

A. I. N° - 178891.0020/22-5  
 AUTUADO - RED ENGENHARIA INDUSTRIAL ESPECIALIZADA LTDA.  
 AUTUANTES - JALON SANTOS OLIVEIRA e NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
 ORIGEM - DAT METRO/INFRAZ ATACADO  
 PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/12/2022

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0218-01/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. **a)** TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. A lei atribui ao contratante de serviço de transporte prestado por transportadora não inscrita no Estado da Bahia a condição de sujeito passivo por substituição, sendo o contratante inscrito na condição de contribuinte normal, como é o caso. Infração 02 subsistente. **b)** PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. A própria empresa transportadora consignou nos Conhecimentos de Transporte arrolados na autuação o CFOP 6360, que diz respeito a prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte, classificando-se neste código as prestações de serviços de transporte a contribuinte ao qual tenha sido atribuída a condição de substituto tributário do imposto sobre a prestação dos serviços. Infração 03 subsistente. **3.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. **c)** ENTRADA NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Nos termos do art. 248 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, a Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional. A escrituração dos documentos fiscais arrolados nestes itens da autuação não foi efetuada pelo autuado na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme restou comprovado. Infrações 04, 05 e 06 subsistentes. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/07/2022, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 37.773,44, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à

legislação do ICMS imputadas ao autuado:

**Infração 01 - 006.003.001** - Deixou de recolher ICMS referente a diferença de alíquota na utilização de Serviço de Transporte cuja prestação teve início em outra unidade da Federação, não sendo vinculada a operação ou prestação subsequente alcançada pela incidência do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2018, janeiro a março, maio, junho, setembro a novembro de 2019, janeiro a março, julho a novembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.599,41, acrescido da multa de 60%. Conforme Conhecimentos de Transporte relacionados no demonstrativo Red\_Engenharia\_2017\_2020\_Anexo\_R/Difal\_Frete, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado;

**Infração 02 - 007.009.003** - Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de maio de 2017, fevereiro e março de 2018, fevereiro, abril, maio e julho de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.715,24, acrescido da multa de 60%. Conforme Conhecimentos de Transporte de transportadoras não inscritas no Estado da Bahia - Express TCM Ltda-SP, Transal Transportadora Salvan Ltda-SP, Claudirene Ferreira da Silva-SP, Smart Express Transportes EIRELI-RJ, São Paulo MilenioTransportes Ltda-SP - relacionados no demonstrativo Red\_Engenharia\_2017\_2020\_Anexo\_R/ST\_Fretes, não registrados na EFD-Escrivatura Fiscal Digital, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado;

**Infração 03 - 007.014.003** - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de fevereiro e abril de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 672,00, acrescido da multa de 60%. Referente aos Conhecimentos de Transporte nºs 12310 e 12378 emitidos por TRANSPIRAJÁ TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.-BA, CNPJ N. 18.974.492/0001-81, sob o CFOP 6360, não registrados na EFD – Escrituração Fiscal Digital, conforme demonstrativo Red\_Engenharia\_2017\_2020\_Anexo\_RS/ST\_Fretes, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado;

**Infração 04 - 016.001.001** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e agosto de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 74,30;

**Infração 05 - 016.001.002** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e agosto de 2017, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 1.878,58;

**Infração 06 - 016.001.006** - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril e setembro de 2018, abril a junho, agosto e setembro de 2020, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 18.833,91.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls.26 a 41). Inicialmente, com fundamento no artigo 272, § 5º do CPC, requer o impugnante que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos do Contribuinte e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da petição, tudo em razão da celeridade processual. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que a autuação não merece prosperar.

No que tange à infração 01, afirma que não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas, o que não é o seu caso, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria, como se pode constatar nas notas fiscais de saída que anexa (Doc. 04).

Alega que nesse sentido, o autuante incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da

diferença entre alíquotas internas e interestaduais, sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia, por contribuinte do ISS.

Diz que como é cediço, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, as utiliza como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com é o seu caso já que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Quanto às infrações 02 e 03, afirma que os produtos objeto da autuação não são destinados à comercialização, nem a Contribuinte do imposto, haja vista que utiliza as mercadorias na prestação de serviços, logo, a substituição tributária regida pelo aludido Convênio não alcança a operação objeto da autuação.

No que tange às infrações 04, 05 e 06, assevera que também não procedem, haja vista que o autuante não tinha motivo para levar a efeito tal acusação, porque as Notas Fiscais n°s 4370, 1369, 12751, 39433, 39437, 65550, 197232, 210, 5393, 1300, 4790, 11602, 11603, 20637, 375098, 4400, 314375, 1302, 4800, 5492, 316084, 6564, 248, 21786, 21830, 12748, 21866, 21869, 71944, 12760, 22607, 4441, 328806, 5009, 328918, 328910, 253, 11372, 34505, 53777, 53782, 352373, 53818, 4762, 53854, 352514, 6499, 115013, 10332, 22786, 144634, 2616, 22795, 5053, 331226, 4806, 9569, 10396, 10404, 8755, entre outras arroladas no demonstrativo que fundamenta a imputação estão lançadas no livro registro de entrada de mercadorias (Doc. 05).

Diz que desse modo, não procede a exigência fiscal em comento, razão pela qual esta Junta de Julgamento Fiscal, se não decidir pela nulidade, certamente julgará improcedente o Auto de Infração.

Reporta-se sobre o Direito.

Observa que a CF/88 e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem, atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbrir deles com a maior presteza possível, nesse sentido a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade material, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA).

Afirma que nesse sentido, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de apreciação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Diz que isso porque o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Frisa que o Decreto nº 7.629/99, prevê os princípios de direito que devem ser perseguidos no processo administrativo fiscal, com destaque aos princípios da verdade real e da ampla defesa, razão porque os eminentes julgadores devem perquirir a verdade fática, abstraindo a versão unilateral da autoridade fiscal, notadamente para combater eventuais excessos decorrentes do exercício do Poder de Polícia Administrativa, sendo que a penalidade somente deve ser aplicada à luz de documentos comprobatórios da suposta infração.

Salienta que como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador.

Observa que o agente público exerce uma atividade vinculada, portanto, fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, não cabendo qualquer margem de discricionariedade quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados.

Salienta que a inobservância dessa vinculação corre o risco de violar as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional, cuja redação reproduz.

Aduz que conforme se verifica, a função administrativa tributária deve ser exercida pela autoridade fiscal em obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade. Portanto a função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Assinala que a Professora Maria Sylvia Zanella di Pietro, lembra que o ato administrativo de medida de polícia, ainda que seja discricionária, sempre esbarra em algumas limitações impostas por lei, quanto à competência, à forma, aos fins e mesmo com relação aos motivos ou ao objeto. Acrescenta quanto aos dois últimos, dizendo que ainda que a Administração disponha de certa dose de discricionariedade, esta deve ser exercida nos limites traçados pela lei, em uma relação de inquestionável subsunção. Reproduz as regras básicas que devem ser respeitadas pela fiscalização no dizer da referida mestra.

Consigna que diante da ausência de formalidade essencial mencionada pela referida mestra, diante da ocorrência de vício insanável, em estrita consonância com o artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, quando o lançamento não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, este CONSEF deve decidir pela nulidade/improcedência do lançamento de ofício.

Alega falta de previsão legal para lavratura do Auto de Infração.

Observa que conforme consta no corpo do presente Auto de Infração, o autuante, fundamenta a ação fiscal com o enquadramento legal na Lei n. 7.014/96, art. 4º, XV, e no Decreto n.13.780/12, art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”. Reproduz referidos dispositivos normativos.

Afirma que desse modo, não é devido o pagamento de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuados por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas, o que não é o seu caso, uma vez que não comercializa qualquer tipo de mercadoria, como se pode constatar nas notas fiscais de saída que anexa (Doc. 04).

Diz que o autuante incorreu em equívoco ao exigir o ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, sobre a aquisição de insumos para aplicação na prestação de serviços engenharia, por Contribuinte do ISS.

Pontua que como é cediço, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, adquire materiais utilizados como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com a autuada que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Aduz que assim sendo, não se trata de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado da empresa, como afirma o autuante, pelo contrário as mercadorias adquiridas tiveram a destinação de insumos na prestação de serviço de competência municipal – ISS – descabendo o pagamento.

Destaca que exerce como atividade principal “71.12-0-00 - Serviços de engenharia” (Doc. 06), conforme “COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL”, sendo suas atividades secundárias todas atreladas a prestação de serviços, ou seja, a empresa é Contribuinte do ISSQN, desse modo, a exigência fiscal contraria o que prescreve o artigo 155, 2º, VII, ‘b da nossa Carta Magna. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Diz ser indubitável que o ICMS é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias em geral, sejam eletrodomésticos, alimentos ou cosméticos, assim como sobre os serviços de

transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicação, entretanto não comercializa as mercadorias arroladas pelo autuante nos demonstrativos que fundamentam as referidas acusações.

Salienta que se trata de pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto social é a prestação de serviços. Alega que assim sendo, a autuação carece de fundamento jurídico, pois como prestador de serviços, adquiriu insumos, a exemplo de BUCHA REDUCAO GALVANIZADA, ESPIGAO LATAO MACHO, MANOPLA BORRACHA MACHO, CONECTOR CG 500, MANG. 1/2 20M F/F M24 DKO/M24, MG ACPQ 150PSI 2 SUCCAO PRODUTO QUIMICO, entre outros materiais, na qualidade de prestador de serviço, estando patente que tais bens não foram destinados à comercialização, nem a uso ou consumo ou ativo imobilizado.

Diz que tal assertiva se comprova nas mercadorias arroladas pelo autuante em seu demonstrativo (Doc. 07), as quais, por sua natureza, não poderiam se destinar à comercialização, mas, sim, destinadas à sua prestação de serviços.

Reafirma que sobre a atividade da empresa incide apenas o ISSQN, em face do que taxativamente estabelece o § 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/04. Alega que se coaduna, portanto, o disposto acima o quanto estabelece o art. 2º, IV e V da LC nº 87/96, que estabelece o campo de incidência do ICMS, excluindo do seu campo o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, salvo as exceções expressas.

Assinala que corroborando ao assunto, a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, abarca taxativamente a atividade econômica principal da empresa, no caso serviços de engenharia, no seu item 7 e subitens 7. 01, 7.03, 7.19, cujas redações reproduz.

Aduz que como é cediço, quem presta serviço não revende mercadoria, pelo contrário, adquire materiais utilizados como insumos para aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza, como ocorre com a autuada que atua exclusivamente no ramo de prestação de serviços, sendo contribuinte do ISS e não do ICMS.

Assevera que dessa forma, não pode o autuante desconhecer a real atividade empresarial da empresa, para enquadrá-la como contribuinte do ICMS, revendedora de mercadorias, por não condizer com a verdade dos fatos, não sendo Contribuinte do ICMS, faltando-lhe embasamento fiscal para a imputação da referida infração.

Assinala que nessa vertente, o CONSEF possui diversos entendimentos no sentido de que é indevida a exigência fiscal, conforme os Acórdãos JJF Nº 0125-04/07, JJF Nº 0124-02/05, CJF Nº 0280-11/20 VD, CJF Nº 0298-12/07, cujas ementas reproduz.

Destaca que nesse sentido, o princípio da legalidade estabelece que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado, sem que haja uma lei formal que autorize, assim a Constituição Federal assegura que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa sem que uma lei autorize.

Diz que é nessa toada que expressamente determina o artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN) cuja redação reproduz.

Ressalta que se faz necessário que o contribuinte não tenha surpresas, para isso a lei deve ser anterior a instituição do tributo e que não tenha eficácia imediata para que o contribuinte conheça seus encargos; que seja genérica e abstrata, para ser aplicada a todos indistintamente.

Observa que a legalidade tem seu sucedâneo na *nullum tributum sine lege*, ou seja, na segurança que é fundamental ao Estado de Direito porque ninguém pode viver ao arbítrio do poder, na incerteza de ser surpreendido por um ato do ente político que ponha por terra uma situação já definida.

Aduz que se exige o mínimo de tranquilidade, exige-se que o contribuinte tenha confiança na lei fiscal, que sejam elaboradas para assegurar ao cidadão a tranquilidade, a confiança e o respeito às situações jurídicas definidas.

Friza que na prática, o que se tem percebido é o incansável constante desejo de o Estado arrecadar para satisfazer suas necessidades ilimitadas de recursos, o Estado visando a realização dos seus fins, implicando uma intervenção estatal acentuada e desmedida, o que tem distorcido a visão dos princípios jurídicos da tributação e trazido a preocupação com a insegurança na nas relações tributárias.

Assinala que corroborando com tal entendimento, o CONSEF, assim já decidiu, conforme o Acórdão CJF N° 0075-12/14, cuja ementa reproduz.

Reporta-se sobre a falta de motivo para imputação das infrações.

No tocante às infrações 02 e 03, alega que os produtos objeto da autuação não são destinados à comercialização, nem a contribuinte do imposto. Isto porque, o estabelecimento destinatário utiliza as mercadorias na prestação de serviços, logo, a substituição tributária regida pelo aludido Convênio não alcança a operação objeto da autuação.

Quanto às infrações 04, 05 e 06, assevera que também não procedem, pois o autuante não tinha motivo para levar a efeito tal acusação, porque as Notas Fiscais n°s 4370, 1369, 12751, 39433, 39437, 65550, 197232, 210, 5393, 1300, 4790, 11602, 11603, 20637, 375098, 4400, 314375, 1302, 4800, 5492, 316084, 6564, 248, 21786, 21830, 12748, 21866, 21869, 71944, 12760, 22607, 4441, 328806, 5009, 328918, 328910, 253, 11372, 34505, 53777, 53782, 352373, 53818, 4762, 53854, 352514, 6499, 115013, 10332, 22786, 144634, 2616, 22795, 5053, 331226, 4806, 9569, 10396, 10404, 8755, entre outras, arroladas no demonstrativo que fundamenta a imputação estão lançadas no livro registro de entrada de mercadorias (Doc. 05).

Afirma que dessa forma, restando comprovado o registro das entradas de mercadorias não cabe a aplicação de multa por falta de escrituração fiscal. Diz que tal entendimento encontra-se consolidado neste CONSEF, conforme os Acórdãos JJF N° 0033-05/22-VD, CJF N° 0058-11/22-VD, JJF N° 0102-01/19, cujas ementas reproduz.

Salienta que há nos autos um vício jurídico que diz respeito à legalidade do lançamento, haja vista que a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA).

Assevera que nesse sentido, a infração em comento padece de motivação, conforme ensinamentos do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles, cujo teor reproduz.

Sustenta que nesse sentido, não havia motivo para que se procedesse a lavratura do presente Auto de Infração, pois é premissa exata que o lançamento de ofício que se embasa em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos sem motivação, e assim, nulos “*ex radice*”, inconvalidáveis (STF, RTJ 79/478-490; HELY LOPES MEIRELES, Direito Administrativo Brasileiro. 15 ed. RT, SP 1990, pp.174/175).

Observa que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Registra que segundo o consagrado mestre, Seabra Fagundes, há cinco elementos a considerar no ato administrativo, no caso:

- *A manifestação de vontade que é o impulso gerador do ato, devendo emanar de agente competente, ou seja, pessoa /que tem atribuição legal para o exercício da função, no caso a de lançar tributo;*
- *O MOTIVO, QUE COMPREENDE OS FUNDAMENTOS QUE DÃO ENSEJO À PRÁTICA DO ATO. TRATANDO-SE DE ATO VINCULADO, OS MOTIVOS SÃO LEGAIS, DEVEM FIGURAR EXPRESSAMENTE, PELA MENÇÃO À LEI EM QUE SE BASEIA;*
- *O objeto do ato é o seu conteúdo, o próprio objeto de manifestação da vontade, a sua essência. Será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar, conferindo exigibilidade ao crédito assim formalizado;*
- *A finalidade é o resultado prático que o ato procura alcançar (cobrança e arrecadação de tributo);*
- *A forma, que é o meio “pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade. Por ela se corporifica o ato”.*

*A forma do lançamento, como regra geral, é escrita. Não será verbal, como acontece com frequência na atividade policial de emergência.*

Observa que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Ressalta que essa é a expressão utilizada no art. 3º do CTN, que define o tributo como “prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Diz que assim sendo, o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração, no caso a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade, já está predeterminado na lei tributária, valendo dizer, no presente caso, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato, no caso em questão o autuante.

Afirma que pelo que se constata, não havia motivo para que o autuante lavrasse o Auto de Infração em questão.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência.

A Informação Fiscal foi prestada por um dos autuantes (fls. 112 a 115). Observa o preposto fiscal que os demonstrativos que instruem a infração se encontram às fls. 11 a 17, em recorte, e completos na mídia de fl. 20, devidamente entregues ao autuado. Destaca que os valores exigidos não são objeto de discussão, mas tão somente o mérito.

Diz que assim sendo, abordará as razões defensivas na mesma ordem apresentada na sua peça de Defesa. No tocante à infração 01, consigna que foi lançado o valor do ICMS devido a título de diferença de alíquota nas contratações interestaduais de serviço de transporte de cargas de mercadorias adquiridas para uso e/ou consumo do estabelecimento.

Salienta que é interessante informar as atividades secundárias do autuado, conforme quadro que apresenta.

Diz que no tocante à incidência e responsabilidade solidária a Lei nº 7.014/96 não deixa dúvidas. Reproduz o art. 2º, IV, e art. 6º, XVIII, do referido diploma legal.

Quanto à infração 02, observa que o autuado, nas condições previstas no artigo 298, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, deixou de reter e recolher o ICMS na contratação de prestação de serviços de transportes tomadas a transportadoras não inscritas no Estado da Bahia.

No que tange às infrações 04, 05 e 06, observa que se trata da mesma matéria, ou seja, falta de registro de Nota Fiscal na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital.

Esclarece que as verificações foram realizadas cotejando as Notas Fiscais emitidas contra o autuado e a escrituração na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital, na forma prevista no artigo 247, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Salienta que o autuado acostou à Defesa cópia de presumível registro e sistema de processamento eletrônico de dados, contudo estes documentos fiscais não estão escriturados na EFD.

Acrescenta que se verificadas as informações declaradas pelo autuado nas DMAs, por exemplo, não há informação desses valores.

Apresenta como exemplo a DMA do mês de março de 2017 (03/2017). Observa que nas fls. 73 a 76, repetidas às fls. 81 a 85, o autuado apresenta o “Registro de Entradas” com Notas Fiscais relacionadas como não escrituradas que totalizam o valor das operações em R\$ 71.286,47.

Assinala que anexou cópia do Registro de Entradas escriturado pelo autuado na EFD-Escrivaturação Fiscal Digital, na forma prevista no artigo 247, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, onde se comprova que as Notas Fiscais relacionadas pelo autuado não foram regularmente ali declaradas, e transmitidas para o banco de dados da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

Presente na sessão de julgamento a ilustre patrona do autuado a Advogada Dr<sup>a</sup> Jessica da Silva Cordeiro OAB/BA 52.763.

**VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo, todas, objeto de impugnação.

Inicialmente, observo que o lançamento de ofício em exame foi realizado em conformidade com a legislação do ICMS, notadamente o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 13.780/12, inexistindo qualquer vício ou falha que o inquise de nulidade. Presentes os elementos necessários e indispensáveis ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, registre-se, exercido plenamente pelo autuado. O motivo da autuação se encontra claramente delineado no Auto de Infração, assim como a motivação. O devido processo legal foi respeitado de forma plena. Os elementos elaborados pelos autuantes foram entregues ao autuado.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante.

No mérito, apesar de o autuado alegar que não é Contribuinte do ICMS, mas, sim, do ISS, verifico este se encontra inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia – CAD/ICMS, conforme a Inscrição Estadual n. 067.336.602.

Assim sendo, encontra-se submetido às determinações legais atinentes aos demais Contribuintes do imposto, a exemplo do pagamento da diferença de alíquotas, conforme exigido na infração 01; a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços transporte interestadual e intermunicipal de que cuidam as infrações 02 e 03; assim como a registrar as entradas de mercadorias no estabelecimento na sua escrita fiscal, conforme exigido nas infrações 04, 05 e 06.

No que tange à infração 01, observo que o autuante invoca as disposições da Lei nº 7.014/96, no caso o art. 2º, IV, e art. 6º, XVIII, para sustentar a incidência do imposto e a responsabilidade solidária do autuado para exigência do imposto.

Os dispositivos legais referidos pelo autuante assim dispõem:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*[...]*

*IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;*

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*[...]*

*XVIII - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS, cujas aquisições sejam vinculadas a prestações sujeitas ao ISS, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas na hipótese do inciso XVI do caput do art. 4º desta Lei.*

Já o inciso XVI do artigo 4º da Lei n. 7.014/96, vigente à época dos fatos objeto da autuação, estabelecia o seguinte:

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

*[...]*

*XVI - da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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.*

A leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos permite constatar que o autuado, na condição de destinatário da mercadoria, inscrito no cadastro de contribuintes de ICMS, mesmo que as aquisições tenham sido vinculadas a prestações sujeitas ao ISS - conforme alegado -, efetivamente, estava obrigado ao pagamento da diferença de alíquotas referente à prestação de serviço de transporte que contratou, cujo início se deu noutras Estados, conforme o demonstrativo elaborado pelos autuantes, acostado às. 13/14 dos autos.

Observo que o impugnante não se reportou sobre os valores exigidos constantes do demonstrativo elaborado pelos autuantes.

Diante do exposto, a infração 01 é subsistente.

No tocante à infração 02, que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais, verifico que o autuado na condição de tomador do serviço contratou empresas transportadoras não inscritas no Estado da Bahia, no caso Express TCM Ltda-SP, Transal Transportadora Salvan Ltda-SP, Claudirene Ferreira da Silva-SP, Smart Express Transportes EIRELI-RJ, São Paulo MilenioTransportes Ltda-SP, e não efetuou a retenção e o consequente recolhimento do ICMS, conforme estava obrigado, a teor do artigo 298, inciso II, do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12.

Referido dispositivo regulamentar estabelece o seguinte:

*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:*

*[...]*

*II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;*

Portanto, o autuado na condição de tomador dos serviços de transporte realizados pelas empresas acima referidas, não inscritas no Estado da Bahia, estava sim obrigado a proceder a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o que não fez.

Assim sendo, a infração 02 é subsistente, conforme demonstrativo elaborado pelos autuantes acostado à fl. 14 dos autos.

No que concerne à infração 03, que versa sobre a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, observo que no demonstrativo elaborado pelos autuantes acostado à fl. 14 dos autos, referente a este item da autuação, consta que se trata de transportadoras inscritas, sendo que a exigência fiscal diz respeito exclusivamente a dois Conhecimentos de Transporte de nºs 12310 e 12378, emitidos pela empresa TRANSPIRAJÁ TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.-BA, constando na coluna “Data de Entrada” 06/02/19 e 30/04/19, respectivamente.

Por certo que não há como caracterizar duas prestações de serviço de transporte, contratadas em momentos distintos, como “prestações sucessivas” para exigência do imposto conforme este item da autuação.

Entretanto, considerando que a própria empresa transportadora consignou nos Conhecimentos de Transporte de nºs 12310 e 12378 o CFOP 6360, que diz respeito a prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte, classificando-se neste código as prestações de serviços de transporte a contribuinte ao qual tenha sido atribuída a condição de substituto tributário do imposto sobre a prestação dos serviços; e considerando ainda que referidos Conhecimentos de Transporte não foram sequer escriturados pelo autuado, a infração 03 é procedente.

No que concerne às infrações 04, 05 e 06, observo que dizem respeito à falta de registro das notas fiscais arroladas nestes itens da autuação na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado.

Conforme consignado pelo autuante, as verificações foram realizadas cotejando as Notas Fiscais emitidas contra o autuado e a escrituração na Escrituração Fiscal Digital -EFD, na forma prevista no artigo 247, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Referido dispositivo regulamentar estabelece o seguinte:

*Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

O impugnante alega que as Notas Fiscais n° 4370, 1369, 12751, 39433, 39437, 65550, 197232, 210, 5393, 1300, 4790, 11602, 11603, 20637, 375098, 4400, 314375, 1302, 4800, 5492, 316084, 6564, 248, 21786, 21830, 12748, 21866, 21869, 71944, 12760, 22607, 4441, 328806, 5009, 328918, 328910, 253, 11372, 34505, 53777, 53782, 352373, 53818, 4762, 53854, 352514, 6499, 115013, 10332, 22786, 144634, 2616, 22795, 5053, 331226, 4806, 9569, 10396, 10404, 8755, entre outras, arroladas no demonstrativo que fundamenta a autuação estão lançadas no livro Registro de Entrada de mercadorias, acostado às fls. 73 a 92 dos autos (Doc. 05).

Ocorre que, conforme corretamente observado pelo autuante, o autuado acostou à Defesa cópia de presumível registro e sistema de processamento eletrônico de dados, contudo estes documentos fiscais não estão escriturados na EFD.

De fato, a análise do livro Registro de Entrada trazido aos autos pelo impugnante, permite constatar que referido livro contém o registro das notas fiscais mencionadas, porém não se trata de registros na Escrituração Fiscal Digital – EFD, conforme exige a legislação tributária.

Nesse sentido, o artigo 248 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, dispõe:

*Art. 248. A Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.*

Considerando que o autuado se encontra inscrito no CAD/ICMS e não se trata de microempreendedor, bem como optante pelo Simples Nacional, efetivamente, está obrigado a utilizar a Escrituração Fiscal Digital – EFD, o que não fez, haja vista que o autuante acostou aos autos cópia do Registro de Entradas escriturado pelo autuado na Escrituração Fiscal Digital - EFD, na forma prevista no artigo 247, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, sendo possível ser verificar e comprovar que as notas fiscais aduzidas pelo autuado não foram escrituradas.

Diante disso, as infrações 04, 05 e 06 são subsistentes.

Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que, todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos do Contribuinte e endereçadas a estes no endereço constante do rodapé da petição, tudo em razão da celeridade processual, consigno que inexiste óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, observo que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do Contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.0020/22-5**, lavrado contra **RED ENGENHARIA INDUSTRIAL ESPECIALIZADA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 16.986,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “f” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 20.786,79**, previstas no 42, IX da Lei nº. 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº. 3.956/81.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

