

PROCESSO - A. I. Nº 281105.0033/18-0
RECORRENTE - UNILOG – UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0068-03/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/03/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0031-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO FISCAL. O débito fiscal somente poderá ser estornado quando não se referir a valor constante em documento fiscal. No caso em tela, houve destaque do imposto nos CTCR. Comprovado que os valores estornados no EFD coincidem com os valores retidos pelos tomadores. Não acolhidas nulidades suscitadas. Indeferido pedido de perícia técnica. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0068-03/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2018, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 344.758,34 pelo cometimento de uma infração no período de Outubro/2015 a Janeiro/2016.

Infração 01. 01.06.01 – Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto. Meses de outubro de 2015 a janeiro de 2016.

Consta que o contribuinte em situação ativa, na condição de Normal, com atividade principal no Transporte Rodoviário de Carga Intermunicipal e Interestadual, e em ação fiscal foi constatada movimentação em 2015 e 2016, na sua maioria de serviços continuados, em regime de substituição tributária, a exemplo dos prestados pela empresa Continental do Brasil Produtos Automotivos Ltda., IE 064.609.431. Foi tributado nos dois períodos fiscalizados pelo sistema de conta corrente fiscal, tendo se apropriado indevidamente de créditos tributários, originários de estorno de débitos lançados nos livros de Registro de Apuração de ICMS, a título de imposto pago por substituição tributária, que foram glosados por estarem em desacordo com a legislação (art.307 e 308 do RICMS/BA).

O autuado apresentou impugnação (Fls. 38 a 66), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 325 a 329), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JF que após análise julgou Procedente, nos seguintes termos:

VOTO

Preliminarmente, o Autuado arguiu nulidade do lançamento fiscal, alegando insegurança na determinação da infração, considerando: (i) a cobrança de acréscimo moratório, sem indicação do respectivo dispositivo legal; (ii) ilegitimidade passiva, por se tratar de prestações sujeitas à substituição tributária de responsabilidade do tomador do serviço; (iii) não houve falta de pagamento de tributo, o qual foi recolhido pelos tomadores de serviços, e, consequentemente, inexistiu base de cálculo para a aplicação da multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei n. 7.014/1996.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, rejeito as preliminares de nulidades do Auto de Infração, alinhando as seguintes considerações:

(i) quanto aos acréscimos moratórios, no corpo do próprio Auto de Infração, encontra-se registrado que o débito tributário está sujeito a correção monetária, acréscimos moratórios e multa. Não cabe a exclusão dessas parcelas, visto que previstas em lei. O sujeito passivo ao estornar indevidamente débito fiscal, está em mora desde a data em que adotou procedimento vedado pela legislação tributária. Ademais, os acréscimos moratórios estão estabelecidos, no inciso II, do artigo 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB);

(ii) relativamente à alegação de ilegitimidade passiva, não acato, pois, no lançamento de ofício não se exige o ICMS substituição tributária do serviço de transporte, de responsabilidade do tomador do serviço, como fundamenta a tese defensiva, mas, sim, o ICMS destacado nos CTCR, sob CFOP nº 6352, consoante admite o próprio defendente, cujo débito foi indevidamente estornado no livro Registro de Apuração do ICMS;

(iii) do mesmo modo, a arguição de insegurança na determinação da infração, sob a alegação de inadequação do que dispõe o art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, sob o entendimento de que não houve o descumprimento de qualquer obrigação principal, não deve ser acolhida por várias razões, a saber: (a) nos termos do art. 18, § 1º do RPAF, as eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo a incorreção ser retificada e o fato comunicado ao sujeito passivo, que terá o prazo de dez dias para se manifestar; (b) nos termos do § 2º do mesmo dispositivo legal, não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingido a sua finalidade; (c) conforme prevê o art. 19 do RPAF, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal; (d) por fim, consoante dispõe o art. 142 do CTN, à autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defendente não comprovou a necessidade de realização de perícia técnica, pois se trata de fato vinculado à escrituração comercial e fiscal, ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos. Diante do levantamento fiscal e das informações a ele inerentes, não verifico necessidade de conhecimento técnico para elucidação da controvérsia. É de responsabilidade do Autuado a apresentação dos documentos necessários para comprovação das alegações expostas, visto que teve a oportunidade de apresentar qualquer documento nas instâncias administrativas, inclusive quando da realização da diligência deferida por este Colegiado.

Dessa forma, os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos julgadores, para decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de perícia técnica, com fulcro no art. 147, II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, o sujeito passivo foi acusado de ter efetuado estorno de débito de ICMS, em desacordo com a legislação deste imposto. Após alegar ter emitido o documento CTCR com código CFOP que não refletia a prestação efetiva que estava realizando, pois estava prestando serviço a contribuinte substituto tributário em relação ao serviço de transporte, procedeu ao estorno do débito em desacordo com a legislação.

O defendente alegou, que no presente caso, a despeito do erro formal quanto à indicação do CFOP no conhecimento de transporte, o ICMS foi recolhido pelos tomadores de serviços, na qualidade de substitutos tributários, razão pela qual, não poderia ser cobrado da transportadora. Disse que no máximo, sua conduta poderia ser punida com uma simples multa por descumprimento de obrigação acessória.

Compulsando os autos, verifico que o defendente não logrou êxito em comprovar a verdade de suas alegações. Analisando as planilhas e DAEs trazidos em sua defesa, verifico que os valores ali apontados não coincidem com os valores do débito fiscal que estornou indevidamente, em sua escrituração (valores destacados em conhecimentos de transportes que emitiu).

Nessa esteira, o próprio defendente não negou, que tais valores diferem do exigido na ação fiscal. Justificou, afirmando que a tomadora de serviços efetuou o recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, em um DAE global, referente a prestações de serviço de transporte, cujo imposto não foi questionado na autuação, ou concernente a serviços de transporte prestados por outras transportadoras.

Importante acrescentar, que o defendente apontou como valores recolhidos, apenas 80% daqueles destacados nos documentos fiscais, e que foram glosados pela fiscalização sob a alegação de que, por mais um equívoco, registrou nos documentos que emitiu, ser beneficiário de 20% de crédito presumido em suas operações.

Observe que no lançamento de ofício em discussão, não se exige o ICMS substituição tributária do serviço de transporte, como faz crer o defendente, mas o ICMS destacado nos CTCR, sob CFOP nº 6352, referente à "Prestação de serviço de transporte a estabelecimento industrial".

Sendo assim, uma vez ocorrido o suposto indébito fiscal por parte do sujeito passivo, inerente à tributação que declara não ser de sua responsabilidade, o correspondente débito fiscal, somente poderá ser estornado ou

anulado, quando não se referir a valor constante em documento fiscal, conforme preceitua o art. 307 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12).

É fato, que o ICMS não pode ser cobrado mais de uma vez, sobre o mesmo fato gerador, entretanto, cabe ao autuado apresentar prova inequívoca, de que o imposto lançado em sua escrita fiscal, foi devidamente recolhido pelos tomadores do serviço de transporte, conforme alegado em sua defesa, o que no presente caso não ocorreu.

Cabe ressaltar, que o Autuante não confirmou na descrição dos fatos, que o imposto foi pago por substituição, como alegado pelo autuado. Apenas se referiu ao evento, indicando que o autuado justificou o procedimento de estorno, como sendo “a título de imposto pago por substituição tributária”.

Se o autuado não consegue comprovar o pagamento do imposto, não pode tratar a presente reclamação de crédito tributário, como sendo pelo descumprimento de obrigação acessória, pois a exigência do crédito tributário aponta para descumprimento de obrigação tributária principal. A base de cálculo da infração foi o valor do estorno indevido, correspondente ao destaque do imposto existente em documento fiscal, cujo pagamento não ficou demonstrado pelo autuado.

O defendente insistiu, que a própria autoridade fiscal admite que as tomadoras de serviço, na condição de substitutas tributárias, efetuaram o recolhimento de 80% do ICMS cobrado no auto de infração, sendo assim, solicitou fosse refeita sua escrita fiscal do período fiscalizado, em atenção ao princípio da não-cumulatividade, e em último caso, a concessão de autorização nos próprios autos, para que estorne o débito de ICMS destacado nos CTe, creditando o valor equivalente na sua conta corrente de ICMS.

Considerando a alegação defensiva de que teria juntado tais recolhimentos feitos pelas empresas tomadoras do serviço, em um CD, em cujos arquivos constariam as guias de recolhimento, comprovantes e memória de cálculo demonstrando a composição dos valores lançados a título de crédito. Considerando ainda, que o Autuante em manifestação fiscal fl. 375, declarou que foi anexado à impugnação do defendente à fl. 373, um CD-R virgem, portanto, sem as alegadas planilhas que dariam suporte a defesa, em respeito à busca da verdade material, em pauta suplementar, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência, a fim de que o citado vício fosse saneado.

O Autuado foi devidamente intimado a respeito da diligência fl. 382 (frente e verso). No entanto, decorrido prazo regulamentar, não se manifestou.

Destaco que a exigência da autorização para realização do estorno em discussão, não é sem sentido, ela visa inibir o prejuízo ao erário estadual de o débito ser estornado pelo autuado, e, concomitantemente, o destinatário do serviço se apropriar do imposto destacado no documento fiscal (cujo destaque é vedado conforme art. 298, § 5º, I do RICMS/BA), e, em consequência, o erário estadual ter de suportar o ônus desse crédito fiscal, indevidamente destacado no CTRC.

Assim, como o art. 307 do RICMS/12, determina expressamente que não é permitido que o contribuinte efetue estorno ou anulação de débito fiscal referente a valor constante em documento fiscal, não estando esta proibição limitada a situações em que o contribuinte entenda que o imposto não é devido, configurando-se como uma regra de aplicação literal, concluo que o imposto destacado em documento fiscal, somente pode ser estornado mediante autorização do fisco, após requerimento do interessado em processo administrativo, salvo disposições expressas em contrário.

Neste cenário, não acato o pedido do autuado, pela concessão de autorização nos próprios autos, para que estorne o débito de ICMS destacado nos CTe, visto que só através do rito processual próprio, a autoridade fiscal, após as devidas análises e precauções, poderá autorizar o estorno do indébito fiscal na escrita do contribuinte.

Por sua vez, o art. 75, I do RPAF, dispõe que, tratando-se de devolução de ICMS a contribuinte do imposto, a restituição do indébito será feita mediante autorização do uso de crédito fiscal. Já o art. 76 do mesmo diploma legal, regula que, nos casos em que caiba estorno ou anulação do débito fiscal do ICMS, observar-se-ão as disposições do RICMS (o que não se aplica ao caso concreto por haver destaque do imposto nos CTRC - art. 307).

Assim, concluo que o defendente não logrou êxito em apresentar a comprovação inequívoca de que o ICMS aqui discutido, foi integralmente recolhido pelas empresas tomadoras do serviço de transporte, conforme alegado, e o procedimento do autuado ao estornar os valores destacados em conhecimentos de transportes violou o art. 307 do RICMS/12, a infração está devidamente caracterizada.

Por fim, o defendente pediu que doravante, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada, tudo conforme poderes especificados na procuração.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo, se

encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade, se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 431 a 489) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente pede pela Nulidade, por existir vícios que maculam o Auto de Infração ora discutido, o presente processo administrativo e o acórdão proferido, dentre eles: **a)** ausência de indicação do fundamento legal apto a ensejar a cobrança de acréscimos moratórios; e **b)** ilegitimidade passiva da autuada, porque as prestações de serviço estavam sujeitas à substituição tributária, conforme admitiu a própria autuação, que estão em desacordo com o disposto no Art. 39, inciso V do RPAF/BA.

Além dos pressupostos de validade dos atos administrativos, é necessário que estes descrevam os fatos de modo claro, específico e detalhado, permitindo que o administrado exerça o seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Por essa razão, é indispensável a indicação dos dispositivos legais que fundamentam a cobrança do crédito tributário, inclusive os tributos, a correção monetária, acréscimos moratórios e multas.

Diz constar apenas a multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996 e que falta de indicação expressa do dispositivo legal referente aos acréscimos moratórios, no corpo do Auto de Infração, impede a cobrança desses valores, por violação ao princípio da ampla defesa (artigo 5º, LV da CF/88).

Pede também a nulidade do processo administrativo em face de violação do direito à ampla defesa, pois: **a)** a intimação decorrente da baixa dos autos em diligência não foi encaminhada à procuradora Marcela Cunha Guimarães, conforme requerido pela empresa; **b)** os documentos comprobatórios não estavam contidos no CD supostamente virgem, mas em via impressa anexa à impugnação administrativa; e **c)** a pauta de julgamento foi publicada em nome do Dr. Vinícius Pereira Veloso Teixeira, sendo que a empresa já havia requerido para que as publicações fossem efetivadas exclusivamente em nome da Dra. Marcela Cunha Guimarães.

Todavia, no presente caso, a intimação foi publicada exclusivamente em nome da empresa autuada, desconsiderando que a referida parte estava devidamente representada por advogada, à qual foram conferidos expressos poderes de defesa. Embora a representação por advogado seja facultativa no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do que determina o artigo 4º, VII da Lei nº 12.209/2011, a ora recorrente optou por ser representada por procuradora com conhecimentos jurídicos, exercendo seu direito à defesa técnica.

Relata inclusive falha no DT-e (Anexa cópia das telas) pois quando a empresa acessa o sistema com certificado digital, não conseguia visualizar mensagens, entretanto, consegue visualizar apenas quando acessa com usuário e senha, quando conforme solicitado em sede de defesa, as comunicações deveriam ter sido encaminhadas a advogada da Recorrente.

Pede também a nulidade do acórdão em razão de cerceamento de defesa no que tange ao indeferimento da produção de prova pericial.

Diz que o próprio auditor-fiscal, em sua informação fiscal se manifestou em concordância à realização de perícia contábil, nos termos do trecho destacado da informação fiscal apresentada logo após a impugnação administrativa. Isso porque, diante de divergência técnica sobre a matéria, nada mais coerente do que o deferimento da realização de prova pericial, a ser exercida por um terceiro imparcial, desvinculado de qualquer atividade funcional ligada à SEF/BA.

Entretanto, mesmo tendo o autuante concordado acerca da necessidade de realização de perícia, fato apontado pela empresa recorrente, a 3ª JF do CONSEF/BA indeferiu o pedido de realização da prova técnico-pericial.

Assim, a necessidade de realização de perícia decorre da própria necessidade de diligência fiscal, apontada pela Junta de Julgamento Fiscal. O próprio acórdão afirmou *“caso o autuado atendessem ao solicitado, os valores que, comprovadamente, foram integralmente recolhidos pelos tomadores de serviços, conforme alegado pela defesa, deveriam ser excluídos do levantamento fiscal. Se fossem efetuados ajustes, deveria ser elaborado novo demonstrativo de débito”*. Tal trecho já indica a necessidade de realização de perícia.

A ora recorrente, com o intuito de esclarecer os fatos aqui discutidos, apresentou, dentre outros documentos, arquivos nos quais constam as guias de recolhimento, comprovantes e memória de cálculo demonstrativa da composição de valores lançados a título de crédito, bem como uma planilha geral que detalha os conhecimentos de transporte emitidos, os quais foram juntados em via impressa, juntamente à impugnação administrativa, E em mídia física, por meio de CD.

Ocorre que, posteriormente, a empresa autuada, ao apresentar nova manifestação, anexou CD à fl. 375 contendo unicamente a reprodução da manifestação de fls. 344/353. Contudo, o Estado da Bahia alegou, dentre outros pontos, que *“estes argumentos não foram analisados pelo Autuante, que em sua manifestação fiscal fl. 375, declarou que foi anexado à manifestação do impugnante à fl. 373, um CD-R virgem, portanto, sem as alegadas planilhas que dariam suporte a defesa”*.

Não se sabe exatamente o motivo pelo qual a mídia estava virgem, até mesmo porque o setor de protocolo costuma conferir o conteúdo do CD. Inclusive, reforça essa conferência o fato de o CD estar contido num envelope do Governo da Bahia. De toda maneira, a ausência da mídia não trouxe nenhum prejuízo processual. Afinal, a peça impressa foi juntada devidamente aos autos e, inclusive, analisada pelo CONSEF, tanto o é que o seu teor foi resumido no despacho de fls. 379/380.

Pede também nulidade em função da ilegitimidade passiva, obstante, foi igualmente alegada, em sede de preliminar na impugnação administrativa, a ilegitimidade passiva da empresa, fundamentada na existência de relação de substituição tributária pelas tomadoras de serviço, em particular as empresas ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A e CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA.

Isso porque o caso em questão diz respeito à prestação de serviço de transporte, o qual ocorria de forma continuada, repetida e amparada em contrato escrito. Assim, caracterizada a responsabilidade tributária, a retenção e o recolhimento de ICMS incumbiam às tomadoras de serviço, na qualidade de substitutas tributárias, na forma do artigo 298, II do RICMS/BA.

Além disso, restou demonstrado pela empresa autuada que as tomadoras de serviços efetuaram a retenção do ICMS, conforme faturas em anexo e, ainda, promoveram o recolhimento do imposto. Ora, se não houvesse substituição tributária no caso em análise, por que as tomadoras efetuariam a retenção e o recolhimento do imposto estadual?

Aponta ser um absurdo as autoridades julgadoras afirmarem que a substituição tributária não está presente no caso em apreço, quando o próprio Auto de Infração é categórico sobre a existência de substituição tributária, sobretudo ao afirmar que *“foram constatadas movimentações de 2015 a 2016, na sua maioria de serviços continuados, em regime de substituição tributária”*.

No mérito, cita também que não há como prosperar a decisão de 1ª Instância, notadamente porque a recorrente comprovou que as provas documentais de suas alegações já se encontram juntadas aos autos desde a impugnação administrativa, inexistindo omissão de sua parte.

Diz que foram juntados, ainda, os comprovantes de recolhimento efetuado pelas tomadoras de serviço, de forma a extinguir o crédito tributário referente ao ICMS, na forma do artigo 156, I do CTN e se mostra impossível cobrar a multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, em razão da ausência de base de cálculo.

Alega ainda a recorrente que se precisa de autorização administrativa para efetuar o estorno dos débitos, tal autorização pode ser concedida nesse processo administrativo, por medida razoável e de economia processual.

Ainda que se afastem as alegações apresentadas em sede de preliminar, o que se cogita apenas a título argumentativo, mostra-se imperiosa a análise dos documentos juntados por ocasião da impugnação administrativa, em especial os comprovantes de pagamento e as faturas, os quais autenticam, derradeiramente, que as tomadoras de serviço, enquanto substitutas tributárias, efetuaram a retenção do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte.

Em contato com as tomadoras de serviço, a recorrente elaborou um dossiê, acostado aos autos em mídia digital e, ainda, em arquivo impresso, juntamente com a impugnação administrativa, o qual é integrado por uma planilha geral, com a indicação do n. dos CTE's, faturas e DAE's e com observações pertinentes a cada recolhimento, vários anexos, comprovando, didaticamente, o recolhimento do imposto, em relação ao cada CTe e todos os DACTE's e os arquivos XML.

Inclusive, a autuada também apresentou parecer contábil subscrito por sua assistente técnica, Michelle Viana da Silva Campos, em que explica a organização dos documentos, a existência de substituição tributária e, principalmente, a comprovação derradeira do recolhimento do ICMS pelos substitutos tributários.

Afirma que a tomadora efetuou a retenção e recolhimento de apenas 80% (oitenta por cento) do valor do imposto, acreditando que a prestadora de serviço de transporte era optante pelo crédito presumido. Isso explica o motivo pelo qual os comprovantes de recolhimento correspondem a apenas 80% do valor exigido na autuação.

Isso porque, na época, as tabelas de frete relativas aos CTE's contestados na autuação fiscal foram registradas com equívoco em relação ao CFOP (e, em alguns casos, quanto ao CST), informando, também erroneamente, que a transportadora era optante pelo crédito presumido de 20% (vinte por cento).

Assim, como o equívoco aconteceu na própria tabela de frete, a primeira parametrização foi registrada de maneira incorreta, replicando-se para os demais conhecimentos de transporte, até que a empresa viesse a perceber e corrigir o erro de configuração do sistema. Em outras palavras, os erros não foram realizados, coincidentemente, em cada Conhecimento de Transporte, por procedimento manual, mas sim por falha na parametrização do sistema.

Assim, o fisco jamais poderia cobrar 100% do valor do imposto, quando há nos autos, no mínimo, comprovante de 80% de seu recolhimento. Mesmo assim, a diferença de 20% não poderia ser imputada à transportadora, porque o dever de retenção e recolhimento era exclusivo da tomadora.

Nos casos apresentados, a tomadora de serviços efetuou o recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte em um DAE global, referente, inclusive, a prestações de serviço de transporte cujo imposto não foi questionado na autuação ou concernente a serviços de transporte prestados por outras transportadoras. Tudo isso, todavia, é explicado nos anexos, com a indicação discriminada dos valores que se referem ao Auto de Infração.

A título de exemplo, observe a situação do anexo I, referente ao CTe nº 35243. A fatura que comprova a retenção é a de nº 67946, ao passo que o ICMS foi recolhido no dia 01/10/2015, conforme DAE nº 1506545097. Observando atentamente aquele CTe, verifica-se que o valor do frete era R\$ 5.201,31, ao passo que o ICMS incidente sobre essa prestação de serviço, à alíquota de 12%, equivalia a R\$ 624,16.

Como a tomadora de serviços acreditava que a transportadora era optante pelo crédito presumido de 20%, efetuou a retenção e o recolhimento de apenas 80% desse valor, isto é, R\$ 499,33. Tudo isso é comprovado na fatura de nº 679446, que engloba vários Conhecimentos de Transporte, mas é categórica no sentido de que, em todos eles, ocorreu o desconto de ICMS, comprovando a retenção.

Aliás, nem que quisesse, a UNILOG poderia efetuar o recolhimento do tributo (salvo autorização da SEFAZ/BA ou por ordem judicial), porque a regra referente à substituição tributária é obrigatória, conforme o artigo 298, II do RICMS/BA. Assim, tal norma não poderia ser afastada por

disposição entre as partes, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional.

Novamente, ao afirmar que *“o defendente não logrou êxito em apresentar a comprovação inequívoca de que o ICMS aqui discutido”*, a decisão colide com a própria manifestação fiscal do auditor-fiscal, na qual afirmou, por reiteradas vezes, que os tomadores recolheram o tributo, utilizando o verbo recolher.

Com efeito, a despeito da existência de erro formal no CFOP mencionado nos conhecimentos de transporte, a verdade material impõe a extinção do crédito tributário, com fundamento no artigo 156, I do Código Tributário Nacional, independentemente de quem tenha efetuado o recolhimento do imposto.

Outrossim, o próprio CONSEF já enfrentou questão idêntica a propósito do tema, em que autuou a transportadora por falta de recolhimento de ICMS, mas, ao constatar a substituição tributária, em razão de repetidas prestações de serviço de transporte, admitiu os comprovantes de recolhimento dos tomadores para afastar a cobrança de ICMS através do Acórdão JF nº 0110-04/03.

Assim, verificando-se o recolhimento do ICMS pelos substitutos tributários, inadmissível a cobrança de ICMS no caso em análise, extinto por pagamento, nos termos do artigo 156, I do CTN. Admitir conclusão diversa representaria vedado e odioso *bis in idem* (isto é, a cobrança do mesmo tributo das tomadoras de serviços e, simultaneamente, das transportadoras).

De igual maneira, se a autuada comprovou que a tomadora de serviços efetuou o recolhimento do ICMS, impossível concordar com a cobrança da penalidade prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996. Isso porque a hipótese em questão trata unicamente de um descumprimento de obrigação acessória (indicação equivocada do CFOP), sem implicação quanto ao dever de recolhimento do tributo.

Logo, se não há tributo a recolher, também não há base de cálculo para a cobrança da multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996, a qual, em princípio, seria calculada com base no *“valor do imposto não recolhido tempestivamente”*.

Ante o exposto, a recorrente requer o provimento do presente Recurso Voluntário para que, reformando a Decisão recorrida, seja declarada a nulidade do Auto de Infração, por ilegitimidade passiva e/ou a nulidade da cobrança dos acréscimos moratórios, por falta de indicação do dispositivo legal e caso assim não se entenda, que seja provido o presente recurso, ainda preliminarmente, para declarar a nulidade dos atos processuais que integram o presente Processo Administrativo Fiscal, a partir do ato de publicação da intimação que baixou os autos em diligência, realizada exclusivamente em nome da recorrente, atingindo, inclusive, o ato de publicação da pauta de julgamento e o Acórdão proferido pela 3ª JF do CONSEF/BA que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em face da empresa recorrente.

No mérito, o provimento do Recurso voluntário para reformar o acórdão recorrido, determinando-se a desconstituição, ainda que parcial, do crédito tributário contido no Auto de Infração nº 2811050033/18-0, nos termos do artigo 156, IX do Código Tributário Nacional, em razão da comprovação do recolhimento do ICMS pelos substitutos tributários e em face da impossibilidade de cobrança da multa prevista no artigo 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

E eventualmente, caso se admita a possibilidade de cobrança de ICMS em face da recorrente, que seja refeita a escrita fiscal do período fiscalizado em atenção ao princípio da não-cumulatividade, cotejando os débitos com os créditos de ICMS (inclusive aqueles a que a empresa teria direito no período em análise, ainda que não escriturados à época) e, em sequência, na hipótese de existir débito de ICMS a recolher, que sejam abatidos os valores já recolhidos pelos substitutos tributários e em último caso a concessão de autorização, nos próprios autos deste processo administrativo, para que a recorrente estorne os débitos de ICMS destacados no CTE's, creditando o valor equivalente na sua conta corrente e, apenas na hipótese em que o refazimento da escrita fiscal resultar em saldo a recolher de ICMS, a utilização do crédito decorrente do estorno para pagamento do ICMS exigido no Auto de Infração, nos termos do art. 26, § 4º, V da Lei nº

7.014/199629 c/c art. 317, I, “b” do RICMS/BA.

E por fim de que seja efetiva e materialmente assegurado o princípio da ampla defesa e do contraditório, que todas as intimações e notificações referentes ao presente Auto de Infração sejam encaminhadas à pessoa jurídica autuada, no endereço indicado nesta defesa, bem como e, inclusive, à Dra. Marcela Cunha Guimarães (OAB/MG 84.177), no endereço constante do rodapé, sob pena de nulidade processual.

Diante da dificuldade deste relator em verificar a quem assiste razão, em busca da verdade material e de dar liquidez ao auto, os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento datada 24/11/2021, após a identificação da matéria objeto da lide, decidiram remeter em diligência (Fls. 497 a 498) os autos à INFAZ de origem, a fim de que fossem adotados os seguintes procedimentos:

Pela Inspetoria:

Intimar o autuado para apresente demonstrativo especificando mensal, com o valor do respectivo estorno de débito, quais os ctes que compõe o valor, o valor da fatura, o valor retido pelo tomador que forneça os elementos probatórios das alegações, desta vez a salvo de falhas, concedendo cópia deste pedido de diligência e prazo de 30 (trinta) dias para atendimento.

Pelo Autuante:

- a) Em caso de atendimento pelo autuado, atenda ao solicitado, verificando os valores que foram comprovadamente recolhidos pelos tomadores de serviços, conforme alegado pela defesa e exclua estes valores do levantamento fiscal.*
- b) Elabore novo demonstrativo de débitos, caso sejam efetuados ajustes;*
- c) Esclareça sobre os fatos arguidos, apreciando de forma fundamentada as alegações defensivas, conforme disposto no § 6º do Art. 127 do RPAF/99.*

Atendida as solicitações, a **INFAZ ATACADO** deveria intimar o Autuado, entregando cópia dos documentos gerados pela diligência, contrarecibo e conceder o prazo de **10 (dez)** dias, para que se manifestante, se assim desejar. Caso o contribuinte se manifeste, o Auditor Fiscal deverá prestar nova informação fiscal.

A recorrente se manifestou às fls. 503 a 508 e anexa demonstrativos e comprovações às fls. 509 a 708. O autuante se manifestou em nova informação fiscal de fls. 712 a 718, tecendo as seguintes considerações:

Sobre a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diz que o Autuado trouxe aos autos elementos exigidos pela Legislação Tributária, em especial o Artigo 298, do Decreto nº 13.780/12, que atribuem às tomadoras dos serviços de transporte de cargas por ela realizados a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS: contratos e repetidas prestações vinculadas a este. Quanto à validade desses contratos dado ao fato de terem sido firmados entre as matrizes dos estabelecimentos e não as filiais envolvidas na contenda não coube a este dirimir. Fato é que existe, sim, contrato envolvendo os CNPJ básicos.

Quanto a retenção dos CFOPs 6352 x 6360, entende o revisor que o questionamento quanto à retenção do ICMS Substituição Tributária, havendo prestações repetitivas e contratos vinculados, não seja fator que descaracteriza a responsabilidade do tomador da prestação dos serviços de transportes de cargas previsto no Artigo 8º, Inciso V da Lei nº 7.014/96 c/c *caput* do Artigo 298 do Decreto nº 13.780/12. E esta verificação, assim como o valor a ser retido na prestação com ou sem a dedução do Crédito Presumido previsto no artigo 270, III, “b” do RICMS, é realizada quando da ação fiscal no tomador.

Recolhimento em duplicidade - Uma vez que a Autuada teve, conforme apresentado nas faturas que anexou ao PAF, o ICMS retido, mesmo dos CTe emitidos sob CFOP 6352, lançado na sua apuração do ICMS (EFD-Escrituração Fiscal Digital), como ali está comprovado, esses valores tributados à alíquota de 12%, nosso entendimento é que a inoccorrência do estorno culminaria em recolhimento em dobro do imposto. Isto porque quando recebeu o valor pela prestação dos

serviços de transportes de cargas (faturas) o tomador deduziu os valores devidos a título de ICMS, a princípio, independente do CFOP atribuído à prestação.

Dado ao disposto no Artigo 298, do RICMS/12, o fato do imposto estar destacado ou não no CTe ou o CFOP utilizado não é capaz de descaracterizar sua responsabilidade, prevista no Artigo 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96.

Formalização do estorno de débito – cita os artigos 307 e 308 do Decreto nº 13.780/12, que trata da matéria e diz que no caso concreto, a partir do exame dos documentos que integram o PAF, temos a ocorrência da utilização indevida do CFOP 6352 pela Autuada, que, ao que tudo indica, não foi motivo para que os tomadores dos serviços de transporte de cargas não efetuassem a retenção do ICMS devido nas prestações, e o lançamento da base de cálculo e ICMS destacado no CTe na EFD-Escrituração Fiscal Digital.

A prova de que o ICMS lançado na EFD deveria ser estornado de alguma forma é o fato de ele ter sido retido (na fatura – fls. 531 a 708) pelo tomador do serviço. Fato é que, o estorno de débito registrado pela Autuada na sua EFD-Escrituração Fiscal Digital evitou o recolhimento em duplicidade referente àqueles CTes emitidos com CFOP 6352.

Sujeição passiva - Entende o revisor que a Autuada é sim o sujeito passivo do fato gerador que se discute no Auto de Infração nº 281105.0033/18-0. Afinal, aqui se discute a legalidade (ou não) do estorno de débito que ela registrou na sua EFD-Escrituração Fiscal Digital.

Por fim concluiu que a Autuada apresentou a relação dos CTes que compõem os estornos de crédito registrados nos meses de outubro de 2015 a janeiro de 2016, conforme se comprova da documentação de fls. 531 a 708, além da planilha anexa. Inclusive, apresentou fatura e comprovantes de recolhimentos do ICMS retido pelo tomador.

Citamos o Dr. Vinícius Pereira Veloso Teixeira (Marcela Guimarães – Sociedade de Advogados), a quem humildemente consideramos como Assistente Técnico, na forma prevista do Parágrafo Único, do Artigo 145 do Decreto nº 7629/99, vital nos esclarecimentos e apresentação de toda documentação necessária para realização deste trabalho.

A Autuada se manifestou às fls. 726 a 728 reafirmando a importância da diligência, que dirimiu as dúvidas e solicitando a improcedência do referido auto.

VOTO

Conforme já relatado, foi interposto o Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0068-03/21-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2018, nos termos do Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 344.758,34 pelo cometimento de uma infração no período de Outubro/2015 a Janeiro/2016, que foi o estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto.

Diz a autuação que o contribuinte em situação ativa, na condição de Normal, com atividade principal no Transporte Rodoviário de Carga Intermunicipal e Interestadual, e em ação fiscal foi constatada movimentação em 2015 e 2016, na sua maioria de serviços continuados, em regime de substituição tributária, a exemplo dos prestados para a empresa Continental do Brasil Produtos Automotivos Ltda., Inscrição Estadual nº 064.609.431. Foi tributado nos dois períodos fiscalizados pelo sistema de conta corrente fiscal, tendo se apropriado indevidamente de créditos tributários, originários de estorno de débitos lançados nos livros de Registro de Apuração de ICMS, a título de imposto pago por substituição tributária, que foram glosados por estarem em desacordo com a legislação (art. 307 e 308 do RICMS/BA).

Inicialmente cabe analisar as preliminares de nulidades suscitadas pela Recorrente.

No tocante às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se

definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrentes, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Quanto ao pedido de nulidade do acórdão em razão de cerceamento de defesa no que tange ao indeferimento da produção de prova pericial, cabe esclarecer que esta Câmara optou por remeter o processo em diligência a fim de verificar os questionamentos da Recorrente, conforme já relatado.

Quanto a nulidade em função da ilegitimidade passiva, obstante, foi igualmente alegada, em sede de preliminar na impugnação administrativa, a ilegitimidade passiva da empresa, fundamentada na existência de relação de substituição tributária pelas tomadoras de serviço, em particular as empresas ENGEPACK EMBALAGENS SÃO PAULO S/A e CONTINENTAL DO BRASIL PRODUTOS AUTOMOTIVOS LTDA, verifica-se que não se aplica ao caso em questão, pois trata-se de estorno de débito na apuração da Recorrente. Nulidade Rejeitada.

No mérito, conforme alega a Recorrente, não deve prosperar a decisão de 1ª Instância, notadamente porque comprovou que as provas documentais de suas alegações já se encontram juntadas aos autos desde a impugnação administrativa, inexistindo omissão de sua parte.

Diante da dificuldade deste relator em verificar a quem assiste razão, em busca da verdade material e de dar liquidez ao auto, em diligência suscitada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, o fiscal estranho ao feito se manifestou em nova informação fiscal de fls. 712 a 718, analisou as documentações complementares aos autos, e chegou à conclusão que a Autuada apresentou a relação dos CTes que compõem os estornos de crédito registrados nos meses de outubro de 2015 a janeiro de 2016, conforme se comprova da documentação de fls. 531 a 708, além da planilha anexa. Inclusive, apresentou fatura e comprovantes de recolhimentos do ICMS retido pelo tomador.

Considerando as comprovações, não há o que se falar em estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do ICMS, pois tão somente está sendo abatido o valor do ICMS já retido pelos respectivos tomadores de serviços, de forma que não se configure duplicidade no pagamento do imposto.

Desta forma, uma vez comprovada as alegações da Recorrente, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Devendo ser considerada IMPROCEDENTE a autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 281105.0033/18-0, lavrado contra **UNILOG UNIVERSO LOGÍSTICA LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS