

PROCESSO	- A. I. N° 278906.0019/18-0
RECORRENTE	- MASTER SAFRAS COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0224-03/21-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAS BARREIRAS (OESTE)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 16/03/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0011-12/23-VD

EMENTA: ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÕES DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. RECOLHIMENTO A MENOS. RECONHECIMENTO PARCIAL DA DÍVIDA. **I)** Os artigos 82, 84, 88 e 89, todos do RICMS-Bahia, são necessários uma série de requisitos para emissão de nota fiscal eletrônica, sendo que não há razão a fiscalização no que se refere a tomada de crédito por parte da Recorrente, já que não existem nos autos elementos suficientes para questionar a idoneidade das mesmas salvo se, após as diligências na SEFAZ do Piauí, se prove que houve uma verdadeira fraude no próprio sistema da emissão da nota fiscal eletrônica. **II)** A questão está na irregularidade cadastral e consequente idoneidade das notas fiscais eletrônicas emitidas, pois a CF ao RICMS/12, asseguram ao contribuinte o direito ao gozo do crédito relativo ao frete tomado, tem-se direito à apropriação do crédito no recebimento de serviço de transporte interestadual que não esteja condicionado ao recolhimento do imposto incidente no frete ao Estado de localização do contribuinte, pois todas as vendas da foram a preço CIF, é dizer, que a contratação de transportadores para o serviço, conforme demonstra todos os CT-e como tomadora do serviço de transporte e DACTE anexos. Também demonstra no frete na composição do seu preço de venda, inclusive indicando-o destacadamente na nota fiscal de venda, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Assim, todas as condições para o gozo do crédito fiscal sobre o frete tomado, pois assumiu a obrigação de transportar a mercadoria vendida até o destino apontado pelo adquirente e incorporou esse custo na composição do seu preço final, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Infrações insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão N° 0224-03/21-VD da 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/2018, refere-se à exigência de R\$ 262.298,95 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 01.02.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos

meses de julho a setembro de 2017; maio e agosto de 2018. Valor do débito: R\$ 45.598,16.

Infração 02 – 01.02.12: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de junho a outubro de 2017; janeiro e fevereiro de 2018. Valor do débito: R\$ 216.700,79.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de crédito fiscal de empresas transportadoras de outra unidade da Federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

Em primeira sentada, ocorrida em 6 dezembro 2019, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), decretou a nulidade do feito. Em sede de Recurso de Ofício apreciado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, 25 de novembro de 2020, que lhe deu provimento, determinou o retorno dos autos ao órgão julgador de piso para que, superando a questão de nulidade acolhida, manifeste-se sobre as demais questões aduzidas.

Em nova sentada a 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 17 de dezembro de 2021 (fls. 940 a 946), ocasião em que decidiu pela Procedência do auto de infração, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Superadas as questões de nulidade, conforme Acórdão CJF Nº 0332-12/20-VD, cabe analisar o mérito da autuação fiscal.

No mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de julho a setembro de 2017; maio e agosto de 2018.

O defendente alegou ter constatado que a Fiscalização glosou as aquisições realizadas junto aos seguintes fornecedores: Cerealista e Atacadista Gomes Fonseca Ltda., Guerrero Representações e Comércio de Cereais Ltda., VIP Distribuidora Agropecuária Ltda., Terra Firme Representações Ltda. Disse que todas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores em questão foram eletrônicas, e afirmou que contribuinte com irregularidade cadastral sequer emitiria nota fiscal eletrônica, e se o fizesse, a falha teria sido do próprio Fisco ao autorizar o uso da NF-e, de modo que o adquirente da mercadoria não poderia ser punido com a glosa do crédito fiscal correlato.

O autuante informou que o autuado está utilizando crédito fiscal de notas fiscais emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes dos Estados do Mato Grosso, Piauí e Rondônia, conforme relação que acostou aos autos. Citou o art. 332 do RICMS-BA/2012 e disse que nenhum documento indica a operação de venda à ordem,

Observo que os documentos fiscais objeto do Auto de Infração, em cotejo com as consultas realizadas ao cadastro, acostadas aos autos (fls. 07, 08, 22 e 30), comprovam que houve utilização indevida de crédito fiscal, haja vista que, ao contrário do alegado pelo defendente, trata-se de irregularidade do vendedor das mercadorias. Os documentos fiscais foram considerados inidôneos por serem emitidos por contribuintes com inscrição cadastral irregular, e embora não seja atribuição do autuado, se fosse comprovado que o imposto foi efetivamente lançado e recolhido estaria comprovado o direito à utilização do crédito fiscal.

O defendente também alegou que, tendo sido autorizado o uso da NF-e, paira a presunção de regularidade do emitente, por isso, entendeu ser incompreensível a acusação fiscal. Tal alegação não pode ser acatada, considerando que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação (art. 31 da Lei 7.014/96).

Por outro lado, considera-se inidôneo o documento fiscal que for emitido por contribuinte no período em que se encontrar com a inscrição desabilitada (art. 44, II, “g”, 2 da Lei 7.014/96). Neste caso, não obstante o vício do documento, se houvesse comprovação de que o imposto destacado nos documentos fiscais foi efetivamente recolhido ou lançado na escrita fiscal do emitente, poderia ser admitido ao destinatário utilizar o respectivo crédito fiscal.

Apesar de as Notas Fiscais não apresentarem alguma característica de inidoneidade, ficou comprovado nos autos que houve indevida utilização de crédito fiscal de ICMS, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante. Portanto, embora o autuado tenha alegado que recebeu as mercadorias de contribuintes regulares perante o Fisco Estadual, com atividades nos locais indicados, não foi comprovada a idoneidade dos

documentos fiscais, possibilitando a utilização do crédito fiscal.

Dessa forma, concluo que de acordo com os documentos fiscais acostados aos autos, a irregularidade apontada na autuação ficou comprovada, sendo vedada a utilização dos créditos fiscais, por isso, entendo que é devido o imposto apurado neste item do presente lançamento.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de junho a outubro de 2017; janeiro e fevereiro de 2018, constando na descrição dos fatos que se trata de crédito fiscal de empresas transportadoras de outra unidade da federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

O autuado alegou que não procede a afirmação de que as transportadoras não possuem cadastro estadual, uma vez que o crédito sobre o frete foi amparado por CT-e somente emitidos quando há regularidade cadastral da transportadora.

Disse que se observa no panorama normativo que o CT-e segue procedimento análogo à NF-e. Caso haja alguma irregularidade cadastral do emitente, cabe ao Fisco denegar a autorização de uso do CT-e. Se o CT-e foi regularmente emitido, resta evidente que o emitente, tomador e remetente da carga estavam com regularidade cadastral à luz do disposto no art. 131, II, do RICMS-BA/2012.

O autuante informou que o autuado está utilizando crédito fiscal de notas fiscais emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes do Estado do Piauí. O autuado estava utilizando esses créditos sem autorização do titular da repartição fiscal a que está vinculado para efetuar recolhimento no dia 09 do mês subsequente. Concluiu que são improcedentes os argumentos apresentados pelo deficiente.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços prestados, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial o art. 31 da Lei 7.014/96. O levantamento fiscal foi efetuado, observando condições estabelecidas na legislação, anteriormente mencionadas.

Nos documentos fiscais objeto da autuação, a exemplo do DACTE 3848 (fl. 44 do PAF), consta o contribuinte autuado como tomador do serviço de transporte e como natureza da operação “TRANSPORTE INICIADO UF DIVERSA DO PRESTADOR”. O transportador é estabelecido no Estado do Piauí, foi destacado o valor do ICMS relativo ao serviço de transporte, entretanto, como não se trata de contribuinte com inscrição ativa neste Estado, deveria ter sido comprovado o recolhimento do imposto, o que não foi feito, tendo sido informado na descrição dos fatos que se trata de empresas transportadoras de outra unidade da Federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

Observo que se houvesse comprovação de que o imposto destacado nos documentos fiscais foi efetivamente recolhido, poderia ser admitido ao deficiente como tomador do serviço, utilizar o respectivo crédito fiscal. Como não houve qualquer comprovação, concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

O Autuante sugeriu que fosse encaminhada diligência à INFIP sobre as operações do Autuado com empresas e produtores rurais do Estado do Piauí, tendo vista que foi solicitado ao Fisco do referido Estado, informações sobre essas operações, obtendo a resposta de que grande parte são fictícias.

Quanto à necessidade de se verificar a existência de crime tributário, apurando se houve dolo ou culpa no cometimento das irregularidades constantes no Auto de Infração, a competência para aplicar sanção penal é do Poder Judiciário, tendo em vista que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, cabendo à autoridade administrativa constituir o crédito tributário e propor aplicação da penalidade cabível.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, cabe a este Órgão Julgador julgar o litígio decorrente do lançamento efetuado e em razão de impugnação apresentada, obedecendo aos princípios do contraditório, verdade material, informalismo e da garantia de ampla defesa, conforme previsto no Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto 7.592/99.

Diante da existência de indícios de fraude fiscal é que surge a necessidade de a Autoridade Fiscal solicitar à Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa - INFIP, apurar se, efetivamente, existem evidências de fraude fiscal, apurando, também, se há efetiva responsabilidade a ser atribuída ao Contribuinte e a terceiros pelo cumprimento da obrigação tributária decorrente das operações objeto do presente lançamento

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 956 a 973, mediante o qual aduz o seguinte.

A Recorrente aponta para a tempestividade do Recurso Voluntário demonstrando as datas de ciência da decisão da 3^a JJF e o respectivo protocolo nesse CONSEF.

Prossegue fazendo a síntese das infrações a si imputadas afirmando que provará a improcedência das acusações pelos argumentos que passou a enumerar.

Infração 1 - a Recorrente aduz que, sem maiores esclarecimentos a fiscalização glosou o crédito fiscal apropriado por ela, ao fundamento de que as notas fiscais que deram suporte ao crédito teriam sido emitidas por fornecedor não cadastrado junto à Secretaria de Fazenda do Estado.

Afirma que assim que recebeu o auto de infração, separou todas as notas fiscais eletrônicas que constavam no mesmo, tendo constatado que diziam respeito os seguintes fornecedores:

- Cerealista e Atacadista Gomes Fonseca Ltda ME, estabelecida na Av. Universitária, 90, Sala 1, Pontal do Araguaia, Mato Grosso, inscrito no CNPJ sob o nº 26.698.770/0001-43, Inscrição Estadual nº 00136730841;
- Guerrero Representações e Comércio de Cereais LTDA -EPP, estabelecida na Rua das Azaleas, 2767, Sinop, Mato Grosso, inscrito no CNPJ sob o nº 15.253.921/0001-23, Inscrição Estadual nº 134545664;
- VIP Distribuidora Agropecuária Ltda, estabelecida na Rua Vila das Mercês, 18, Sala 324, Bom Jesus, Piauí, inscrito no CNPJ sob o nº 23.361.039/0001-30, Inscrição Estadual nº 195676114;
- Terra Firme Representações Ltda, estabelecida na Rua Tristão de Ataíde, 1254, Cacoal, Rondônia, inscrito no CNPJ sob o nº 11.434.256/0001-23, Inscrição Estadual nº 4974964.

Frisa que todas as notas fiscais emitidas pelos fornecedores o foram de maneira eletrônica, que reputa de suma importância para a resolução da lide.

Discorre sobre o fato de que para emissão de nota fiscal eletrônica mister se faz que o contribuinte esteja regular situação perante a Secretaria de Fazenda que está subordinado.

Afirma que a nota fiscal é emitida em ambiente eletrônico controlado pelo Fisco e somente será autorizada se houver o cumprimento de requisitos definidos na legislação. Nesse sentido, a respeito da nota fiscal eletrônica, o RICMS/BA dispõe que:

Art. 82. Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador (Ajuste SINIEF 07/05).

(...)

Art. 84. Para emissão da NF-e, o contribuinte deverá acessar o ambiente de produção disponibilizado pela SEFAZ, observados os procedimentos previstos em ato específico do Secretário da Fazenda.

(...)

Art. 88. Previamente à concessão da Autorização de Uso da NF-e, a Secretaria da Fazenda analisará, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - a regularidade fiscal do emitente;*
- II - a autoria da assinatura do arquivo digital;*
- III - a integridade do arquivo digital;*
- IV - a observância aos leiautes dos arquivos estabelecidos na legislação;*
- V - a numeração do documento.*

Art. 89. Do resultado da análise referida no art. 88, a Secretaria da Fazenda cientificará o emitente:

I - da rejeição do arquivo da NF-e, em virtude de:

- a) falha na recepção ou no processamento do arquivo;*
- b) falha no reconhecimento da autoria ou da integridade do arquivo digital;*
- c) duplicidade de número da NF-e;*
- d) falha na leitura do número da NF-e;*
- e) outras falhas no preenchimento ou no leiaute do arquivo da NF-e;*

II - da denegação da Autorização de Uso da NF-e, em virtude da irregularidade fiscal:

- a) do emitente;*
- b) da empresa destinatária;*

III - da concessão da Autorização de Uso da NF-e.”

Nessa senda raciocina que se houvesse alguma irregularidade cadastral do emitente, deveria a Secretaria de Fazenda científica-lo a respeito da denegação da autorização de uso da NF-e, o que obviamente impediria a sua emissão. Por outro lado, tendo isso autorizado o uso da NF-e paira a presunção de regularidade do emitente, de modo que é incompreensível a acusação fiscal.

Complementa a Recorrente afirmando parecer incongruente a acusação formalizada no lançamento de ofício: **a uma** porque o contribuinte com irregularidade cadastral sequer emitiria nota fiscal eletrônica; **a duas**, porque, ainda se o fizesse, a falha teria sido do próprio Fisco ao autorizar o uso da NF-e, de modo que o adquirente da mercadoria não poderia ser punido com a glosa do correlato crédito.

Arremata protestando da glosa do crédito fiscal, pois o mesmo se encontra amparado em notas fiscais eletrônicas, somente emitidas quando há regularidade cadastral do emitente, é absolutamente improcedente a infração 01 do lançamento fiscal.

Infração 2 – relembra a capitulação legal da infração 02, em que a Fiscalização fez a glosa do crédito fiscal decorrente de frete tomado pela impugnante, ao fundamento de que os emitentes das notas fiscais eram “*contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda*”.

A Recorrente se disse surpresa com a informação apresentada no lançamento fiscal. E, do mesmo modo, verificou que todo o crédito fiscal decorrente do frete se encontra amparado em Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e), todos anexos aos autos.

Aduz que de acordo com o art. 127 do RICMS/12, “*Conhecimento de Transporte Eletrônico - CT-e, modelo 57, é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar prestações de serviços de transporte de cargas, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador*”.

Visando fortalecer seus argumentos a recorrente se socorre aos artigos 130 e 131 do RICMS/12 que são enfáticos ao prescrever que:

Art. 130. Previamente à concessão da Autorização de Uso do CT-e, a Secretaria da Fazenda analisará, no mínimo, os seguintes elementos:

- I - a regularidade fiscal do emitente;*
- II - a autoria da assinatura do arquivo digital;*
- III - a integridade do arquivo digital;*
- IV - a observância aos leiautes dos arquivos estabelecidos na legislação;*
- V - a numeração do documento.*

Art. 131. Do resultado da análise referida no art. 130, a Secretaria da Fazenda cientificará o emitente:

- (...)*
- b) falha no reconhecimento da autoria ou da integridade do arquivo digital;*
- c) duplicidade de número do CT-e;*
- d) falha na leitura do número do CT-e;*
- e) outras falhas no preenchimento ou no leiaute do arquivo do CT-e;*

II - da denegação da Autorização de Uso da CT-e, em virtude da irregularidade fiscal:

- a) do emitente;*
- b) do tomador do serviço de transporte;*
- c) do remetente da carga;*

III - da concessão da Autorização de Uso do CT-e.”

Nessa direção menciona que o Conhecimento de Transporte Eletrônico segue procedimento análogo à NF-e. Caso haja alguma irregularidade cadastral do emitente, cabe ao Fisco denegar a autorização de uso do CT-e. Assim, se o CT-e foi regularmente emitido, resta evidente que o emitente, tomador e remetente da carga estavam com regularidade cadastral, à luz do disposto no

art. 131, II do RICMS/12, ou seja, a impugnante não pode ser punida se houve falha do próprio Fisco quando da autorização do uso da CT-e. Por outro lado, eventual irregularidade posterior não pode prejudicar o tomador do frete, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da não-cumulatividade do ICMS.

Finaliza afirmando que se comprovado que o crédito tomado deriva de CT-e, é inequívoca a improcedência da infração 02, uma vez que ela se funda exatamente na irregularidade cadastral do emitente do documento fiscal, situação não verificada nos autos.

A Recorrente passa então a discorrer sobre a parte final da descrição dos fatos, quando a Fiscalização afirma não ter havido recolhimento ao Estado da Bahia do ICMS incidente sobre o frete nem entrada física das mercadorias no território baiano.

Ao ver o sujeito passivo a Fiscalização condiciona o aproveitamento do crédito fiscal sobre o frete tomado ao pagamento do ICMS ao Estado da Bahia e à entrada física no território estadual da mercadoria objeto do serviço de transporte, ao qual discorda.

Diz ainda que há falha do raciocínio da acusação fiscal, discorrendo sobre princípio da não Re cumulatividade plasmado no art. 155, § 2º, I, com a seguinte redação:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:”

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

Como consequência, o princípio da não-cumulatividade exige que o Fisco Estadual, na cobrança do ICMS, considere o valor do tributo cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, e confira ao contribuinte a faculdade de realizar o abatimento deste valor, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Traz os ensinamentos do mestre Roque Carraza, em sua obra ICMS, serve para melhor compreensão do tema:

“A garantia constitucional do abatimento – que deflui diretamente do art. 155, § 2º, I, da CF – é que, portanto, confere ao ICMS o chamado “caráter não-cumulativo”. Esta propriedade se perde quando, sob pretexto vários (salvo os apontados no art. 155, § 2º, II, da mesma Lei Maior), é negada ao contribuinte a faculdade constitucional de realizar, “in concreto”, tal abatimento.”

Nesse diapasão faz alusão ainda a Lei Complementar nº 87/96, em seus artigos 19 e 20, consagra o direito protestativo do contribuinte de compensar o que for devido de ICMS com o montante de imposto cobrado pelo mesmo ou por outro Estado, inclusive no recebimento de serviços de transporte interestadual.

ALERTA o Sujeito Passivo que a lei complementar em momento algum condiciona o aproveitamento do crédito fiscal no recebimento de frete ao pagamento do imposto deste serviço ao Estado onde se localiza o contribuinte. Ao revés: alinhando-se ao texto constitucional, a LC 87/96 é enfática ao autorizar a compensação do montante de imposto cobrado pelo mesmo ou outro Estado, de modo que é inequívoco o direito à apropriação do crédito fiscal no recebimento do serviço de transporte interestadual, ainda que o imposto desta operação tenha sido recolhido a Estado diverso.

Cita ainda a legislação tributária do Estado da Bahia corrobora amplamente a linha de argumentação da impugnante. Com efeito, os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 determinam que:

“Art. 28 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à

circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29 - Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.”

Conclui então afirmando que por expressa dicção do art. 19 e 20 da Lei nº 7.014/96, o imposto cobrado na operação de transporte interestadual, ainda que para outro Estado, pode ser deduzido do ICMS devido pelo contribuinte, sendo equivocada e ilegal a condicionante apostila pela Fiscalização.

Esgrimando, ainda, em relação à possibilidade da tomada do crédito recorre ao artigo 309 do RICMS/12, arguindo que não se encontra qualquer dispositivo que dê amparo à linha interpretativa feita pelo autuante, de que o crédito sobre o frete está condicionado ao pagamento do imposto ao Estado da Bahia e à entrada física dos bens. Leia-se:

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

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos;

(...)

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

Ao fim e ao cabo afirma que:

- a) Todos os textos normativos, da Constituição Federal ao RICMS/12, asseguram à impugnante o direito ao gozo do crédito relativo ao frete tomado;
- b) O direito à apropriação do crédito no recebimento de serviço de transporte interestadual não está condicionado ao recolhimento do imposto incidente no frete ao Estado de localização do contribuinte, mas a outras condicionantes, todas cumpridas pela impugnante;
- c) No caso dos autos, todas as vendas da impugnante foram a preço CIF, é dizer, a impugnante se responsabilizou pelo frete da mercadoria até o destino indicado pela adquirente, valendo-se, para tanto, da contratação de transportadores para o serviço. A propósito, basta ver que a impugnante consta em todos os CT-e como tomadora do serviço de transporte, conforme DACTE anexos;
- d) Embora a mercadoria não transitasse na Bahia, a impugnante incluiu este frete na composição do seu preço de venda, inclusive indicando-o destacadamente na nota fiscal de venda, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Tal fato pode ser facilmente observado pelas notas fiscais de saída acostadas aos autos, em que consta claramente o frete como componente do preço final, tributado ao Estado da Bahia.
- e) Reúne todas as condições para o gozo do crédito fiscal sobre o frete tomado, pois assumiu a obrigação de transportar a mercadoria vendida até o destino apontado pelo adquirente e incorporou esse custo na composição do seu preço final, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Logo, legítimo o crédito apropriado.

Visando robustecer os argumentos da sua defesa traz a ementa do Acórdão JJF Nº 0068-01/02:

**1^ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0068-01/02**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) TOMADOR DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES CONTRATADAS COM CLÁUSULA FOB. É legítimo o direito ao crédito fiscal, nas vendas efetuadas a preço CIF, relativamente ao serviço de transporte contratado pelo remetente. Mantida parcialmente a exigência fiscal, excluindo-se as parcelas das operações efetuadas com aquela cláusula, e corrigindo-se o percentual da multa. b) FALTA DE APRESENTAÇÃO, AO FISCO, DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. Não basta que o contribuinte comprove que o crédito se encontra lançado em sua

escrita, precisa ser feita a apresentação dos documentos correspondentes à fiscalização. Mantida a exigência fiscal, corrigindo-se, porém, as datas de ocorrência dos fatos e consequentemente as datas de vencimento dos débitos. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Imputação não questionada pelo sujeito passivo. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime”

A Recorrente conclui que, tratando-se de vendas efetuadas pela impugnante a preço CIF e tendo o contribuinte incorporado o custo do transporte ao preço de venda, tributando-o ao Estado da Bahia, é evidente o direito ao aproveitamento do crédito fiscal equivalente ao ICMS cobrado no serviço de transporte interestadual tomado, sendo irrelevante o recolhimento daquele imposto ao Estado da Bahia e a entrada física da mercadoria no território baiano.

Finaliza que considerando que as transportadoras tinham regularidade cadastral, até mesmo porque emitiram CT-e, e que a impugnante reúne as condições para o aproveitamento do crédito fiscal sobre o frete, é improcedente a infração 02 do lançamento.

Pelo exposto, requer sejam acolhidos os fundamentos do presente Recurso Voluntário para JULGAR TOTALMENTE IMPROCEDENTE o lançamento fiscal objeto do presente Auto de Infração.

Termos em que pede deferimento.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, os advogados, Drs. Luiz Fillipe A. Figueiredo – OAB/BA nº 45.113 e Camila Gonzaga Alves Ferreira – OAB/BA nº 31.024, onde exerceram o direito da fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), impetrado tempestivamente, desta forma o acolho para análise.

No mérito analisarei cada infração imputada ao sujeito passivo.

Infração 01 – a acusação fiscal desta infração afirma que a Recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de julho a setembro de 2017; maio e agosto de 2018. Valor do débito: R\$ 45.598,16.

A defesa afirma que os créditos são idôneos, pois os fornecedores emitiram nota fiscal eletrônica e que não é possível a emissão da mesma sem que haja regularidade fiscal por parte do contribuinte de cada Estado.

O autuante presta informação fiscal às fls. 898 a 901 dos autos. Quanto à infração 01, diz que o autuado está utilizando crédito fiscal de notas fiscais emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes dos Estados do Mato Grosso, Piauí e Rondônia, conforme relação que acostou aos autos. O autuado estava utilizando esses créditos na sua conta corrente fiscal, sem autorização do titular da repartição fiscal a que está vinculado, para efetuar recolhimento no dia 09 do mês subsequente. Cita o art. 332 do RICMS-BA/2012 e diz que nenhum documento indica a operação de venda à ordem, de acordo com o art. 340 do mencionado Regulamento e está infringindo os arts. 31 e 44, II da Lei nº 7.014/96, que transcreveu.

Afirma que são improcedentes os argumentos defensivos e sugere que seja encaminhada diligência à INFIP sobre as operações da MASTER SAFRAS com empresas e produtores rurais do Estado do Piauí, tendo vista que foi solicitado ao Fisco do referido Estado, informações sobre essas operações, obtendo a resposta de que grande parte são fictícias, e para oficializar as mesmas foi solicitado diligência através da SEFAZ em Teresina.

Desta forma, a lide se instalou em relação à tomada de créditos de notas fiscais eletrônicas emitidas e reputadas inidôneas pelo fiscal auditor, que desconsiderou os créditos para fins da escrita fiscal do contribuinte. De outra banda, a tese defensiva é no sentido em que não é possível

emissão de nota fiscal eletrônica sem anuênciā do fisco estadual de cada ente.

Conforme os artigos 82, 84, 88 e 89, todos do RICMS-Bahia, são necessários uma série de requisitos para emissão de nota fiscal eletrônica que se seguem:

- a) assinatura digital do emitente;
- b) autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, antes da ocorrência do fato gerador;
- c) Previamente à concessão da Autorização de Uso da NF-e a Secretaria da Fazenda analisará, no mínimo, os seguintes elementos:
 - I - a regularidade fiscal do emitente;
 - II - a autoria da assinatura do arquivo digital;
 - III - a integridade do arquivo digital;
 - IV - a observância aos leiautes dos arquivos estabelecidos na legislação;
 - V - a numeração do documento

Face ao exposto, entendo não haver razão a fiscalização no que se refere a tomada de crédito por parte da Recorrente, já que não existem nos autos elementos suficientes para questionar a idoneidade das mesmas salvo se, após as diligências na SEFAZ do Piauí, se prove que houve uma verdadeira fraude no próprio sistema da emissão da nota fiscal eletrônica. Infração insubstancial.

Infração 02 – a acusação fiscal desta infração afirma que a Recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS 01.02.12: referente a Notas Fiscais em que constam como emitentes contribuintes não cadastrados no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, nos meses de junho a outubro de 2017; janeiro e fevereiro de 2018. Valor do débito: R\$ 216.700,79.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de crédito fiscal de empresas transportadoras de outra unidade da Federação, e não consta qualquer recolhimento do imposto sobre o frete para o Estado da Bahia.

O autuante presta informação fiscal às fls. 898 a 901 dos autos, afirmando que a Autuada está utilizando o crédito fiscal de notas emitidas por empresas com inscrições canceladas, procedentes do estado do Piauí, conforme relação em anexo. Estava utilizando esses créditos na sua conta corrente fiscal, sem autorização do titular da repartição fiscal a que está vinculado, para efetuar recolhimento no dia 09 do mês subsequente. De acordo com o art. 332, inciso V, alínea K, § 4º do RICMS/BA. Nenhum documento indica a operação de venda à ordem, de acordo com o art. 340 do RICMS/BA e estava infringindo os artigos 31, 44, inciso II da Lei nº 7014/96.

Por seu turno a autuada menciona que o Conhecimento de Transporte Eletrônico segue procedimento análogo à NF-e. Caso haja alguma irregularidade cadastral do emitente, cabe ao Fisco denegar a autorização de uso do CT-e. Assim, se o CT-e foi regularmente emitido, resta evidente que o emitente, tomador e remetente da carga estavam com regularidade cadastral, à luz do disposto no art. 131, II do RICMS/12, ou seja, a impugnante não pode ser punida se houve falha do próprio Fisco quando da autorização do uso da CT-e. Por outro lado, eventual irregularidade posterior não pode prejudicar o tomador do frete, sob pena de violação aos princípios da segurança jurídica e da não-cumulatividade do ICMS.

Tratando-se ainda da infração 2, superando a questão está irregularidade cadastral e consequente idoneidade das notas fiscais eletrônicas emitidas, o sujeito passivo defende-se em relação à utilização do crédito mencionando que:

- a) Todos os textos normativos, da Constituição Federal ao RICMS/12, asseguram à impugnante o direito ao gozo do crédito relativo ao frete tomado;
- b) O direito à apropriação do crédito no recebimento de serviço de transporte interestadual não está condicionado ao recolhimento do imposto incidente no frete ao Estado de localização do contribuinte, mas a outras condicionantes, todas cumprida pela impugnante;
- c) No caso dos autos, todas as vendas da impugnante foram a preço CIF, é dizer, a impugnante se responsabilizou pelo frete da mercadoria até o destino indicado pela adquirente, valendo-se,

para tanto, da contratação de transportadores para o serviço. A propósito, basta ver que a impugnante consta em todos os CT-e como tomadora do serviço de transporte, conforme DACTE anexos;

- d) Embora a mercadoria não transitasse na Bahia, a impugnante incluiu este frete na composição do seu preço de venda, inclusive indicando-o destacadamente na nota fiscal de venda, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Tal fato pode ser facilmente observado pelas notas fiscais de saída acostadas aos autos, em que consta claramente o frete como componente do preço final, tributado ao Estado da Bahia.
- e) Reúne todas as condições para o gozo do crédito fiscal sobre o frete tomado, pois assumiu a obrigação de transportar a mercadoria vendida até o destino apontado pelo adquirente e incorporou esse custo na composição do seu preço final, oferecendo-o à tributação para o Estado da Bahia. Logo, legítimo o crédito apropriado.

As razões para a idoneidade das notas fiscais eletrônicas foram expostas quando da análise da infração 1.

Foram pesquisadas no portal das notas fiscais eletrônicas as seguintes notas fiscais que constam como autorizadas:

Dados da NF-e					
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	466	14/08/2018 10:46:06-03:00	14/08/2018 10:46:06-03:00	29.614,17
Emitente					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
29.481.346/0001-30	TERRA FIRME REPRESENTACOES LTDA			00000004974964	RO
Destinatário					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
11.434.256/0001-23	MASTER SAFRAS COMERCIO DE PROD AGROP LTDA			85211733	BA
Destino da operação	Consumidor final			Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual	0 - Normal			1 - Operação presencial	
Dados da NF-e					
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	467	14/08/2018 10:49:44-03:00	14/08/2018 10:49:44-03:00	15.895,09
Emitente					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
29.481.346/0001-30	TERRA FIRME REPRESENTACOES LTDA			00000004974964	RO
Destinatário					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
11.434.256/0001-23	MASTER SAFRAS COMERCIO DE PROD AGROP LTDA			85211733	BA
Destino da operação	Consumidor final			Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual	0 - Normal			1 - Operação presencial	
Dados da NF-e					
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	561	31/07/2017 19:05:00-03:00		15.192,00
Emitente					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
26.698.770/0001-43	CEREALISTA E ATACADISTA GOMES FONSECA LTDA ME			00136730841	MT
Destinatário					
CNPJ	Nome / Razão Social			Inscrição Estadual	UF
11.434.256/0001-23	MASTER SAFRAS COMERCIO DE PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA			85211733	BA
Destino da operação	Consumidor final			Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual	0 - Normal			0 - Não se aplica	

Dados da NF-e					
Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data/Hora de Saída ou da Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	707	13/05/2018 12:11:00-03:00	13/05/2018 12:11:00-03:00	1.589,12

Emitente			
CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
23.361.039/0001-30	VIP DISTRIBUIDORA AGROPECUARIA LTDA	195676114	PI

Destinatário			
CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
11.434.256/0001-23	MASTER SAFRAS COMERCIO DE PRODUTOS AGROPECUARIOS LTDA	85211733	BA
2 - Operação Interestadual	Consumidor final	Presença do Comprador	
	0 - Normal	9 - Operação não presencial (outros)	

Em relação à possibilidade de crédito dos fretes, entendo caber razão a recorrente pois trata de frete CIF, ou seja, o vendedor se responsabiliza pela entrega da mercadoria na porta do seu cliente, o acórdão citado pela defesa demonstra a possibilidade do crédito nesses casos. Infração insubstancial.

Em razão de todo o esposado, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278906.0019/18-0, lavrado contra **MASTER SAFRAS COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS