

**PROCESSO** - A. I. Nº 333006.0002/13-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0191-03/13  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 26/12/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0428-12/13

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NOS LIVROS FISCAIS. MULTA. EMPRESA DE TRANSPORTE URBANO. A caracterização do contribuinte deve ser feita a partir da realização do fato gerador do imposto e não de sua inscrição cadastral. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Improcedente a presente autuação, por meio da qual foi lançado o ICMS em razão da entrada, no estabelecimento, de mercadorias sem o registro nos livros fiscais, conforme as planilhas anexadas aos autos denominadas de “*Demonstrativos de Apuração Sintegra Web X Livro de Entradas X CFAMT – Anexo 01, 02, 03, 04, 05*”, no período de janeiro de 2008 a setembro de 2012.

A Junta de Julgamento Fiscal, em Decisão não unânime, dirimiu a lide da seguinte forma:

*Como vimos no relatório o lançamento de ofício imputou a um sujeito passivo uma penalidade por descumprimento de uma obrigação tributária caracterizada como o não registro na escrita fiscal de mercadorias entradas no estabelecimento e sujeitas a tributação pelo ICMS.*

*A empresa apresenta seus argumentos e em síntese tenta demonstrar a insubstancialidade do lançamento pelo simples fato de não ser contribuinte do ICMS pois não realiza operações sujeitas à incidência do imposto estadual. Por seu turno o autuante entende que a empresa é contribuinte do ICMS pois além de ser inscrita no Cadastro Estadual, no período fiscalizado, também usufrui da alíquota interestadual restrita aos contribuintes que fazem aquisições em outras unidades da Federação.*

*Acompanho aqueles que entendem que a caracterização do sujeito passivo da obrigação tributária vincula-se necessariamente à ocorrência de fatos geradores da exação legalmente prevista. Daí a conclusão imediata de que contribuinte é aquele que tem relação direta com este fato imponível. O cumprimento das obrigações tributárias como sabemos decorre do enquadramento de uma pessoa natural ou jurídica como sujeito passivo do tributo na condição de contribuinte ou responsável. Uma empresa transportadora de pessoas pode inicialmente ser identificada como realizadora de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal sujeitando-se em consequência à toda legislação que rege o ICMS. O autuado inclusive tem esta possibilidade trazida pelo seu Contrato Social - “A Sociedade tem por objeto a exploração dos serviços de transporte urbano, intermunicipal, interestadual, turístico e de fretamento, bem como serviço de locação de veículos automotores com ou sem condutor, locação de máquinas e equipamentos, podendo ainda participar do capital social de outras empresas, ainda que de outros objetivos sociais.”*

*Ocorre que no presente lançamento não restou identificado pelo autuante nenhuma operação tributada pelo ICMS e autuado trouxe a informação, não contestada pelo “lançador” da penalidade, de que presta exclusivamente serviço de transporte municipal, tributado como sabemos pelo imposto sobre serviço de qualquer natureza que é de natureza municipal.*

*A consideração de que ele de alguma forma aproveita-se da suposta condição de contribuinte ao adquirir bens destinados ao uso ou consumo da empresa com alíquota interestadual própria de verdadeiros contribuintes deve ser, como foi anotada. Porém se houve equívoco por parte do fornecedor, o imposto restante, será devido ao Estado de origem.*

*Acompanho por fim o pensamento esposado por julgamentos anteriores deste Conselho - Acórdão 2ª JJF nº 0146/01, ACÓRDÃO JJF Nº 0286-02/11 e ACÓRDÃO CJF Nº 0145-11/02 no sentido de que não é devida a*

penalidade correspondente ao não registro na escrita fiscal de mercadorias entradas no estabelecimento e sujeitas a tributação pelo ICMS se o destinatário da mercadoria é empresa de transporte urbano de passageiro independente de estar ou não inscrito no Cadastro Estadual como contribuinte. Ratificamos a posição já exposta no sentido de que a caracterização do sujeito passivo como contribuinte está diretamente vinculada a realização de fatos tipificados como geradores do nascimento de obrigações tributárias.

Voto portanto no sentido da insubsistência do presente lançamento entendendo-o como improcedente.

Foi proferido um voto discordante com o seguinte teor:

O presente Auto de Infração trata de exigência de multa em razão da falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação pelo ICMS, sendo aplicada a multa no valor histórico de R\$2.734.892,94.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97 e 217 do RICMS/2012), sendo que a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

A legislação prevê a aplicação de multa, calculada sobre o valor comercial da mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, sendo 10% para mercadorias sujeitas a tributação (art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96), e 1% para as mercadorias não tributáveis (art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96).

O autuado alegou que atua no segmento de serviços de transporte de passageiros em linhas na área metropolitana e que “apesar de não realizar com habitualidade qualquer atividade que ensejasse na incidência do ICMS, com o objetivo de atender a exigências de licitações municipais e estaduais, requisitou ao Estado da Bahia sua inscrição estadual”.

Como bem salientou o Sr. Relator, o autuado tem a possibilidade de realizar prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e essa possibilidade foi consignada em seu Contrato Social, quanto prevê: “A sociedade tem por objeto a exploração dos serviços de transporte urbano, intermunicipal, interestadual, turístico e de fretamento...”

Embora não conste nos autos identificação de operações tributadas pelo ICMS, o autuado solicitou inscrição estadual, que foi concedida, estando obrigado a cumprir obrigações tributárias acessórias, decorrentes da legislação tributária. Dentre essas obrigações encontra-se a prática de ato estabelecida na própria legislação no interesse da arrecadação ou da fiscalização do tributo, a exemplo da escrituração das operações e prestações e o fornecimento de informações periódicas.

A falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a fiscalização desenvolver procedimentos fiscais. Por isso é aplicada a multa estabelecida no art. 42, incisos IX e XI, da Lei 7.014/96, haja vista que é interessante ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. Ademais, sendo uma multa prevista na legislação, não se inclui na competência deste órgão julgador negar a aplicação de dispositivo legal, referente à penalidade exigida.

Por outro lado, considerando que não ficou comprovada a existência de dolo, fraude, simulação ou falta de pagamento de tributo, é possível aplicar ao presente caso o disposto no art. 158 do RPAF/BA, c/c §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, haja vista que, em razão das peculiaridades do caso concreto, deve ser reduzida a multa pelo descumprimento de obrigação acessória a 1% do seu valor.

Concluo pela subsistência da autuação fiscal com a redução da multa exigida, tendo em vista que ficou comprovado o cometimento de infração à legislação tributária estadual, devendo ser aplicada penalidade conforme estabelece a mencionada legislação, considerando a sua finalidade.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, o órgão julgador da primeira instância recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

## VOTO

De acordo com o que ficou demonstrado neste processo administrativo fiscal, o autuado se dedica à atividade de prestação de serviços de transporte de passageiros em linhas da área metropolitana de Salvador, serviços esses tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência municipal.

Restou comprovado, ainda, que o estabelecimento encontrava-se inscrito no cadastro do ICMS na

condição de “contribuinte normal”, à época dos fatos geradores, apenas com o objetivo, segundo ele, de “atender a exigências de licitações municipais e estaduais”, tendo, posteriormente, solicitado a baixa de sua inscrição estadual.

Em decorrência do pedido de baixa, foi lavrado este Auto de Infração para exigência da multa de 10% pela falta de registro nos livros fiscais de diversas notas fiscais de aquisição de bens para uso e consumo do estabelecimento.

A dúvida que se instaurou neste PAF é se o autuado teria obrigação de manter os livros previstos na legislação do ICMS e neles escriturar os documentos fiscais de entradas, mesmo sem efetuar operações com mercadorias ou prestações de serviços de transporte sujeitos à incidência do ICMS.

Consoante o artigo 5º da Lei nº 7.014/96, “*Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”.

O inciso II do § 2º do citado dispositivo prevê, ainda, que “*Incluem-se entre os contribuintes: o prestador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, inclusive tratando-se de empresa concessionária ou permissionária de serviço público de transporte*”;

A esse respeito, a Lei nº 7.014/96 dispõe que:

**Art. 34.** São obrigações do contribuinte: (grifo meu)

**VII** - manter os livros e documentos fiscais no estabelecimento, bem como as faturas, duplicatas, guias, recibos e demais documentos relacionados com o imposto, à disposição do fisco, durante 5 (cinco) anos, se outro prazo não for previsto na legislação tributária;

(...)

**XII** - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista em regulamento;

O artigo 314 do RICMS/97, por sua vez, estabelece o seguinte:

**Art. 314.** Salvo disposição em contrário, todos os contribuintes do ICMS deverão manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes livros fiscais (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 1/92): (grifos meus)

**I** - Registro de Entradas, modelo 1 (Anexo 38);

**II** - Registro de Entradas, modelo 1-A (Anexo 39);

Já o artigo 322 do mencionado RICMS/97 determina que:

**Art. 322.** O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A (Anexos 38 e 39), destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):

**I** - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;  
(...)

**§ 1º** O Registro de Entradas, modelo 1, será utilizado pelos contribuintes sujeitos, simultaneamente, às legislações do IPI e do ICMS.

**§ 2º** O Registro de Entradas, modelo 1-A, será utilizado pelos contribuintes sujeitos, apenas, à legislação do ICMS. (grifos meus)

Saliento, por oportuno, que o novo RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, contém as mesmas regras do anterior Regulamento, como a seguir transcrita:

**Art. 212.** Os contribuintes do ICMS deverão manter, em cada estabelecimento, conforme as operações ou prestações que realizarem, os seguintes livros fiscais (Conv. S/Nº, de 15/12/70):

**I** - Registro de Entradas, modelo 1;

**II** - Registro de Entradas, modelo 1-A;

(...)

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

**I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;**

**§ 1º O Registro de Entradas, modelo 1, será utilizado pelos contribuintes sujeitos, simultaneamente, às legislações do IPI e do ICMS.**

**§ 2º O Registro de Entradas, modelo 1-A, será utilizado pelos contribuintes sujeitos, apenas, à legislação do ICMS.** (grifos meus)

Assim, pela redação dos dispositivos legais e regulamentares acima transcritos, concluo que, apesar de inscrito no cadastro, o autuado não se configura como um contribuinte do ICMS, haja vista que não praticava, à época dos fatos geradores, operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços inseridas no âmbito de incidência do referido tributo e, como tal, não se encontrava obrigado a escriturar o livro Registro de Entradas, obrigação restrita aos contribuintes do ICMS. É meu entendimento de que a mera inscrição de uma empresa no cadastro do ICMS não tem o condão de transformá-la em contribuinte do imposto estadual, devendo ser analisada a natureza das operações praticadas ou prestações de serviços oferecidas pela empresa.

Observo, ainda, que, como prestador de serviços de transporte municipal de passageiros, o autuado sequer estava obrigado a efetuar o recolhimento do ICMS por diferença de alíquotas, conforme a dicção do inciso I do § 1º do artigo 3º da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

**Art. 3º.....**

**§ 1º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:**

**I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza;**

Por fim, quanto à afirmativa do autuante, de que nas notas fiscais de entradas o ICMS foi destacado à alíquota interestadual, a Junta de Julgamento Fiscal ressaltou, de forma correta, que o imposto que deixou de ser destacado pertence ao Estado de origem das mercadorias e não à Bahia.

Pelo exposto, considero que a Decisão recorrida, que julgou improcedente o lançamento de ofício, não merece reparos e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão unânime, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 333006.0002/13-9, lavrado contra **BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS