

**PROCESSO** - A. I. N° 232185.0202/08-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - VANDERLITO ALVES DE SOUZA & CIA LTDA. (TRANSPORTE E COMÉRCIO SOUZA)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0030-04/09  
**ORIGEM** - INFRAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 19/06/2009

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0149-11/09

**EMENTA:** ICMS. 1. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. SUBCONTRATAÇÃO DE TRANSPORTES. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Comprovado nos autos que a infração não foi cometida pelo estabelecimento transportador autuado. No caso, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS é atribuída à empresa transportadora contratante. Infração nula. 2. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO NÃO CARACTERIZADA. O suprimento de caixa se caracteriza quando a empresa registra entrada de recursos em sua contabilidade e não comprova a origem de tais recursos. No particular, a materialidade do fato não se efetivou. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0030-04/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$162.770,59, em decorrência das seguintes imputações:

1. Deixar de recolher ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, conforme demonstrativo (anexo 03). Valor R\$71.655,69, multa 60%.
2. Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo (anexo 04). Valor R\$10.565,84, multa 60%.
3. Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Serviço de transporte prestado por outra empresa, conforme documentação anexa. Valor R\$80.088,96, multa 70%.
4. Deixar de escrutar livro fiscal. Consta ainda que o autuado não lavrou Termo de Opção pelo crédito presumido disciplinado pelo art. 96, inciso XI, alínea “c”, RICMS-BA, no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, na parte destinada à transcrição de ocorrências fiscais. Para comprovar a infração apensa cópia do RUDFTO. Multa de R\$460,00.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 677 a 678), onde reconheceu o cometimento das infrações 02 e 04.

Inicialmente contestou o cabimento da infração 1, uma vez que a “tomadora” dos serviços de transporte foi a Transportadora Júlio Simões Transportes Ltda., com inscrição neste Estado sob nº 29.598.881, a qual contratou o autuado para executar tais serviços, conforme conhecimentos de transportes rodoviários de cargas anexados por amostragem.

Aduziu que, no quadro observação do CTRC, consta à expressão substituição tributária RICMS/BA ART. 382 e não-incidência do ICMS, consoante art. 8º do Decreto nº 6.284/97. Acrescentou que para receber a importância relativa aos serviços prestados, a “tomadora” exigiu a emissão de CTRC (cópias anexas).

No tocante à infração 3, asseverou ter ocorrido um lapso na descrição das notas fiscais emitidas pela contratante, explicitando que onde se lê Expresso Sudoeste Transporte Ltda., deve ser lido Vanderlito Alves de Souza & Cia. Ltda., anexando também cópia da nota fiscal da contratante.

Ao final, requereu a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, às fls. 710/712, prestou a informação fiscal de praxe, onde reconheceu o fato de ser a tomadora do serviço de transporte a empresa Júlio Simões Transportes e Serviços Ltda.; afirmou que, segundo Sr. João Barbosa dos Reis, preposto da remetente das mercadorias (VERACEL CELULOSE - doc. fl. 11), o serviço de transporte foi contratado com a empresa Júlio Simões, que subcontratou o autuado.

Arguiu que, na planilha de fl. 14, as notas fiscais discriminadas referem-se a mercadorias efetivamente destinadas ao mercado interno, mas foram erroneamente lançadas com não incidência (art. 8º do Decreto nº 6.284/97) e que os CTRCs emitidos pelo tomador Júlio Simões (cópias às fls. 681/694) correspondem às saídas em operações interestaduais, emitidas sem destaque de ICMS, com substituição tributária prevista no art. 382 e na incidência do artigo 8º do Decreto nº 6.284/97.

Destacou que o art. 380, II, RICMS-BA, prevê a responsabilidade do tomador do serviço nas prestações sucessivas de serviços de transportes e o art. 382, II, estatui que o tomador de serviços seja o remetente ou destinatário, devendo haver na nota fiscal a declaração de que o ICMS é de responsabilidade do tomador.

Sustentou estabelecer a alínea “a”, inciso III, art. 382, não ser a responsabilidade atribuída ao tomador de serviço quando o documento fiscal da mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador, entendendo assim, somente haver substituição tributária no serviço de transporte se o tomador for o remetente ou destinatário da mercadoria, o que não ocorreu no caso concreto, pois o tomador era o transportador da mercadoria.

Por último, justificou a viabilidade da infração 1, em razão de inexistindo a ST, ser a responsabilidade pelo recolhimento de quem efetuou o serviço de transporte, ou seja, do autuado.

Com referência à infração 3, assegurou que a mera alegação, sem provas, de erro ao emitir as notas fiscais, não seria suficiente para elidir a ação fiscal.

Ao julgar, a Junta de Julgamento Fiscal, de plano, consignou que as infrações 2 e 4 foram expressamente reconhecidas pelo autuado, não existindo mais controvérsia quanto a elas.

Em seguida, analisou a infração 1, admitindo que foi imputada, ao sujeito passivo, a falta de recolhimento de ICMS, em razão de prestação de serviço de transporte tributável como não tributável, conforme demonstrativo de fl. 09.

Observou que do exame dos autos e da legislação pertinente à matéria, podia se verificar que a constituição do crédito tributário relacionada à infração 1 foi originada a partir dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas emitidos pelo autuado (fls. 152/160), tendo como remetente VERACEL CELULOSE (30.262.313), destinatário KIMBERLY CLARK BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS DE HIGIENE LTDA. (02.290.277/0004-74) e, como consignatário, JÚLIO SIMÕES LOGÍSTICA S.A (29.598.881).

De outro lado, afastou o argumento do autuado referente à não-incidência, nos termos do art. 8º, V, RICMS/BA, por ser o destinatário uma fábrica de produtos de papel higiênico e sanitário, não havendo a ocorrência de transportes de mercadorias destinadas ao exterior.

Entendeu a JJF que, no caso presente, inexistiam elementos comprobatórios do cometimento da infração por parte do autuado, não procedendo a afirmação do Auditor Fiscal no sentido de que o tomador do serviço é o transportador e, inexistindo substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS é de quem efetuou o serviço de transporte da mercadoria. Destacou que a prestação dos serviços de transporte foi contratada pela VERACEL à transportadora JÚLIO SIMÕES LOGÍSTICA S.A (29.598.881), segundo reconheceu o próprio autuante em sua informação fiscal (fl. 711) e afirmou o estabelecimento contratante (e-mails de fls. 11/13).

A JJF, analisando a definição legal de contribuinte do imposto estadual incidente sobre a prestação de serviço de transporte (art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 5º da Lei nº 7014/96) e a doutrina sobre o tema, concluiu que, na espécie versada, havendo o remetente dos produtos (VERACEL CELULOSE) contratado uma transportadora para prestar serviços de condução até o destinatário, e esta, a seu risco e ordem, pactuado com uma outra transportadora, ficava configurado o instituto conhecido por subcontratação, segundo dispõe o art. 634, § 5º, do RICMS-BA.

Prosseguindo na apreciação da legislação atinente à matéria, asseverou a instância originária que o art. 634, § 4º, do RICMS-BA, previsiona que “*na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes da unidade federada de início da prestação do serviço, salvo no caso de transporte intermodal*”.

Em seguida, a JJF teceu comentários sobre a competência constitucional outorgada aos Estados para instituir impostos sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e, visando esclarecer o objeto da lide, citou procedimentos e definições constantes do Convênio SINIEF 06/89 (Ajuste SINIEF 02/08), aplicáveis aos serviços de transporte.

Assim, quanto à infração 1, decidiu a JJF que, ocorrendo subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, a qual emite documento fiscal próprio para acobertar a prestação de serviço de transporte (Convênio SINIEF 06/89 e art. 634, RICMS-BA).

Concluiu não ter se caracterizado o cometimento da infração pelo autuado, mas, ao contrário, por estabelecimento diverso, sendo nula a infração 01, nos termos do art. 18, IV, “b” do RPAF/BA. Representou à autoridade responsável para mandar renovar o procedimento fiscal, a salvo de equívocos.

Tangentemente à infração 3, onde é imputada, ao autuado, a omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, admitiu a Junta estar diante de uma presunção relativa, a qual aceita prova em contrário, conforme se depreende da regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, devendo a autoridade fiscal, ao verificar a possibilidade de tal circunstância, intimar o sujeito passivo, antes de efetuar o lançamento, para que este justifique as causas que indicariam a possibilidade de omissão de receita, o que não aconteceu no particular.

Assegurou a Junta que os conhecimentos de transporte descritos no anexo 05 do demonstrativo fiscal (fl. 20), os quais motivaram a ideia do suprimento de caixa de origem não comprovada, estavam, efetivamente, lançados no livro Registro de Saída (fls. 532, 533 e 538), razão da improcedência da infração 03.

Nesse passo, julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, mantendo as imputações 2 e 4, reconhecidas pelo sujeito passivo, com o crédito tributário no valor de R\$10.565,84 e multa de R\$460,00, respectivamente, recorrendo, em obediência à legislação vigente, das infrações 1 e 3, a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

## VOTO

Verso o Auto de Infração epigrafado sobre quatro infrações, descritas detalhadamente no relatório, sendo duas, as intituladas como de n.<sup>os</sup> 1 e 3, objetos do presente Recurso de Ofício.

Da análise minuciosa do inteiro teor da proceduralidade, firmo posicionamento no sentido de se apresentar a Decisão recorrida como irretocável, na medida em que julgou corretamente pela nulidade da infração caracterizada como nº 1, já que em consonância com os elementos informativos existentes nos autos, de tudo restando a inviabilidade da imputação tal como registrada, em razão do cometimento da infração, segundo previsionamento do art. 18, IV, "b", do RPAF/BA, ter sido praticado por estabelecimento diverso daquele autuado.

Com efeito, na espécie concreta, não se pode imputar ao contribuinte o cometimento de infração, quando, à luz da legislação vigente, é inteiramente clara a sua ilegitimidade passiva, em face de estar praticando atividade sob a rotulagem de subcontratado, em uma prestação de serviços de transporte de cargas, como se verifica das provas constantes do feito em conformidade com a dicção do art. 634, do RICMS/BA, *verbis*:

*"Art. 634. Na subcontratação de serviço de transporte, a prestação será acobertada pelo Conhecimento de Transporte emitido pelo transportador contratante (Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 14/89 e 15/89).*

*§ 1º A empresa transportadora, ao subcontratar outro transportador para dar início à execução do serviço, emitirá o Conhecimento de Transporte, fazendo constar, no campo "Observações" deste documento ou, quando for o caso, do Manifesto de Carga, a expressão "Transporte subcontratado com ..... , proprietário do veículo marca ..... , placa nº ..... , UF ....".*

*§ 2º O transportador subcontratado fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte.*

*§ 3º Se, para efeitos de faturamento, for emitido Conhecimento de Transporte pela empresa subcontratada, será vedado o destaque do ICMS.*

*§ 4º Na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes da unidade federada de início da prestação do serviço, salvo no caso de transporte intermodal.*

*§ 5º Entende-se por subcontratação aquela efetuada na origem da prestação do serviço, por opção do transportador em não realizar o serviço em veículo próprio.*

Nesse contexto, afigura-se justo e legal o decisório de primeiro grau, quando representou à autoridade fiscal competente, visando a renovação do procedimento fiscal, desta feita contra a empresa contratante transporte Júlio Simões, a salvo de falhas, bem como obedecidas as exigências previstas nos textos legais.

Outrossim, incensurável o julgamento pela improcedência da infração 3, por se encontrar comprovada a inexistência de suprimento de caixa de origem não comprovada, capaz de determinar uma presunção legal de omissão de saídas tributáveis, visto como os conhecimentos de transportes, constantes do anexo 05 do demonstrativo fiscal (fl. 20), os quais serviram de lastro para o lançamento fiscal, foram lançados no livro Registro de Saída do contribuinte, consoante se constata às fls. 532, 533 e 538 do presente Processo Administrativo.

Assim é que, para que seja elidida a exigência tributária mediante uma presunção relativa, conforme regra do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, é fundamental a materialização da prova contrária, que, no particular, se confirmou com a demonstração do registro fiscal dos documentos que originaram os recursos apontados como suprimento de caixa de origem não comprovada.

Acresce-se a esta situação, para que nada passe sem o devido registro, que ainda se não restasse comprovada a inocorrência da infração imputada, o entendimento já expressado em diversas decisões desse Conselho é de que a Lei nº 7.014/96 não previsionou a figura da presunção nas prestações de serviços, quer seja de transporte, ou de comunicações, apenas aplicando-se às operações com mercadorias, nos termos do § 4º, do art. 4º do mencionado Diploma legal.

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício advindo da 4<sup>a</sup> JJF, ratificada a Decisão de 1<sup>a</sup> grau, por se encontrar em estrita obediência aos ditames legais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232185.0202/08-9, lavrado contra **VANDERLITO ALVES DE SOUZA & CIA LTDA. (TRANSPORTES E COMÉRCIO SOUZA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.565,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no artigo 42, inciso XV, “d”, da citada Lei, e dos acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS