fáticas, caso o ilmo. Relator entenda que a impugnação não contempla todas as provas e evidências necessárias para a comprovação das

alegações apresentadas pela Autuada e formação de sua convicção, converta o processo em epígrafe em diligência fiscal.

Por fim, protesta pela produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada posterior de documento.

A Autuante prestou Informação Fiscal às folhas 50 a 52 onde inicialmente assinalou que o presente Auto de Infração lançou Crédito Tributário no valor de R\$ 111.170,73 decorrentes de 03 (três) infrações apuradas no exercício de 2020 e que a Autuada rebateu a acusação apresentando seus argumentos defensivos às folhas 24 a 38, os quais analisou-se e abordou-se as razões defensivas na mesma ordem disposta na peça.

Consignou, em relação à **Infração 01**, que no Mérito no item 1. – Inclusão de itens adquiridos para uso e consumo do estabelecimento, analisou as Notas Fiscais relacionadas pela Autuada, fls. 27, **5694**, e as constantes no “Doc. 03” (6973, 7588, 83984, 87394, 400698) e **confirmou que a sua alegação procede, sendo excluídos os valores do levantamento fiscal.**

Consignou, em relação à **Infração 01**, que no Mérito no item 2 – Alteração da base de cálculo para inclusão do próprio do ICMS-ST, **procede a alegação defensiva.** Complementou que na coluna da “B.Cálculos/S.Tributária” foi incluído o ICMS de 18% e utilizado a MVA interestadual com base na alíquota tributada pelo Estado de Origem. Ou seja, foi feito um ajuste incorreto da base de cálculo (que já se encontrava ajustada), na forma do Protocolo de nº 41/08 e Artigo 23, da Lei de nº 7.014/96. De fato, o demonstrativo baseou-se no Convênio ICMS de nº 52/2017, não observando o que dispõe o Convênio ICMS de nº 142/2018.

Consignou, em relação à **Infração 01**, que no Mérito no item 3 – Desconsideração do ICMS-ST recolhido pelo fornecedor, que o demonstrativo de fls. 10 e 11 (recorte) consideram o ICMS-ST destacado nos documentos fiscais, no entanto, o valor reclamado não se encontra correto conforme reconhecido no item “2”.

Consignou, em relação à **Infração 01**, que no Mérito no item 4 – Desconsideração do ICMS-ST recolhido pela Autuada, conforme dito anteriormente, o valor apurado na **Infração 01** encontra-se incorreto devido à inclusão do ICMS interno (18%) e a aplicação da MVA interestadual de acordo com a alíquota aplicada no Estado de origem.

Defendeu, no Mérito, em relação às **Infrações 2ª e 3ª**, inicialmente em relação à **Infração 02**, informou que em consulta ao sistema da SEFAZ-BA http://nfe.sefaz.ba.gov.br/serviços/nfenc/Modulos/Geral/NFENC_consulta_chave_acesso_cte.aspx **não se comprova que o remetente foi o tomador do serviço.** A informação declarada no documento fiscal apresentado pela Autuada, inserido na sua peça defensiva, não condiz com a informação colhida no sistema (prestada pela transportadora), o mesmo ocorre com os demais documentos por ela referidos (Doc.10).

Também, quanto à **Infração 03**, ou seja, **a informação declarada pela transportadora no sistema** não condiz com a alegação, à vista das cópias de DACTE. Ou seja, não há informação de que a Autuada não seja a tomadora dos serviços de transporte relacionados no demonstrativo de fls. 12 a 18. Não há registro de operação como CIF (tomador o remetente). Esta fiscalização considerou as declarações efetivamente prestadas no sistema da SEFAZ-BA, de acordo com o AJUSTE SINIEF 02/2009.

Complementou, que outrossim comprovou-se nos DAEs que integram o “Doc. 12 o recolhimento do ICMS-ST sobre fretes referentes aos CT-e de nºs 1082, 17123 e 45757 (Doc.11) pelo que são excluídos do levantamento. Assim, a exigência da Infração 02 é retificada de R\$ 18.230,63 para R\$ 18.141,39 conforme demonstrativo (fl. 51)

A **Infração 03** resta mantida integralmente pela análise da Autuante.

Finalizou registrando que as alegações da Autuada quanto à **Infração 01** foram integralmente acolhidas face ao erro cometido na planilha na coluna “B.Cálculo/S.Tributária”.

Quanto à **Infração 02**, foi acolhida a alegação defensiva **quanto aos pagamentos não considerados** no levantamento que levaram à modificação do demonstrativo de débito.

Quanto à **Infração 03**, a Autuante respalda a exigência nas declarações prestadas pelas transportadoras no CT-e emitidos constantes no banco de dados da SEFAZ-BA, de acordo com o AJUSTE SINIEF 02/2009.

À vista de que o refazimento do demonstrativo da **Infração 02** se deu em virtude do acolhimento de argumentos defensivos, deve o Processo Administrativo Fiscal ser encaminhado ao CONSEF, sem necessidade da ciência da Autuada, na forma prevista no Artigo 127, §8º do RPAF/99.

Diante do exposto requer a procedência parcial do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento, em sustentação Oral, em defesa, do dia 03/11/2021, a Advogada da Autuada, a Dra. Esther Barbosa, alegou cerceamento de defesa em função de não ter sido intimada para manifestar-se no prazo de 10 dias, conforme o disposto no art. 127, § 7º do RPAF/99, em relação à Informação Fiscal uma vez que a Autuante produziu novo demonstrativo na Infração 02 e a manteve parcialmente diante da documentação apresentada, do mesmo modo em relação à documentação apresentada em relação à Infração 03 não ter sido acatada.

Sendo a ampla defesa e o contraditório, corolários do devido processo legal, postulados com sede constitucional, de observância obrigatória tanto no que se refere aos 'acusados em geral' quanto aos 'litigantes', em processo administrativo, onde qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender de forma legal permitida poder-se-ia gerar o cerceamento da defesa, em unanimidade, os Conselheiros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal acataram o pleito da Douta Advogada e decidiram por converter em diligência à INFAZ de origem no sentido de que sejam adotadas as seguintes providências:

1 – Intimar o autuado para que o mesmo se pronuncie a respeito do resultado apresentado pelo Autuante através da Informação Fiscal de fls. 50 a 52, fazendo entrega ao mesmo de cópia integral da referida informação fiscal, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para manifestação, se assim o desejar, contado a partir da data do recebimento da intimação.

2 – Ocorrendo manifestação pelo Autuado, que deverá ser acompanhada de mídia digital em formado word, o Autuante também deverá se pronunciar, cuja manifestação, por igual, deverá ser acompanhada de mídia digital em formado word.

Após o atendimento, o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da sua instrução e posterior julgamento.

A Autuada fora intimada (fl. 63), através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, **na data de 15/12/2021**, tendo-se **verificada a ciência tácita na data de 27/12/2021**, onde nos termo da legislação vigente, encaminhou-se para o seu conhecimento cópia da Informação Fiscal, fls. 50 a 52, elaborada pelo preposto fiscal, em atendimento à solicitação de Diligência CONSEF fls. 58 a 59, onde a Autuada poderia se manifestar, querendo, no prazo máximo de 10 (dez) dias a contar da data do recebimento, devendo se dirigir a qualquer posto do SAC.

A Autuada não se manifestou até a data de 25/01/2022 (fl. 64), retornando-se o PAF para os fins previstos no art. 131, inciso XII do RPAF/99, conforme solicitação fl. 62.

Distribuído o Processo Administrativo Fiscal - PAF para esta Junta, fiquei incumbido de apreciá-lo. Entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos presentes nos autos, estando o PAF devidamente instruído.

É o relatório.

VOTO

O presente Auto de Infração, lavrado em **08/02/2021**, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de **R\$ 111.170,73**, acusando o cometimento de 03 (três) infrações, relativas ao período de apuração que se fez nos meses de janeiro a dezembro de 2020.

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto de nº 7.629, de 09/07/99, vez que nas razões e contrarrazões acostadas aos autos não se constata qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa da Autuada, a qual exerceu o seu direito com plenitude, inclusive com aceitação, pelo Autuante, de alguns dos argumentos da defesa, que levou à correção do lançamento fiscal por equívoco cometido, motivo pelo qual, a lide está apta ao seu deslinde.

A infração de nº 01 diz respeito à Autuada ter deixado de recolher o ICMS devido por Responsabilidade Solidária, nas entradas decorrentes de operações ou prestações interestaduais, junto a contribuinte substituto, por força de Convênio ou Protocolo, nas hipóteses regulamentares. Consignou a Autuante, que acatou todas as alegações da Autuada, face ao erro cometido na planilha na coluna “B.Cálculo/S.Tributária”.

Infração de nº 01 descaracterizada.

A infração de nº 02 diz respeito à falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatária de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo, por substituição no momento da emissão do documento fiscal.

Asseverou a Autuada que as operações com os Conhecimentos de Transportes que ensejaram a cobrança realizada, não foram escrituradas por corresponderem a fretes realizados na modalidade CIF (*Cost, Insurance and Freight*), portanto, **contratados e pagos pelo vendedor**, e apresentou em anexo (Doc. 10), onde é possível verificar **a informação do contratante pelo serviço de transporte**, sendo que tal informação encontra-se reportada nas notas fiscais de aquisição, estas sim emitidas em nome da Autuada e adequadamente escrituradas.

Explicou que não houve cobrança em separado de frete para a Autuada, **cujo custo já está incluído no preço da mercadoria**. Os valores apresentados nos Conhecimentos de Transportes não podem compor a nova base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, uma vez que as compras foram realizadas sob a cláusula CIF, cujo custo do frete foi arcado diretamente pelo vendedor, o qual compõe a formação do preço praticado na compra dos produtos. Esta é, inclusive, a dicção do art. 23 da Lei 7.014/96.

Destacou que é necessário informar que da listagem elaborada pela Autuante foram incluídos os fretes relativos aos Conhecimentos de Transporte de nºs 1.082, 17.123 e 45.757 (Doc. 11), vinculados às Notas Fiscais nºs 225.699, 4.390.764 e 1.475.566, **contratados com cláusula FOB**, cujo **recolhimento do ICMS devido por substituição tributária** foi tempestivamente realizado pela Autuada, e desconsiderado na revisão fiscal realizada (Doc. 12)

A Autuante informou, que em consulta ao sistema da SEFAZ-BA http://nfe.sefaz.ba.gov.br/serviços/nfenc/Modulos/Geral/NFENC_consulta_chave_acesso_cte.aspx **não se comprova que o remetente foi o tomador do serviço**. A **informação declarada no documento fiscal apresentado pela Autuada, inserido na sua peça defensiva, não condiz com a informação colhida no sistema** (prestada pela transportadora), o mesmo ocorre com os demais documentos por ela referidos (Doc.10), sendo acolhida a alegação defensiva quanto aos pagamentos não considerados no levantamento que levaram à modificação do demonstrativo de débito.

Tem-se que os termos FOB (*Free on Board*) e CIF (*Cost, Insurance and Freight*), entre outros, são utilizados internacionalmente para distinguir os termos da condição de venda (INCOTERMS).

Na condição de venda FOB, o exportador deve entregar a mercadoria liberada e embarcada no navio. A partir deste ponto, todos os custos e riscos são de responsabilidade do importador, ou seja, nas operações mercantis de compra e venda, **a Cláusula FOB atribui ao vendedor** o encargo de entregar a mercadoria a bordo, pelo preço estabelecido, ficando as despesas decorrentes do transporte (frete e seguro) **por conta do comprador**, bem como os riscos, até o porto de destino, ou seja, a responsabilidade do vendedor cessa no momento em que coloca a mercadoria a bordo do navio, no porto de embarque.

Por outro lado, na condição de venda CIF, o vendedor **inclui no preço da mercadoria vendida**, as despesas com seguro e frete até o local de destino, cabe ao vendedor, então, a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador, no local em que este tem seu estabelecimento, ou local que indicar, ou no porto de destino, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro.

Logo, constituem tais termos (FOB e CIF) em cláusulas utilizadas nas operações mercantis de compra e venda, pela qual o preço da mercadoria vendida inclui despesas com seguro e frete até o local de destino, ou não.

Pela informação da Autuada, percebeu-se que a aquisição de suas mercadorias **ocorrem com o frete pago pelo fornecedor** (CIF), não cobrado do destinatário, ou seja o **Emitente** assume o encargo pela sua entrega até o estabelecimento da Autuada, logo, levando-se em consideração que o preço final das mercadorias adquiridas pela Autuada, é definido somando-se a ele todos os custos, assim, todo o valor cobrado integra o preço da mercadoria para efeito do cálculo do ICMS, inclusive o frete, e essa base de cálculo é que deverá constar da Nota Fiscal Emitida pelo fornecedor.

Destarte, tratando-se de contrato de compra e venda em que o valor do frete, por disposição negocial, for incluído no preço da mercadoria, **estará indiretamente incluído no “Valor Total da Nota Fiscal”**.

Por esse procedimento, fica retratada a relação jurídica entre comprador e vendedor e fica determinado com exatidão o aspecto quantitativo do fato gerador a servir de referência ao valor de ICMS a ser destacado no documento fiscal, que é o preço final das mercadorias adquiridas pela Autuada.

Sendo assim, **o fornecedor da Autuada**, ao remeter as mercadorias deve calcular o imposto a ser retido por substituição tributária, aplicando a Margem de Valor Agregado – MVA cabível, sobre o preço de venda da mercadoria por ela praticado, sendo que não se cobra do destinatário qualquer valor correspondente ao frete, logo, não caberá à destinatária efetuar qualquer pagamento a este título.

No caso, a lide suscitada pela Autuante estabeleceu-se da impossibilidade desta, em consulta ao sistema da SEFAZ-BA, de se comprovar que o remetente das mercadorias para a Autuada seria o Tomador do Serviço, sendo que a informação declarada no documento fiscal apresentado pela Autuada, inserido na sua peça defensiva, **não se assentava com a informação colhida no sistema**.

Nesta acepção, **o Tomador do Serviço da contratação do serviço de transporte** de empresa de outra Unidade da Federação **figurar-se-ia na Autuada**, sendo atribuída a ela a reponsabilidade pelo pagamento do imposto em relação ao frete, como destinatária da mercadoria, em razão do Convênio ICMS 25/90, e assim deslindado, o valor do frete seria efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de Margem de Valor Agregado – MVA, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, conforme estabelecido na Cláusula Décima Primeira, § 2º e 3º do **Convênio de nº 142/18**.

Compulsando os autos, verifico constar às folhas 12 a 16 a Planilha “FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE SERVIÇOS DE TRANSPORTES PRESTADOS NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, a qual embasou a **Infração de nº 02**, onde constam os números dos Conhecimentos de Transportes

pesquisas retornaram como Tomador dos serviços de transporte de carga a Autuada, entendendo, portanto, estar descaracterizada e convertida em improcedente a Infração 02, imputada à Autuada.

Infração de nº 02 descaracterizada.

A **Infração 03** diz respeito à aplicação de multa pela entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado **sem o devido registro** na Escrituração Fiscal Digital -EFD, de Conhecimentos de Transportes tomados pela Autuada, tendo sido embasada nos levantamentos efetuados pela Autuante, conforme demonstrativo “GNC_Toyota_Anexo_AT/ATNãRegistrado” acostado aos autos às folhas 17 e 18.

Em sua Impugnação, a Autuada asseverou que não devem ser lançados na EFD os Conhecimentos de Transportes, tendo em vista o que se assevera o art. 217 § 6º do RICMS/BA/12, uma vez que foram adquiridos a preços CIF, e **não devem ser lançados** no Registro de Entrada.

A Autuante sustenta a lide informando que se respalda nas declarações prestadas pelas transportadoras no CT-e emitidos constantes no banco de dados da SEFAZ-BA, de acordo com o AJUSTE SINIEF 02/2009.

Tem-se, que para se aferir quem deve registrar o CT-e como documento de entrada pela aquisição do serviço de transporte, devem ser considerados os aspectos Contábil e Fiscal, mas ambos apontam para a mesma figura: o Tomador. Conforme dispõe o Convênio/SINIEF de nº 06/89, **tomador é a pessoa responsável pela contratação do serviço de transporte**, ou seja, quem vai pagar pelo frete. Assim, o registro contábil do frete contratado, quer como custo da mercadoria adquirida (ativo), ou como despesa operacional (com vendas, por exemplo), deve ser efetuado exclusivamente pelo tomador.

Se o serviço de transporte contratado sofrer a tributação pelo ICMS, é o tomador quem poderá se apropriar do respectivo crédito fiscal (se assim for permitido). Independente se o tomador é o emitente da nota fiscal de venda, o destinatário da mercadoria ou o consignatário (terceiro interveniente). Apenas ele deve registrar o CT-e como documento de entrada.

Desta feita, **o contribuinte que adquirir mercadorias em outro Estado com transporte cláusula CIF** (frete pago na origem), **não pode registrar como documento de entrada** em sua EFD por não ser o tomador do serviço.

Em consonância com o estabelecido no AJUSTE SINIEF de nº 07/2007, em sua Cláusula décima segunda determina que o CT-e (Conhecimento de Transporte Eletrônico), emitido pela transportadora, seja escriturado pelo tomador de serviço de transporte, ou seja, o pagador do frete:

*O transportador e o tomador do serviço de transporte deverão manter em arquivo digital os CT-e pelo prazo estabelecido na legislação tributária para a guarda dos documentos fiscais, devendo **ser apresentados à administração tributária**, quando solicitado.*

*§1º O tomador do serviço deverá, **antes do aproveitamento de eventual crédito do imposto**, verificar a validade e autenticidade do CT-e e a existência de Autorização de Uso do CT-e, conforme disposto na cláusula décima oitava.*

Embasado no demonstrativo da **infração de nº 03**, elaborado pela Autuante, (GNC_Toyota_Anexo_AT/ATNãRegistrado), onde dispõe os CT-e não registrados pela Autuada, a relatoria consultou **através das Chaves de Acessos** destes dispostas na planilha, **diversos conhecimentos** de transportes, onde acosto 02 deles (CT-e de nºs. 16.251 e 5.859.546), cuja telas foram “*printadas*” e acostadas a seguir, do site da SEFAZ-BA http://nfe.sefaz.ba.gov.br/serviços/nfenc/Modulos/Geral/NFENC_consulta_chave_acesso_cte.aspx, o mesmo consultado pela Autuante, donde averigui **não constarem como Tomador do serviço de transporte a Autuada**.

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

Chave de Acesso	Número CT-e
2920 0101 6107 9800 5034 5700 1000 0162 5114 9429 4098	18251
CT-e Emitente Tomador Remetente Destinatário Expedidor Recebedor Totais Carga Rodoviário Informações Adicionais	

Dados do Tomador	
Nome / Razão Social	Nome Fantasia
CEVA LOGISTICS LTDA	
CNPJ	Inscrição Estadual
43.854.116/0050-89	286226301116
Endereço	Bairro / Distrito
AVENIDA FAGUNDES DE OLIVEIRA, 1580	VILA SAO JOSE
Fone / Fax	CEP
	09950-300
Município	UF
3513001 - DIADEMA	SP
País	Relação com a carga
-	Expedidor

Nova Consulta

Data/Hora:
12/10/2021 08:06:30

Chave de Acesso	Número CT-e
3520 0117 4634 5600 1081 5700 1005 8595 4610 5859 5463	5859548
CT-e Emitente Tomador Remetente Destinatário Expedidor Recebedor Totais Carga Rodoviário Informações Adicionais	

Dados do Tomador	
Nome / Razão Social	Nome Fantasia
TOYOTA DO BRASIL LTDA	TOYOTA DO BRASIL LTDA
CNPJ	Inscrição Estadual
59.104.760/0012-44	554069857117
Endereço	Bairro / Distrito
Rua Eduardo Luchese, 15, Galpaob 1 Galpaob 2 Galpaob 3 Galpaob 4 Galpaob...	JARDIM INDAIATUBA
Fone / Fax	CEP
	13540-000
Município	UF
3540606 - PORTO FELIZ	SP
País	Relação com a carga
1056 - Brasil	Remetente

Nova Consulta

Data/Hora:
12/10/2021 08:08:47

Diante da constatação de que a tomadora do serviço de frete não é a Autuada, mas sim as empresas que a ela venderam as mercadorias, e havendo expressa vedação ao lançamento dos documentos fiscais na escrituração fiscal, não se pode conceber que seja a Autuada penalizada por descumprimento de obrigação acessória inexistente.

Infração de nº 03 descaracterizada.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299167.0007/21-0**, lavrado contra **GNC COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2022.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

EDUARDO DUTRA FREITAS – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR