

AI Nº - 333006.0002/13-9
AUTUADO: - BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA
AUTUANTE: - ROSALVO RAMOS VIEIRA FILHO
ORIGEM: - IFEP – SERVIÇOS
INTERNET - 26/08/2013

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0191-03/13

EMENTA: ICMS. CONTRIBUINTE. EMPRESA DE TRANSPORTE URBANO. A caracterização do contribuinte deve ser feita a partir da realização do fato gerador do imposto e não da sua inscrição cadastral. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

A empresa em epígrafe teve contra si um lançamento de ofício em que lhe foi imputado o cometimento da seguinte infração: “deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no valor histórico de R\$2.734.892,94.”

O sujeito passivo através de procurador habilitado apresenta tempestivamente a sua impugnação *Diz ser uma empresa que atua no segmento de serviços de transporte de passageiros em linhas da 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, a Autuada requisitou ao Estado da Bahia sua inscrição estadual, tendo o seu deferimento resultado no número de inscrição 030.050.363. “ Observa porém que “por conta da evolução da atividade da empresa, e tendo em vista a desnecessidade de inscrição estadual para participação de processos licitatórios atuais, a Autuada solicitou ao Estado da Bahia a baixa de sua inscrição estadual”. Em decorrência deste pedido foi submetida a uma ação fiscal que teve como resultado a lavratura de dois autos de infração que lhe impuseram multas “de 1% (AI 333006.0001/13-2) e 10% (333006.0002/13-9) por divergência entre a sua escrituração fiscal e informações constantes do Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito (CFAMT)” Comenta que de acordo com menção feita no Auto de Infração a base legal para o lançamento foram os Artigos 42, IX da Lei nº 7.014/96; 322, I, do RICMS/1997 (vigente até abril de 2012), 217 e 247 do RICMS/2012 (vigente após abril de 2012) cujo teor transcreve, o que o levou a concluir que a **aplicação** da penalidade, “decorre única e exclusivamente de ausência de informações de determinadas Notas Fiscais de entrada na escrita fiscal da Autuada, identificadas após confronto com o CFAMT.” Aduz em seu favor que o autuante “desconsiderou o fato de que não recai, sobre a Autuada, ônus legal para a manutenção de escrita fiscal nos moldes estabelecidos pelos artigos 322 (RICMS/97) ou 217 (RICMS/12), pelo simples fato de não se enquadrar como contribuinte do ICMS”*

Ratifica que “é empresa dedicada ao transporte urbano e metropolitano de passageiros tendo, com base em seu contrato ora acostado ao presente PAF, tendo o seguinte objeto social: *Cláusula 3ª – 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.*” e acrescenta “como empresa PRESTADORA DE SERVIÇOS, inscrita no CNPJ para o exercício da atividade de “transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal” (código 49.21-3-01), a impugnante está sujeita à incidência do ISS sobre os serviços que presta, não se lhes aplicando as normas próprias dos contribuintes do ICMS, em conformidade com o disposto na Lei

Complementar n.º 116/2003”. Anota que não apresenta qualquer indício de execução de atividade que acarrete em circulação de mercadoria ou outro evento que consubstancie fato gerador do ICMS, e por consequência esta dispensada da inscrição no cadastro de contribuintes do Estado e que mantinha tal inscrição “com o mero objetivo de participação em determinados certames licitatórios, sem que com isso implicasse na sua caracterização jurídica de contribuinte do ICMS.” Entende que a simples inscrição no Cadastro mantido pelo Estado não o transforma em sujeito passivo do imposto de acordo com o CTN, Art. 121, que transcreve. Ratifica o seu argumento de que “não comercializa mercadorias, assim como não realiza qualquer operação que constitua fato gerador do ICMS, estando desta forma, excluída do conceito de sujeito passivo do imposto. Transcreve decisões do Conseq que, segundo ele pugna por este entendimento: A. I. N.º - 299314.0300/11-0 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JFJ N.º 0286-02/11 EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. O que caracteriza a condição de contribuinte não é o fato de a pessoa ser ou não inscrita no cadastro, mas sim a natureza de sua atividade e de seus negócios. Caracterizada a condição de não contribuinte dos destinatários. Mantida a exigência fiscal. (...)4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO JFJ N.º 0013-01/09 Voto: “não se trata de matéria nova tanto como se observa a decisão proferida pela 1ª CJF considerou devido o imposto exigido, mesmo os destinatários estando inscritos no cadastro de contribuintes do Estado de destino, haja vista que as atividades dos destinatários não estão sujeitas ao ICMS. No caso, a existência de inscrição no cadastro se apresenta irrelevante, haja vista que as atividades dos destinatários estão fora do campo de incidência do ICMS, portanto, não os caracterizando como contribuintes como pretende o autuado.”

Argumenta também que o judiciário entende da mesma forma. Cita julgados do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria - STJ, 1ª Seção, REsp 1135489 / AL, Min. Rel. Luiz Fux, DJ 09/12/2009, DJe 01/02/2010); STJ, 1ª Turma RMS 23.799 / PE, Min. Rel. Luiz Fux, DJ 16/11/2010, DJe 01/12/2010); STJ, 1ª Seção, EREsp 149.946/MS, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 6.12.1999, DJe 20.3.2000; STF, RE 559936 AGR/CE, Primeira Turma, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski. DJ: 09/11/2010, DJe 24/11/2010; etc. – onde encontra-se indicado “ que o mero cadastro estadual não é elemento probatório suficiente para demonstrar o caráter de contribuinte do ICMS, sendo necessária a comprovação de que a referida empresa pratica com habitualidade operações sujeitas ao ICMS”

Aduz em seu favor que “considerando a condição de não contribuinte do ICMS, não há como se demandar da autuada que mantenha escrituração fiscal, tendo em vista a expressa previsão, tanto do RICMS/97 como do RICMS/12, de dever legal de elaboração de livros unicamente para os contribuintes de ICMS” de acordo com o Art. 42 do RICMS/97 e 212, I do RICMS/2012 que transcreve. Acrescenta que “esse também fora o entendimento já exarado por este Conselho em julgamento de matéria de idêntica natureza, conforme se verifica da leitura do seguinte acórdão”: PROCESSO - A.I. N.º 02642750/91 RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JFJ n.º 0146/01 ORIGEM - INFAZ IGUATEMI 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N.º 0145-11/02 EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. b) UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INICIADOS EM OUTROS ESTADOS, NÃO VINCULADOS A OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SUBSEQÜENTES ALCANÇADAS PELA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. *Infração não caracterizada. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições (e transporte) de materiais efetuadas por Construtora, quando esta não seja efetivamente contribuinte do imposto, ou seja, quando a mesma não fornecer mercadoria produzida fora do local da obra (situação confirmada em diligência realizada pela ASTEC), nos termos do art. 2º, inciso IX, c/c o art. 541, §1 e 543, inciso I, do RICMS/97, que se aplica retroativamente. 2. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. a) REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA POR ATRASO NA ESCRITURAÇÃO. b) REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. MULTA PELA FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Deriva da não condição de contribuinte do imposto a inexistência de*

obrigatoriedade de cumprimento de obrigações de natureza acessórias. Decisão modificada. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

Aduz que “nesse cenário, os requisitos para aplicação da multa prevista pelo inciso IX, artigo 42 da Lei n.º 7.014/96 não são verificados, já que a obrigatoriedade de manutenção de escrita fiscal é condição lógica para se punir por divergências entre as obrigações acessórias discriminadas pelo Ilustre Auditor Fiscal.” E conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração, por estar o mesmo “em desconformidade com a legislação fiscal vigente e os correspondentes critérios para aplicação de multa prevista pelo artigo 42 da Lei n.º 7.014/96.”

Acrescenta que embora tenha demonstrado “a insubsistência do auto de infração mas em respeito ao princípio da eventualidade observa que “a autuação não merece prosperar tendo em vista a correta interpretação do artigo 42, IX da Lei n.º 7.014/96 não se coadunar com as conclusões atingidas pelo Ilustre Auditor”. Entende que “o mencionado artigo estabelece a aplicação de multa de 10% sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviços “sujeitos à tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal”. Diz que “a interpretação atingida pelo Ilustre Auditor se sustenta na simples análise da tributação do ICMS presente na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor do bem, mercadoria ou serviço”. E mais: “ocorre que, tratando-se de aplicação de multa gravosa, incidente sobre o total do valor comercial do bem transacionado, não se pode ignorar a inteligência da lei no momento de sua aplicação. Observe-se que a aplicação da multa de 10% direciona-se exclusivamente ao sujeito que recebe a mercadoria, bem ou serviço. Desta forma, o enquadramento como operação tributável para fins de aplicação da multa de 10% exige que o destaque do ICMS na Nota Fiscal emitida pelo fornecedor acarrete em impacto fiscal àquele que recepciona o bem ou serviço. Caso contrário, seria admitir que, embora o sujeito não execute qualquer atividade que acarrete em impacto fiscal do ICMS, seja ele de natureza credora ou devedora, o fato de haver incidência do ICMS sobre a operação que nasce de seu fornecedor autorizaria a caracterização da situação fática descrita pelo artigo 42, IX da Lei 7.014/96, desencadeando aplicação de multa agravada de 10%.” E continua: “Percebam, Ilustres Julgadores, que o destaque de ICMS sobre Notas Fiscais emitidas por determinados fornecedores da Autuada, via de regra empresas montadoras de ônibus, em nada se diferencia do recebimento de qualquer outro serviço ou mercadoria objeto de isenção, alíquota zero, redução de base de cálculo ou substituição tributária do ICMS. Isso porque a atividade da Autuada é prestação de serviços de transporte de passageiros dentro do Município de Salvador que, pelo fato de não representar incidência do ICMS, desautoriza qualquer apropriação de crédito do imposto estadual. Por conta disso, mesmo que já comprovada a desnecessidade de manutenção de escrita fiscal pela Autuada, a multa agravada de 10% prevista pelo artigo 42, IX da Lei 7.014/96 não é aplicável, tendo em vista não existir, na perspectiva da Autuada, operação tributável para fins de ICMS na entrada de Notas Fiscais de bens, mercadorias ou serviços.” Observa que “embora o processo administrativo instaurado após defesa não possua o condão de corrigir equívoco na aplicação da lei pelo auto de infração, mostra-se evidente que, caso suplantada a discussão sobre a desnecessidade de manutenção de escrita fiscal, eventuais Notas Fiscais de entradas na reconhecidas pelos livros da Autuada estariam sujeitas à penalidade prevista pelo inciso XI, artigo 42 da Lei 7.014/96, que transcreve.

Conclui a sua impugnação pedindo que seja “*julgado improcedente o auto em exame, tendo em vista a desnecessidade de manutenção de escrita fiscal pela Autuada e “em atenção ao princípio da eventualidade, seja declarada a inaplicabilidade da multa de 10% prevista pelo inciso IX, artigo 42 da Lei 7.014/96, tendo em vista a característica de não tributação das entradas reconhecidas pela Autuada”*. Requer ainda “*a produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a juntada de documentos e também a realização de diligência e de perícia fiscal*”.

O autuante apresenta sua informação fiscal onde inicialmente diz concordar com as argumentações apresentadas entende que “*ficou evidenciado após as análises e confrontos com*

as argumentações trazidas pelo Setor Jurídico da demandante, que existe uma grande desarmonia entre o Setor Jurídico e o Setor fiscal/contábil da impugnante, haja vista que os próprios registros evidenciam que a empresa procede como se contribuinte fosse, pois nas suas transações comerciais com empresas domiciliadas em outras unidades da Federação, as notas fiscais apresentam alíquotas do ICMS destacadas com valores reduzidos, fato demonstrado, inclusive, no próprio exemplo trazido pela empresa na peça defensiva”. Acrescenta que a Ementa do Acórdão JJF Nº 0286-02/11, relativo ao A.I. Nº- 299314.0300/11-0, citada como exemplo, deve ser também transcrito um trecho da ementa que diz: “Estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas”. Observa que “a empresa, nas suas aquisições de produtos e/ou mercadorias em outros Estados da Federação se beneficia da alíquota reduzida que é atinente aos contribuintes com inscrição estadual ativa, posto que, conforme cruzamentos dos dados dos fornecedores e os arquivos fornecidos pela própria impugnante, as alíquotas destacadas nas Notas Fiscais de Entradas são justamente as “reduzidas”, tais como: Aquisições em São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Santa Catarina, Paraná, são pagas ICMS de 7%; nas aquisições em Pernambuco, são destacadas alíquotas de 12%, conforme demonstrativos anexos.”

Entende que diante deste comportamento “a impugnante também deveria arcar com as obrigações acessórias legais, (Artigo 42- RICMS/97) que implicam na escrituração fiscal das suas movimentações negociais.” Anexa arquivos de NFe (CD) comprovando as movimentações citadas e que serviram de base para as suas informações. Salienta “que a empresa foi fundada em 1998 e somente agora (2012) decidiu pedir a baixa da sua inscrição supostamente tida como incorreta” tendo sido auditada a partir de 2008.

Conclui sua informação pedindo a manutenção da ação fiscal que “resultou na reclamação do crédito tributário, visando proteger os interesses públicos, esperando dos membros desse Nobre Conselho um julgamento exemplar pela procedência total do presente auto”.

VOTO

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 insubsistência do lançamento pelo simples fato de não ser contribuinte do ICMS pois não realiza operações sujeitas a 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 a 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 a 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 JF nº 0146/01, ACÓRDÃO JF 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.

VOTO DISCORDANTE

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 interessa 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por maioria, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **333006.002/13-9** lavrado contra **BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA.**

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de Agosto de 2013.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR