

**PROCESSO** - A. I. N° 333006.0001/15-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0034-01/14  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 28/07/2014

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0173-12/14

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

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0044-03/14, ter desonerado o sujeito passivo do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, § 2º, do RPAF/BA.

O Auto de Infração foi lavrado em 28/03/ 2013 para exigir multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$210.152,94, por ter sido constatada a entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, consoante demonstrativo anexado aos autos e referente ao período de janeiro de 2008 a dezembro de 2012.

A empresa apresenta impugnação (fls. 109/117 dos autos) arguindo que, apesar de não realizar com habitualidade qualquer atividade que ensejasse a incidência do ICMS, com o objetivo de atender a exigências de licitações municipais e estaduais solicitou ao Estado da Bahia a concessão de sua inscrição estadual, tendo o seu deferimento resultado no número de inscrição 030.050.363. Entretanto, vendo a desnecessidade desta inscrição, solicitou a sua baixa tendo o seu ato gerado a lavratura de dois Autos de Infração, resultando na aplicação de 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).

Informa ser empresa dedicada ao transporte urbano e metropolitano de passageiros conforme seu contrato social (acostado aos autos), ou seja, "...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".

Alega não comercializar mercadorias, assim como não realiza qualquer operação que constitua fato gerador do ICMS, estando, desta forma, excluída do conceito de sujeito passivo do imposto. O fato de manter uma inscrição perante o Estado não lhe atribui a condição de contribuinte do ICMS. Assim, na condição de não contribuinte do ICMS, não há como ser obrigado a manter escrituração fiscal, assegurando que esse também é o entendimento já exarado por este Conselho em julgamento de matéria de idêntica natureza, conforme Acórdão que transcreve, não existindo, desta forma, previsão legal para aplicação da multa do inciso IX, art. 42 da Lei nº 7.014/96. Requer a improcedência do Auto de Infração ou a realização de diligência ou perícia fiscal para comprovação de tudo que argumenta.

O autuante (fls. 135/136) afirma de que embora concorde com as argumentações defensivas, ficou evidenciado, após as análises e confrontos com as informações trazidas pelo Setor Jurídico da

empresa, que existe uma grande desarmonia entre este setor e o seu Setor fiscal/contábil, haja vista que os próprios registros informam 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.

Em assim sendo, a empresa também deveria arcar com as obrigações acessórias legais, que implicam na escrituração fiscal das suas movimentações negociais, anexando arquivos de NF-e (em mídia) comprovando as citadas movimentações e que serviram de base para as suas informações. Salienta que a empresa foi fundada em 1998 e somente em 2012 decidiu pedir a baixa da sua inscrição supostamente tida como incorreta. E, por força das normas regulamentares só pode analisá-la a partir de 2008.

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado procedente.

A JJF encaminhou os autos em diligência a fim de que fossem acostadas as notas fiscais e/ou chave de acesso dos documentos que embasaram a autuação (fl. 139).

O autuante (fls. 142/143) esclarece que diante de certa dificuldade para o cumprimento total da diligência elaborou demonstrativo constando apenas o modelo 55 (notas fiscais eletrônicas) e modelo 01, do fornecedor de maior expressão (que se encontra em processo de falência), ante a grande quantidade de valores inexpressivos da infração. Apresenta novos levantamentos fiscais (fls. 144/170) momento em que o valor do lançamento foi ajustado para R\$208.046,73.

Manifestando-se, o impugnante reitera as suas razões de defesa (fls. 177/ 178).

O autuante, por seu turno, em nova manifestação, sustenta o lançamento fiscal (fl. 192)

A 1ª JJF prolatou a seguinte Decisão de mérito em relação a infração ora em questão, após rejeitar o pedido de diligência ou perícia fiscal na forma pretendida pelo impugnante:

[...]

*Adentrando na análise do mérito da autuação, para o Direito Tributário consumidor final é o adquirente da mercadoria ou bem, para uso ou consumo próprio ou integração no ativo imobilizado, onde efetivamente se encerram todas as etapas da circulação física, econômica ou jurídica da mercadoria ou bem.*

*Nas vendas diretas a consumidor final dentro ou fora do Estado, não sendo o destinatário considerado contribuinte do ICMS, a alíquota a ser aplicada em cada operação será aquela afixada para as operações internas, que dependeram daquelas estabelecidas em cada unidade Federada.*

*Nas operações interestaduais, o contribuinte remetente depara com algumas dificuldades, especialmente quanto à aplicação da alíquota correta para cada operação devendo identificar se o destinatário é contribuinte do ICMS pra fins de aplicação da alíquota diferenciada e do recolhimento do diferencial de alíquotas pelo destinatário; o destino da mercadoria a ser dado pelo adquirente ou recebedor, sendo esta informação importante para fins da inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS.*

*Na Carta Constitucional, a matéria está contemplada no artigo 155, inciso VII, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988, o ICMS em relação às operações que destinem mercadorias a consumidor final localizado em outro estado adotará:*

- a) - alíquota interestadual de (7% ou 12%) quando o destinatário for contribuinte do ICMS;
- b) - alíquota interna quando o destinatário não for contribuinte do ICMS.

*A destinação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual pertence ao Estado destinatário da mercadoria, sempre que a mesma destinar-se a uso ou consumo e ativo imobilizado do adquirente, desde que o destinatário seja contribuinte do ICMS.*

*O inciso II do § 2º do mencionado 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”.*

*Considera-se contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária por excelência, aquele que, consoante o inciso I, parágrafo único do artigo 121 do CTN, tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Advém da materialidade da hipótese de incidência. É aquele que realiza, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial operações e prestações sujeitas ao ICMS, conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar 87/96.*

*Em tal definição "contribuinte 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".*

*É também considerado contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas; e adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.*

*Já a Lei nº 7.014/96, em sintonia com as normas hierarquicamente superiores no artigo 5º define: "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".*

*Ademais, importa realçar a assertiva do próprio autuante, posta não somente em sua informação fiscal, como, de igual forma, na manifestação após a realização da diligência, de que "A demandante menciona que em não sendo considerada contribuinte não haveria obrigatoriedade de manter escrita fiscal, e, assim sendo, não estaria sujeita ao exarado no Artigo 42, IX, da Lei 7.014/96. Não obstante concordarmos com as argumentações supracitadas...".*

*A este respeito, entendo necessário mencionar que no seu artigo 34, inciso VII, a Lei 7.014/96 determina:*

*"Art. 34. São obrigações do contribuinte:*

*(...)*

*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;"*

*Ao seu turno, o artigo 314 do RICMS/97, vigente à época de parte da ocorrência dos fatos geradores, preceitua:*

*"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):*

*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 então vigente à época de parte dos fatos geradores, determinava que:*

*"Art. 322. O livro Registro de Entradas, modelos I e I-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 do relator)*

*Já o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012, e que abarcou parte do período objeto do lançamento tributário, manteve as mesmas regras do Regulamento, a saber:*

*"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 I e I-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. (grifei)

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;"

Portanto, para a resolução da questão posta, não basta a inscrição no Cadastro de Contribuinte do Estado de destino das mercadorias para caracterizar a condição de contribuinte do estabelecimento destinatário. A inscrição é elemento que, na maioria dos casos, exterioriza ou formaliza a condição de contribuinte, mas não necessariamente significa que a pessoa inscrita seja contribuinte do imposto, uma vez que este somente existirá juridicamente se praticar aquelas situações definidas como fato gerador do ICMS.

Isso diante do fato de que a atribuição da qualidade de contribuinte do ICMS está vinculada, antes de mais nada, à prática habitual do fato gerador do imposto e não à sua inscrição como tal.

O próprio Poder Judiciário, através do Supremo Tribunal Federal (STF), analisando questão análoga, entendeu através de sua 1ª Turma, tendo como relator o ministro Ricardo Lewandowski:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MATERIAL. EMPRESA DA CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREGO EM OBRA. INSUMOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. As empresas da construção civil – por serem, em regra, contribuintes do ISS – que adquirirem materiais em Estado com alíquotas de ICMS mais favoráveis, ao empregarem essas mercadorias como insumos em suas obras, não estão obrigadas a satisfazer a diferença da alíquota maior do Estado destinatário. Precedentes. II Agravo regimental improvido." (RE 559936 CE, julgado em 09 de novembro de 2010, DJe 24 de novembro de 2010)".

Em certo trecho do seu voto, e aí sim, a matéria nos interessa mais amiúde, o relator esclarece 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".

No caso em tela, a própria defendente informa que solicitou a baixa de sua inscrição estadual, a qual tinha sido por ela solicitada, a fim de fazer frente a processos de licitação. Com a não mais observância desta exigência, a manutenção da inscrição estadual tornou-se desnecessária.

No tocante ao fato aventado pelo autuante em uma de suas intervenções de que o sujeito passivo se aproveita 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, aliás, anotada. Todavia, no caso em tela, os fatos demonstram que houve equívoco por parte dos seus fornecedores, que interpretaram o fato do autuado possuir inscrição estadual, com o de ser contribuinte do imposto, o que, consoante afirmação anteriormente consignada, não pode prevalecer. Ademais, o valor do imposto, neste caso somente poderia ser cobrado pelo Estado de onde se originou a operação, diante da incapacidade do Estado da Bahia de figurar no pólo ativo de tal relação jurídica.

Dessa forma, diante de tal entendimento, bem como daquele já externado em casos semelhantes neste Conselho, dentre os quais posso enumerar o Acórdão CJF 0428-12/13, relativo a processo no qual a próprio autuado figura no pólo passivo, e cuja Decisão ocorreu de forma unânime dos integrantes da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, voto no sentido de que o lançamento seja considerado improcedente.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº

7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

## VOTO

A empresa autuada, conforme provas nos autos, dedica-se 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.

À época dos fatos geradores da autuação, estava inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, devido a sua participação em processos licitatórios, conforme alegou.

Posteriormente, requereu a baixa de sua inscrição estadual. Nesta ocasião foram lavrados dois autos de infração. O primeiro para exigir multa de 10% em razão da entrada, no estabelecimento, de mercadorias tributadas sem o registro nos livros fiscais, e o segundo, o ora em lide, para exigir multa de 1% sobre mercadorias não tributadas (ou isentas) não escrituradas.

A questão, portanto, é se saber se o impugnante é, ou não contribuinte do ICMS, mesmo possuindo inscrição estadual.

O art. 4º da Lei Complementar nº 87/96 define contribuinte como “*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*”. Também considera contribuinte “*a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação de mercadorias apreendidas ou abandonadas; e adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização*”.

A Lei Estadual nº 7.014/96, como não poderia ser de outra forma, segue todas estas determinações (art. 5º) e no seu art. 34 indica as obrigações que o contribuinte deve ter em relação aos seus documentos e livros fiscais. Por seu turno, o RICMS/97 nos seus arts. 314, 322 e §§ dispõe com mais especificidade todos os procedimentos a serem seguidos pelo sujeito passivo tributário.

Pela análise de toda a legislação posta, o que caracteriza ser ou não uma pessoa (física ou jurídica) contribuinte do ICMS não é o fato de possuir inscrição estadual, mas sim, que realize operações de circulação de mercadorias ou serviços de transportes com o intuito comercial. São tais operações que devem ser analisadas.

O próprio autuante concorda com tais colocações. Entretanto, entendeu que deveria exigir o imposto já que o impugnante recebia mercadorias em operações interestaduais com as alíquotas destas operações referentes a contribuintes do ICMS e não com a alíquota cheia, pois operações realizadas com não contribuintes.

De fato não poderia ele assim agir. Mas, no caso, o imposto que deixou de ser cobrado não pertence ao Estado da Bahia, mas sim, ao estado onde as mercadorias foram adquiridas.

E, por fim, como bem pontuou o n. julgador do Acórdão recorrido, o autuado, como prestador de serviços de transporte municipal de passageiros, 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.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<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 **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 333006.0001/13-2, lavrado contra **BTU BAHIA TRANSPORTES URBANOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS