

**A. I. N°** - 110427.0005/12-3  
**AUTUADO** - VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S.A.  
**AUTUANTE** - NÉLIO MANOEL DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 08. 04. 2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0046-01/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE PASSAGEIROS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. O lançamento envolve dois fatos: transporte de malas e bagagens de passageiros (excesso de peso) e erro no abatimento de passagens canceladas. A fiscalização considerou que no caso das malas e bagagens o excesso de peso não deveria ter o tratamento dispensado pelo art. 505-A do RICMS/97 ao transporte de pessoas, por entender que se trataria de transporte de cargas. O art. 505-A prevê um regime diferenciado do cálculo do imposto relativo às prestações de serviço de transporte de pessoas, calculando-se o imposto pelo percentual de 5% sobre o valor da receita bruta mensal, que é o valor das receitas auferidas com a prestação de serviço de transporte passageiros. A norma, ao referir-se ao valor das receitas dos serviços de transportes de passageiros, não cuida das receitas dos serviços de transportes de cargas, porque em relação a estes, nos termos do § 7º do art. 1º do Regulamento, são dispensados o lançamento e o pagamento do imposto. Porém excessos de bagagem não constituem “transporte de carga”, pois os valores cobrados pela transportadora constituem meras despesas acessórias integrantes do conceito de receita bruta do transporte de passageiros. As malas e bagagens não viajam sozinhas. Elas viajam com seus donos, que são os passageiros. O tratamento fiscal dado ao serviço prestado aos passageiros alcança evidentemente os seus pertences, e se o peso destes extrapola a franquia relativa ao bilhete de passagem, o excesso cobrado diz respeito ao serviço de transporte prestado aos passageiros. Tendo em vista que o acessório segue a sorte do principal, nos termos do art. 54, I, “a”, do RICMS/97, incluem-se na base de cálculo do imposto todas as importâncias que representarem despesas acessórias ou quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao tomador dos serviços. Por conseguinte, relativamente às malas e bagagens, o lançamento é indevido, pois o tributo já foi pago segundo os critérios previstos no art. 505-A do RICMS/97. Quanto ao segundo fato – erro na determinação do valor das passagens canceladas –, foi provado que houve equívoco na apuração do imposto lançado, e os

cálculos foram refeitos, reduzindo-se o valor a pago.

**2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. b) AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE CONSUMO.** O autuado juntou comprovantes de pagamentos do imposto para demonstrar que parte dos valores lançados havia sido paga, sendo que alguns pagamentos foram feitos após o início da ação fiscal e alguns documentos não contêm autenticação bancária. Refez-se o lançamento, abatendo-se os valores pagos antes do início do procedimento com a devida autenticação bancária. Os pagamentos efetuados após o início da ação fiscal serão homologados quando o contribuinte providenciar a quitação do Auto.

**3. DIFERIMENTO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO DIFERIDO. REFEIÇÕES ADQUIRIDAS PARA CONSUMO PELOS EMPREGADOS DA EMPRESA.** Demonstrado equívoco na apuração do imposto, fato reconhecido pela autoridade que procedeu ao lançamento, reduzindo-se o valor do imposto a ser pago. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21.12.12, acusa os seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas prestações de serviços de transporte rodoviário, sendo lançado tributo no valor de R\$ 88.481,07, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 28.682,27, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 64.180,01, com multa de 60%;
4. recolhimento a menos de “ICMS substituído por diferimento” [sic], na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, relativamente a aquisições de refeições para os funcionários da empresa, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.937,42, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fl. 226/232) observando que, com relação ao item 1º, a autuação diz respeito ao ICMS devido a título de transporte de malas e bagagens. Explica que sua empresa se dedica ao transporte rodoviário municipal, intermunicipal e interestadual de passageiros, e, em se tratando da prestação de serviço intermunicipal e interestadual de passageiros, esse serviço está sujeito à incidência do ICMS. Assinala que, por meio do Decreto nº 8.409/02, foi alterado o RICMS vigente à época, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, permitindo que as empresas dedicadas à prestação de tais serviços poderiam optar pelo recolhimento do ICMS pelo regime de apuração em função da receita bruta, à alíquota de 5%, de modo que as empresas que optassem por tal sistemática de recolhimento deveriam pleitear a concessão de um regime especial de apuração do imposto, e foi exatamente isso o que sua empresa fez, passando desde então a recolher o tributo sobre sua receita bruta, mediante incidência da alíquota de 5%. Nesse sentido, registra em sua escrituração fiscal o valor que seria devido a título de ICMS sobre o valor do transporte de passageiros e faz os respectivos estornos, tal qual previsto no regime especial. Reclama que a fiscalização entendeu que

a empresa teria estornado indevidamente valores de ICMS apurados em relação ao excesso de bagagem dos seus passageiros, o que considera um absurdo. Aduz que, de acordo com o Decreto nº 8409/2002, o Estado da Bahia concedeu um benefício para as empresas dedicadas ao transporte de passageiros, como é o seu caso, e uma vez que o contrato de prestação de serviços de transporte prevê a locomoção do contratante e de seus pertences pessoais (malas/bagagens), considera que o benefício em questão deve por conseguinte encampar o transporte dos pertences pessoais dos passageiros, haja vista que não se pode dissociar uma coisa da outra, pois o passageiro não contrata dois serviços de transporte, é um único serviço, que deve ser, em sua totalidade, alcançado pela previsão contida no art. 1º, inciso V, do Decreto nº 8.409/02. Pondera que situação completamente distinta é a do transporte de carga, quando a transportadora é contratada para transportar uma encomenda, independentemente do seu tamanho ou peso, para outro Estado ou Município, caso em que fica evidente que o valor de tal transporte não será alcançado pelo benefício previsto no art. 1º, inciso V, do Decreto nº 8.409/02. Argumenta que, como o transporte da bagagem não existe sem que haja o transporte do passageiro, é certo que o primeiro é acessório ao segundo e, por isso, está sujeito à regra prevista para o transporte de passageiros, não havendo por que se falar em deduções indevidas pela empresa, impondo-se que a infração seja cancelada.

Quanto aos cálculos, aduz em função do princípio da eventualidade que a autoridade fiscal, quando da recomposição do ICMS supostamente devido, errou na apuração dos valores referentes ao mês de março de 2011, porque, ao fazer a dedução do valor das passagens canceladas naquele mês, o fiscal simplesmente reproduziu o valor lançado para o mês de fevereiro de 2011 (R\$ 857.625,42) e, por conseguinte, afetou o estorno previsto (R\$ 102.915,05). Alega que o valor correto das passagens canceladas no mês de março de 2011 é R\$ 1.025.675,46, e portanto o estorno previsto para aquele mês corresponde a R\$ 123.081,06 ( $R\$ 1.025.675,46 \times 12\%$ ). Por essa razão, pede que, se for mantida a infração em questão, o valor do estorno correspondente ao cancelamento das passagens do mês de março de 2011 seja corrigido.

Com relação aos itens 2º e 3º, que cuidam da falta de pagamento de diferenças de alíquotas sobre entradas de mercadorias para o ativo permanente e de bens de uso e consumo, alega que todas as entradas relacionadas pela autoridade fiscal correspondem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, portanto, os valores cobrados foram retidos e recolhidos pelos fornecedores das mercadorias. Aduz que, para demonstrar o que alega, está diligenciando no sentido de reunir todas as GNREs junto aos seus fornecedores, mas estão sendo carreadas aos autos, por amostragem, parte das GNREs localizadas, bem como uma planilha demonstrando que os valores recolhidos nos referidos documentos de arrecadação correspondem exatamente aos valores exigidos pela fiscalização. Alega que, como os fornecedores estão espalhados pelo território nacional, não conseguiu, no exíguo prazo para apresentação da sua impugnação, reunir todos os documentos de arrecadação dos valores correspondente à diferença de alíquotas retidos, e por isso, em homenagem ao princípio da verdade real que rege todo o contencioso administrativo, pugna pela posterior juntada das referidos GNREs, a fim de afastar qualquer dúvida acerca da quitação integral dos valores exigidos.

Salienta que, no cálculo do item 3º, o fiscal entendeu que as transferências de pneus entre empresas de mesma titularidade corresponderiam a entrada de bens para uso e consumo, porém, em se tratando de insumos da sua atividade, os pneus não estão sujeitos ao recolhimento de diferença de alíquotas de ICMS, e por isso pede que sejam cancelados os valores exigidos a título de diferença de alíquotas sobre as transferências de pneus constantes dos anexos I-B e II-E, referentes ao item 3º.

Quanto ao item 4º, reclama que o fiscal se equivocou ao apurar a diferença de ICMS devido por diferimento no mês de janeiro de 2010, porque não foram reconhecidos os pagamentos realizados pela empresa em 2009, pelo regime de competência. Explica que, na sua escrituração contábil e fiscal, adota o regime de competência, realizando os pagamentos e retenções quando da emissão dos

respectivos documentos fiscais, e as Notas Fiscais referentes ao fornecimento de refeições no mês de janeiro de 2010 foram emitidas em 2009, razão pela qual o ICMS devido por diferimento foi recolhido naquele ano. Considera que, como o objeto da fiscalização foram os anos de 2010 e 2011, a autoridade fiscal não localizou tais recolhimentos, uma vez que foram realizados no ano de 2009. Alega que tais valores haviam sido retidos no código 1145 e, quando verificado o equívoco, cuidou de solicitar a retificação para o código 1959, não havendo dúvidas que se trata de retenções de ICMS sob o regime de diferimento, de modo que os valores lançados referentes ao mês de janeiro de 2010, tendo em vista a demonstração do seu regular recolhimento, devem ser cancelados.

Pede que seja julgada improcedente a autuação fiscal. Protesta pela juntada posterior de documentos que se façam indispensáveis à comprovação de sua defesa. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1165/1168) dizendo que o item cobrado pelo autuado como malas e bagagens se refere na verdade a malotes e excesso de bagagem, tendo inclusive sido emitidas Notas Fiscais em separado relativas a tais serviços. Assinala a previsão do art. 505-A do RICMS/97 acerca da carga tributária relativa ao transporte de pessoas pelo regime de tributação sobre a receita bruta, e em seguida a regra correspondente no RICMS/12, que prevê redução da base de cálculo. O fiscal observa que a legislação citada se refere ao transporte de pessoas, sendo óbvio que as pessoas conduzem suas bagagens, mas existe um limite de peso para estas, daí obviamente se considerar o excedente como sendo transporte de carga, malas ou malotes, cobrado em separado pelo prestador do serviço, fugindo assim à regra da tributação estipulada para o transporte de pessoas. Aduz que as Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte por si só indicam a prestação de serviços de bagagens e malas, tendo na discriminação dos serviços “Transporte de malas postais” e “Valor ref. Excesso de bagagem”. Comenta o conceito de excesso de bagagem, como tudo aquilo que exceda, em quilos de peso ou em quantidade de peças, a franquia oferecida. Assinala que o Decreto nº 11.832/09 regulamenta o preço do bilhete de passagem para fins de cobrança pelas empresas transportadoras, no estado da Bahia. Transcreve o art. 112 do referido decreto. A seu ver, deve-se entender que o excesso de bagagem transportada pelo passageiro, cobrado à parte pelo transportador, não deve ter o amparo do benefício fiscal da carga tributária de 5%, sujeitando-se à alíquota de 17%.

Quanto à alegação de erro na apuração do imposto referente a março de 2011, na dedução do valor das passagens canceladas, informa que esse valor foi extraído dos arquivos da escrituração fiscal digital transmitida pelo contribuinte, estando nela informada a importância de R\$ 857.625,42, e dessa forma não há correção a se fazer. Juntou cópia da apuração do imposto da EFD transmitida pelo contribuinte relativamente àquele mês.

Com relação aos itens 2º e 3º, o fiscal informa que, analisando as cópias das GNREs acostadas ao processo pelo contribuinte, constatou que vários recolhimentos foram feitos após o início do procedimento fiscal, como é o caso das GNREs às fls. 374 a 432, que têm como data do pagamento 22.11.12, portanto no curso da fiscalização, e além disso sem adição dos acréscimos moratórios correspondentes. Observa que a fiscalização foi iniciada no dia 11.7.12, sendo prorrogada por 90 dias, e desse modo ficou rechaçada a possibilidade de que fosse efetuado qualquer recolhimento em atraso em caráter espontâneo, ou seja, sem aplicação de multa. Informa que em outros documentos não consta a autenticação bancária nem comprovante do recolhimento, como no caso das GNREs às fls. 521 a 528, 541, 544, 547, 548, 549, 552 a 556, 559 a 562, 567, 568, 577, 578, 583, 606, 609, 614, 615, 620, 629, 634, 635, 642, 645, 646 e 657, inservíveis por isso para a comprovação dos recolhimentos. Diz que procedeu à exclusão das parcelas em relação às quais o contribuinte provou o pagamento com a apresentação dos documentos que legitimam os recolhimentos, bem como das transferências de pneus, nos anexos I e II-A/L, retificados, reconstituídos à parte e juntados à informação, à qual juntou também os anexos III e IV, referentes aos novos demonstrativos de débito dos itens 2º e 3º, de modo

que no item 2º o imposto passa a ser de R\$ 20.440,88, e no item 3º o imposto passa a ser de R\$ 39.499,72, fora os acréscimos legais.

Quanto ao item 4º, informa que cabe razão ao contribuinte quanto ao erro alegado, devendo ser excluído o valor de R\$ 874,59 relativo ao mês de janeiro de 2010. Elaborou novo demonstrativo.

Opina pelo acatamento das retificações propostas.

Dada ciência da revisão do lançamento ao contribuinte, este se manifestou (fls. 1358/1364) insistindo na impugnação dos lançamentos e fez juntada de novas provas, além de um CD.

No tocante ao item 1º, destaca que o lançamento diz respeito a diferenças apuradas pelo fisco envolvendo dois aspectos:

- a) suposta dedução indevida de ICMS devido a título de transporte de malas e bagagens, em razão da utilização do regime de apuração em função da receita bruta, à alíquota de 5%;
- b) equívoco na dedução do valor das passagens canceladas no mês de março de 2011, em que a autoridade fiscal reproduziu o valor lançado para o mês de fevereiro de 2011, qual seja de R\$ 857.625,42, quando na realidade o valor correto seria R\$ 1.025.675,46.

Quanto ao primeiro ponto, reitera os argumentos expendidos na defesa inicial, sustentando que o benefício em questão diz respeito à prestação de serviços de transporte de passageiros, e o contrato de transporte diz respeito à locomoção do contratante juntamente com seus pertences pessoais (malas e bagagens), e sendo assim o benefício deve encampar o transporte dos pertences pessoais dos passageiros, pois não se pode dissociar uma coisa da outra, uma vez que o passageiro não contrata dois serviços de transporte, é um único serviço que deve ser, em sua totalidade, alcançado pelo benefício. Insiste em que o transporte da bagagem não existe sem que haja o transporte do passageiro, sendo certo que o segundo é acessório ao primeiro, sujeitando-se, portanto, à regra prevista para o transporte de passageiros, tanto assim que o passageiro segue junto com sua bagagem, sendo responsável por retirá-la ao final da viagem e o valor cobrado a título de excesso se refere ao mesmo trecho.

Com relação ao erro apontado na impugnação (item b), contesta a alegação do fiscal autuante, de que os valores dos cancelamentos foram extraídos dos arquivos da escrituração fiscal digital transmitida pelo contribuinte, e que no mês de março de 2011 estaria informada como base de cálculo a importância de R\$ 857.625,42. Diz que o fiscal se equivocou, haja vista as informações prestadas nos “registros E111” dos arquivos das referidas competências. Reproduz a seguir os dados da “Competência 02/2011”. Observa que, para esta “competência”, no campo 04 do registro E111 o valor informado é de R\$ 155.096,88, que corresponde à aplicação da alíquota de 17% sobre a base de cálculo de R\$ 857.625,42, mais a taxa de poder de polícia, de R\$ 58.825,51. Aduz que essas informações constam do campo 03 de informações do mesmo registro fiscal.

Prossegue pontuando que situação diferente se verifica do mês de março de 2011, e nesse sentido transcreve a “Competência 03/2011”, aduzindo que, de modo idêntico, o campo 04 do registro E111 informa a dedução a ser realizada no mês, de R\$ 184.535,04, e não o valor de deduções do mês anterior (R\$ 155.096,88), como supôs o fiscal autuante.

Considera que o fiscal tenha sido levado a erro em razão do informado no campo observações, que equivocadamente repetiu como base de cálculo o valor de R\$ 857.625,42, o que deve ser rechaçado, uma vez que o campo correto a ser considerado é o campo de deduções, e não mero campo informativo (observações). Pondera que se o fiscal confirmasse os valores dos cancelamentos e da TPP (taxa de poder de polícia), concluiria pelo valor correto de R\$ 1.025.675,46. Indaga como seria tratado o referido valor se fosse o inverso, ou seja, uma dedução maior que a efetivamente realizada.

Pede que se proceda à correção da base de cálculo de cancelamentos e deduções realizadas no mês de março de 2011 para o valor de R\$ 1.025.675,46.

Quanto aos itens 2º e 3º, em face de o autuante haver considerado alguns recolhimentos e refeito os anexos correspondentes, mas desconsiderou alguns recolhimentos efetuados no curso da ação fiscal, bem como outros que supostamente não continham autenticação bancária ou comprovante de recolhimento, o contribuinte alega que os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal devem ser considerados, pois a manutenção da cobrança refletiria em *bis in idem*, ou seja, cobrança dupla da exação, na medida em que se exige o tributo já efetivamente recolhido, e ressalta que eventual cobrança de multa e acréscimos moratórios não deve impedir a consideração dos valores efetivamente recolhidos, sendo necessária a exclusão dos valores já pagos. Com relação às guias sem autenticação bancária ou comprovante de recolhimento, diz que, em razão do curto espaço de tempo para manifestação e de não ter tido acesso aos autos, não há como se manifestar especificamente quanto aos documentos assinalados, porém, nos documentos constantes no arquivo da empresa, existem diversas guias GNREs que foram recolhidas via internet banking, onde constam no campo “Autenticação bancária” as informações de recolhimento, quais sejam, código alfanumérico, banco recebedor, data de liquidação, agência e conta corrente debitada, conforme dá exemplo. Por essas razões, considera que hão de ser consideradas as guias com pagamento via internet banking que eventualmente não tenham sido observadas pelo fiscal, podendo ainda tais valores ser confirmados da simples análise de recolhimentos dos respectivos fornecedores. Reclama que o fiscal, na revisão, também não considerou as guias de recolhimento juntadas com valores divergentes do apurado, sendo que alguns fornecedores, ao realizar o cálculo da substituição tributária para pagamento da diferença de alíquotas, equivocadamente incluíram o valor de margem agregada à base de cálculo do imposto, recolhendo valores maiores que os devidos, fato este não alcançado pelo fiscal autuante em sua análise. Alega que para certificar se o ICMS havia sido recolhido bastaria analisar os números das Notas Fiscais informados na guia de recolhimento GNRE e o fornecedor. Nesse sentido, a título exemplificativo, anexou cópias de Notas Fiscais e respectivas GNREs, demonstrando o recolhimento de ICMS a mais do que o devido. Sustenta que todos os recolhimentos apresentados a título de diferença de alíquotas por substituição tributária devem ser acolhidos, ainda que em valores divergentes dos apurados pelo fisco, no limite do valor devido, caso tenham sido recolhidos a mais, ou do efetivamente recolhido, caso sejam menores que o devido, com base nas informações de número de nota fiscal e fornecedor constantes nas guias GNRE apresentadas. Diz que não houve tempo hábil para anexar muitos dos comprovantes, o que já foi solicitado junto às instituições bancárias, mas apenas parcialmente atendidos. Chama a atenção para os novos comprovantes de GNREs anexados, para que sejam excluídos do Auto de Infração, reiterando protesto para apresentação de novos comprovantes assim que recebidos, ou ainda que seja determinada diligência fiscal com tal desiderato.

Conclui dizendo que concorda com os pontos abordados pela autoridade fiscal no que tange à parcial improcedência da autuação, e que ratifica os termos já alegados em sua impugnação, no que tange à parcela à qual o fiscal opinou pela procedência, bem como o pedido de realização de diligência. Pede que ao final seja anulado o Auto de Infração, em razão da impropriedade das acusações fiscais realizadas.

Tendo em vista que na manifestação o contribuinte fez juntada de novas provas, o processo foi remetido em diligência à repartição de origem a fim de que o fiscal autuante prestasse nova informação (fl. 1657).

Em atendimento à diligência, o autuante prestou informação (fls. 1661-1662) dizendo que com relação ao transporte de malas e bagagens a manifestação do contribuinte nada de novo trouxe ao processo, e por isso mantém a cobrança. Quanto às passagens canceladas, informa que, reexaminando a escrita fiscal do autuado, verificou que houve uma repetição dos valores estornados,

inserindo o contribuinte no mês de março de 2011 o mesmo valor do mês de fevereiro, ocasionando assim a diferença apresentada, e por isso, refazendo a conta corrente fiscal daquele mês, o valor do imposto a ser lançado fica reduzido para R\$ 3.276,82.

Com relação aos itens 2º e 3º, diz que no caso dos recolhimentos efetuados no curso da ação fiscal o contribuinte desrespeitou a intimação fiscal, e fica mantido o lançamento, mas juntou demonstrativo dos pagamentos, para fins de homologação, se o Consef assim entender. Quanto às GNREs sem autenticação, informa que o autuado juntou novos comprovantes com a indicação dos elementos de sua liquidação com código de barras, via internet, cujos valores estão sendo excluídos. Informa que também estão sendo excluídos os recolhimentos com valores divergentes dos apurados no levantamento, com base na nova documentação apresentada, sendo que várias parcelas já tinham sido excluídas por ocasião da “contestação”, a exemplo dos valores constantes às fls. 1542, 1545 a 1550, 1553 e 1554.

Juntou novos demonstrativos, ficando assim os valores remanescentes:

- item 1º, R\$ 80.079,56;
- item 2º, R\$ 20.440,88;
- item 3º, R\$ 39.499,72.

Observa que o contribuinte não se manifestou quanto ao item 4º.

Deu-se ciência da nova revisão ao contribuinte, e este voltou a se manifestar (fls. 1978/1981) dizendo que, com relação ao item 1º, mantém literalmente os argumentos já apresentados quanto à tributação em 5% das malas e bagagens. No tocante às passagens canceladas, diz que o fiscal corrigiu o equívoco, e por isso concorda com a revisão.

No tocante aos itens 2º e 3º, diz que reitera o ponto de vista de que os valores pagos no curso da ação fiscal devem ser considerados, sob pena de cobrança em duplicidade. Alega que, não obstante terem sido excluídos os valores comprovadamente pagos, não foram excluídos todos os valores efetivamente recolhidos, já que não houve tempo hábil para anexar muitos dos comprovantes, fazendo-se necessária uma diligência direcionada à confirmação dos valores pagos, o que pode ser realizado no próprio sistema de recolhimentos fazendário, ou junto aos fornecedores. Fez juntada de novas GNREs, reiterando protesto para apresentação de novos comprovantes assim que forem recebidos, ou que seja determinada diligência com tal desiderato. Aduz que dois grandes fornecedores situados em outro Estado passaram à condição de substitutos tributários no Estado da Bahia no período fiscalizado, conforme demonstram os espelhos do cadastro Sintegra anexos, a Rio Branco Comércio e Indústria de Papéis Ltda. e a VD Comércio de Veículos Ltda., e inexistente portanto a obrigatoriedade de recolhimento individual de ICMS por substituição tributária desses fornecedores no período em que se mantinham na condição de substitutos tributários, sendo necessário o expurgo do ICMS respectivo. Conclui dizendo que houve alguns recolhimentos a mais por parte dos fornecedores e que não foram considerados na apuração fiscal. Considera que, independentemente de terem sido recolhidos a mais ou indevidamente, nada mais justo que sejam levados em conta na composição dos saldos apurados, por ser legítimo o direito diante do seu efetivo recolhimento.

Diz que concorda com os pontos abordados pela autoridade fiscal no que tange à parcial improcedência da autuação, e que ratifica os termos já alegados em sua impugnação, no que tange à parcela à qual o fiscal opinou pela procedência. Pede que sejam considerados os recolhimentos a mais e aqueles efetuados no curso da ação fiscal, bem como desconsiderados ou supostos débitos de ICMS de substituição tributária dos fornecedores que estejam na condição de substitutos tributários no Estado da Bahia durante o período fiscalizado. Reitera o pedido de realização de diligência. Pede que ao final seja anulado o Auto de Infração, em razão da impropriedade das acusações fiscais realizadas. Juntou documentos.

## VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de 4 lançamentos.

De acordo com a descrição do fato objeto do 1º item, o lançamento diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas prestações de serviços de transporte rodoviário.

A descrição foi feita de forma simplória e incompleta, não informando o que de fato ocorreu.

O autuado na defesa foi quem deixou claro em que consistiu a autuação.

Esse item 1º envolve dois fatos:

- a) lançamento do ICMS apurado sobre o transporte de malas e bagagens de passageiros por excesso de peso, cujos valores foram cobrados por fora, por excederem o preço da passagem;
- b) erro no abatimento das passagens canceladas no mês de março de 2011.

No caso das malas e bagagens, a fiscalização considerou que o excesso de peso que a transportadora cobra dos passageiros não deveria ter o tratamento dispensado pelo art. 505-A do RICMS/97 ao transporte de pessoas, cujos optantes pagam 5% sobre o valor da receita bruta, e cobrou a diferença de 5% para 17%, por entender que se trataria de transporte de cargas.

Tal entendimento é equivocado por várias razões. Em primeiro lugar porque, se o excesso de bagagem realmente configurasse transporte de cargas, seriam dispensados o lançamento e o pagamento do imposto, nos termos do § 7º do art. 1º do RICMS/97:

“§ 7º Fica dispensado [*leia-se: Ficam dispensados*] o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”

Sendo assim, se estivesse correto o entendimento do fiscal autuante, o contribuinte não teria que pagar nada com relação aos excessos de bagagem, e portanto haveria imposto a ser restituído.

Evidentemente essa conclusão é inadmissível, e o contribuinte agiu corretamente ao incluir o valor do excesso de peso de malas e bagagens na base de cálculo do imposto apurado na forma do art. 505-A. Observe-se que esse dispositivo se refere à apuração do imposto em função da receita bruta. A chave do entendimento está na expressão “receita bruta”. Ninguém pode ter dúvida que os valores cobrados pela transportadora relativamente aos excessos de peso integram sua “receita bruta”.

Atente-se por fim para o fato de que o acessório segue a sorte do principal. As malas e bagagens não viajam sozinhas. Elas viajam com seus donos, que são os passageiros. O tratamento fiscal dado ao serviço prestado aos passageiros alcança evidentemente os seus pertences. Se é cobrado um valor pelo fato de os seus pertences extrapolarem a franquia relativa ao bilhete de passagem, o excesso cobrado diz respeito ao serviço de transporte prestado aos passageiros. Nesse sentido, consagrando o entendimento de que o acessório segue a sorte do principal, o art. 54, I, “a”, do RICMS prevê que se incluem na base de cálculo do imposto, nas operações e *prestações*, todas as importâncias que representarem *despesas acessórias*, seguros, juros e *quaisquer outros acréscimos ou vantagens* pagos, recebidos ou debitados pelo contribuinte ao destinatário das mercadorias ou ao *tomador dos serviços*.

Em suma, o art. 505-A prevê um regime diferenciado do cálculo do imposto relativo às prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de pessoas. Nos termos do inciso V, o imposto a ser pago mensalmente é calculado aplicando-se o percentual de 5% sobre o valor da receita bruta mensal. Já o inciso VI prevê que se considera receita bruta mensal o valor das receitas auferidas, no mês, com a prestação de serviço de transporte passageiros oneradas pelo ICMS. Note-se que o inciso VI é claro ao se referir ao valor das receitas dos serviços de transportes de passageiros. O dispositivo não fala nas receitas dos serviços de transportes de cargas. E por que não fala? A resposta é simples:



é que, nos termos do § 7º do art. 1º do RICMS/97 são dispensados o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga. Por conseguinte, relativamente às malas e bagagens, o imposto lançado é indevido, pois o tributo já foi pago segundo os critérios previstos no art. 505-A.

O segundo fato objeto do 1º lançamento consiste num erro verificado na determinação do valor das passagens canceladas no mês de março de 2011. O autuado reclamou que a fiscalização errou ao fazer a dedução do valor das passagens canceladas naquele mês, pois simplesmente reproduziu o valor lançado para o mês de fevereiro de 2011. O autuante na informação não acatou a reclamação do contribuinte alegando que se baseou nos arquivos da escrituração fiscal digital transmitida pela empresa, não havendo por isso correção a se fazer. O contribuinte manifestou-se contestando a alegação do fiscal autuante, de que os valores dos cancelamentos foram extraídos dos arquivos da escrituração fiscal digital. Houve diligência, e o fiscal admitiu que, reexaminando a escrita fiscal do autuado, refazendo a conta corrente fiscal daquele mês, o valor do imposto a ser lançado fica reduzido para R\$ 3.276,82.

Dada ciência da revisão ao contribuinte, e este voltou a se manifestar dizendo que o fiscal corrigiu o equívoco, e por isso concorda com a revisão.

Acato o resultado da revisão do item 1º deste Auto, mantendo no mês de março de 2011 o imposto no valor de R\$ 3.276,82.

Os itens 2º e 4º cuidam de falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado (item 2º) e de materiais de consumo do próprio estabelecimento (item 3º).

O autuado alegou que todas as entradas relacionadas pela fiscalização correspondem a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, portanto, os valores cobrados foram retidos e recolhidos pelos fornecedores das mercadorias. Se isso fosse verdade e em todas as Notas Fiscais constasse que o imposto foi retido pelos fornecedores (substitutos tributários), o autuado, na condição de destinatário das mercadorias (contribuinte substituído), não teria de provar que o imposto foi recolhido pelos fornecedores, pois o substituído não pode ser compelido a fazer prova de obrigações atribuídas a terceiros. Se a fiscalização desconfia de que os fornecedores retiveram o imposto mas não recolheram os valores retidos, deverá ir fiscalizar os fornecedores, a fim de evitar que eles se locupletem indevidamente. O problema é que, a par dessa alegação, o autuado contesta a exigência do pagamento da diferença de alíquotas nas transferências de pneus entre empresas de mesma titularidade, por considerar que pneus não são bens de uso, e sim insumos da sua atividade, de modo que os pneus não estariam sujeitos ao pagamento da diferença de alíquotas de ICMS. A jurisprudência deste Conselho é farta no sentido de que peças e componentes de bens do ativo imobilizado que são repostos em decorrência do desgaste pelo uso não são insumos, e sim bens de uso. O autuado juntou comprovantes de pagamentos do imposto para demonstrar que parte dos valores lançados havia sido paga. Dentre os comprovantes, consta que alguns pagamentos foram feitos após o início da ação fiscal e que alguns documentos não continham autenticação bancária. O fiscal apenas considerou os valores pagos antes do início do procedimento e os documentos com autenticação bancária. O autuado reclamou do fato de a fiscalização ter desconsiderado os recolhimentos efetuados no curso da ação fiscal e os documentos sem autenticação bancária. Alega que os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal devem ser considerados, pois a manutenção da cobrança implicaria cobrança dupla da exação, na medida em que se exige o tributo já efetivamente recolhido, e ressalta que eventual cobrança de multa e acréscimos moratórios não deve impedir a consideração dos valores efetivamente recolhidos, sendo necessária a exclusão dos valores já pagos. Não haverá exigência de imposto em duplicidade, pois o autuante abateu as quantias pagas anteriormente. Quanto ao que foi pago depois, quando o contribuinte providenciar a quitação deste Auto, a repartição fiscal homologará os valores já pagos, ao proceder à homologação

dos pagamentos. Acato a revisão efetuada pelo autuante, de acordo com os novos demonstrativos dos itens 2º e 3º, juntados à informação às fls. 1973 e 1974, com a ressalva de que o nobre autuante se equivocou na totalização dos demonstrativos:

- a) no demonstrativo do item 2º à fl. 1973, o total correto é R\$ 19,527,30 (e não R\$ 20.440,88);
- b) no demonstrativo do item 3º à fl. 1974, o total correto é R\$ 36,840,29 (e não R\$ 39.499,72).

O item 4º refere-se recolhimento a menos de “ICMS substituído por diferimento” [leia-se: ICMS devido por substituição, em virtude de diferimento], na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, relativamente a aquisições de refeições para os empregados da empresa.

O autuado reclamou que o fiscal se equivocou ao apurar a diferença de ICMS devido por diferimento no mês de janeiro de 2010. O fiscal, na informação, reconheceu que o contribuinte tem razão quanto ao erro alegado, devendo ser excluído o valor de R\$ 874,59 relativo ao mês de janeiro de 2010. Elaborou novo demonstrativo.

Por conseguinte, o imposto a ser lançado relativamente ao mês de janeiro de 2010 fica reduzido de R\$ 1.039,43 para R\$ 164,84. Imposto remanescente do item 4º: R\$ 1.062,83.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110427.0005/12-3**, lavrado contra **VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 60.707,24**, acrescido das multas de 50% sobre R\$4.553,71 e de 60% sobre R\$56.153,53, previstas no art. 42, incisos I, alínea "b" item 2 e II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR