

**A. I. N°** - 278868.0002/12-9  
**AUTUADO** - CAMBUCI S/A  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 23/07/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0142-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, ficando expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTO DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. O lançamento e recolhimento do imposto encontravam-se diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída por lei ao autuado, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade, e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 04/06/2012, refere-se à exigência de R\$14.957,42 de ICMS, acrescido da multa de 60%,

Infração 01 - **07.14.03**. Falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a março, agosto a dezembro de 2009; janeiro a dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$10.285,21. Fonte de dados: registro tipo 70 de arquivos informados à SEFAZ pelo contribuinte, segundo Convênio ICMS 57/95. Arquivos SINTEGRA referentes ao período 2009/2010. Demonstrativos às fls. 09 a 25;

Infração 02 - **02.04.03**. Falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Exigido o valor de R\$4.672,21. Fonte de dados: registro tipos 50/54/75 de arquivos informados à SEFAZ pelo contribuinte, segundo Convênio ICMS 57/95. Arquivos SINTEGRA referentes ao período 2009/2010. Demonstrativos às fls. 26 a 33.

O sujeito passivo, por meio de advogado com procuração à fls. 131 e 132, apresenta impugnação às fls. 108 a 129.

Preliminarmente, diz que é pessoa jurídica de direito privado, nacionalmente conhecido sob o nome fantasia “Penalty”, tendo como objetivo social a industrialização, comercialização, importação, exportação e representação de artigos esportivos e produtos em geral destinados à prática de esportes e atividades recreativas.

Informa que sofreu outra autuação através do Auto de Infração nº 278868.0001/12-2 contra sua filial de CNPJ Nº 61.088.894/029-09, que contém as mesmas infrações do presente caso. Diz entender que, por haver identidade de partes e fatos tributáveis, com alteração apenas em relação ao período cobrado, é imprescindível a reunião dos processos para que não sejam proferidas decisões discrepantes.

Relata que a primeira acusação consubstanciada no Auto de Infração está baseada nos artigos 380 e 382 do RICMS-BA/97, vigente à época da autuação. Observa que a Lei nº 7.014/96, que regula a cobrança do ICMS no Estado possui artigos praticamente idênticos, pelo que não serão transcritos. No entanto, frisa que as normas que atribuem sujeição passiva, por substituição, ao tomador do serviço de transporte, violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25/90, ao qual aderiram todos os Estados e cuja ratificação nacional ocorreu no Diário Oficial da União de 04 de outubro daquele mesmo ano, por meio do Ato COTEPE/ICMS nº 02/90.

Observa que o Convênio ICMS nº 25/90, ao qual o Estado da Bahia aderiu, determina que no caso de transporte de carga interestadual, a responsabilidade pelo pagamento do imposto apenas poderá ser atribuída ao remetente, quando o transportador não possuir inscrição no Estado.

Afirma que dos arquivos que integram o Auto de Infração, em especial o relatório de operações efetuadas nos anos de 2009 e 2010, gravados em mídia anexa ao Auto de Infração, constata-se que todas as operações de transporte que deram origem à autuação foram efetivadas por transportador que possui inscrição no Estado da Bahia. Frisa que o número de cada uma dessas inscrições, data da operação e respectivo conhecimento de transporte rodoviário de carga - CTRC consta do aludido relatório e deveria ter sido verificado pelo auditor fiscal.

Assevera que, considerando o Convênio ICMS nº 25/90, resta evidenciado que a exigência em questão é totalmente descabida, eis que a responsabilidade pelo pagamento do imposto ora em cobrança não poderia lhe ter sido imputada, uma vez que as operações de transporte de carga interestadual foram contratadas com transportadoras que possuem inscrição no Estado da Bahia.

Arremata sustentando que ainda em caráter preliminar, a cobrança e respectiva penalidade relativa à infração 01 deverá ser afastada.

Observa que, como consta da autuação, está sendo exigido o débito de ICMS que deveria ter sido recolhido na qualidade de substituto tributário, em operações de transporte interestadual. Diz que do mesmo modo também consta da capitulação legal da infração, indicada no Auto de Infração, a alíquota do ICMS nestes casos seria de 12%. Entretanto, questiona o período específico de 01/2009, em que foi aplicada a alíquota de 17%. Assinala que para todos os outros períodos, alíquota em questão foi de 12%.

Arremata frisando que, sem maiores digressões, em sendo mantida a autuação, alíquota aplicada para este período deverá ser corrigida.

Afirma que também deverá ser afastada a cobrança do ICMS diferido relativo à aquisição de refeições para consumo de seus funcionários. Observa que dentre muitas definições e discussões doutrinárias, o diferimento pode ser conceituado como a procrastinação do lançamento e do recolhimento do imposto para etapa posterior.

Pondera que, sendo o lançamento ato constitutivo da obrigação tributária, é situação em que, o contribuinte, embora tenha realizado o fato gerador que, no caso, se perfaz pela saída de mercadoria, não se vê obrigado ao recolhimento do tributo, pois, desonerado de tal encargo por força normativa, repassa para etapa seguinte, ou seja, ao adquirente, a obrigação tributária que implica pagamento do imposto.

Destaca que o adquirente fará o recolhimento do tributo somente quando der saída ao produto por ele adquirido. Diz ser pertinente a advertência de que este tratamento tributário somente se aplica quando a mercadoria comercializada continuar a participar do ciclo mercantil. Revela que

o diferimento não é um benefício, mas apenas uma transferência de pagamento para uma etapa posterior da circulação da mercadoria.

Reproduz o art. 7º da Lei nº 7.014/96, que regula do ICMS no Estado da Bahia, para explicitar o tratamento legal do diferimento que condiciona o diferimento à existência de etapa posterior. Continua frisado que esta disposição não é respeitada pelo o art. 343 do RICMS-BA/97 que baliza a autuação. Registra que de sua leitura se extrai que o RICMS-BA ignora por completo a condição que permite o diferimento do imposto apenas quando existir etapa posterior, pelo que extrapola o comando legal da Lei nº 7.014/96.

Assegura que não pode haver diferimento no caso ora em discussão, pois é consumidora final desta mercadoria já que adquire refeições para consumo por parte de seus funcionários. Observa que, não havendo ciclo econômico posterior na aquisição de refeições para consumo de seus empregados, não será possível diferir o pagamento do imposto e lhe imputar a obrigação de recolhê-lo. Aduz que sequer é contribuinte do imposto no Estado para este fim.

Reproduz o art. 5º da Lei nº 7.014/96, para evidenciar sua semelhança ao quanto determina a Lei Complementar nº 87/96, que regula a matéria em caráter geral. Ao comentar sobre as condições a serem preenchidas pelo sujeito passivo da obrigação, destaca que devem ser verificados, em especial, a habitualidade e volume capaz de caracterizar operação comercial.

Afirma que não realiza operação de circulação de refeições, tal como se prova por meio de seu estatuto, ora juntado, de tal sorte que sequer é contribuinte do imposto no Estado para este fim. Acrescenta que, também por este argumento, sequer poderia haver o diferimento do pagamento do ICMS nas operações em questão, mormente por ser consumidora final não contribuinte do imposto para este fim, a obrigação pelo pagamento.

Registra que a exigência relativa à infração 02 também deverá ser afastada.

Assevera que, na hipótese de serem ultrapassadas as preliminares apontadas, no mérito a cobrança também não deverá prosperar.

Informa que em observância ao Convênio nº 25/90, o ICMS devido pela prestação de serviço de transporte interestadual foi devidamente recolhido pelas transportadoras contratadas. Destaca que a planilha elaborada pela fiscalização, que está gravada na mídia anexa ao auto de infração, contém aproximadamente mil números de conhecimento de transporte, já que sua consulta, em meio digital, se mostra até mesmo mais viável. Afirma que em tal planilha é possível verificar todos os dados que foram utilizados pela fiscalização para lavrar a autuação, em especial o número do CTRC, CNPJ/MF, Inscrição Estadual e valor da operação firmada com a respectiva transportadora.

Frisa que dos documentos que ora anexa a sua defesa, observa-se que a autuação não procede. Apenas para esboçar um dos equívocos da fiscalização, junta-se com a presente defesa o registro de saídas, de apuração e DAES da transportadora Expresso JFW Transportes Ltda., inscrita no CNPJ/MF sob o nº 03.162.135/0006-56 e com Inscrição Estadual nº 077.883.182. Continua assinalando que tais documentos comprovam que os CTRC indicados na autuação são os mesmos indicados pela transportadora em questão nos seus registros de saída, que compuseram o valor final das operações do período, sobre o qual foi calculado e pago o ICMS, como comprovam os DAES também em anexo. Apresenta planilha, fl. 117, para evidenciar alguns dos equívocos do levantamento fiscal, explica que, por se tratar de mais de 1.000 CTRC e demais documentos, como livros de registro e apuração, se mostra processualmente inviável apresentá-los todos nesta fase processual. Remata alertando que caberia ao autuante analisar esta documentação quando da fiscalização que, ao invés disso, lavrou um auto de infração prematuro, que está fadado a ser cancelado.

Destaca que em muitos casos o autuante exigiu o pagamento do imposto que sequer era devido ao Estado da Bahia, pois em tais hipóteses os serviços de transporte foram contratados entre outras unidades da federação.

Afirma que remeteu suas mercadorias do Estado da Bahia para outro Estado da Federação (operação nº 1), como exemplo o Estado de São Paulo e, em momento posterior, contratou novo serviço de transporte naquele Estado, com outra transportadora (operação nº 2), para entregar as mercadorias no local desejado. Explica que na operação nº 1 (entre Bahia e outro Estado), o valor do ICMS foi efetivamente destacado e pago pela transportadora (conforme tópico anterior). Continua citando que após a mercadoria ter sido entregue neste segundo Estado, ocorreu um redespacho e outra empresa foi contratada para entregar a mercadoria ao destinatário final. Arremata observando que nesta segunda hipótese (operação nº 02 - entre outros Estados da Federação), de fato não ocorreu, e sequer poderia ter ocorrido, o pagamento do ICMS ao Estado da Bahia, posto que o imposto é devido a outro ente da federação.

Apresenta tabela, fl. 118, discriminando alguns dos equívocos cometidos pela fiscalização.

Afirma que as operações foram contratadas em outra unidade da Federação, de modo que o valor da operação não pode servir de base para a cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia. Assevera que essas informações foram devidamente apresentadas ao autuante e também constam do SINTEGRA.

Revela que nas planilhas que constam em mídia anexa ao Auto de Infração, é possível verificar que há clara indicação (da qual estava ciente o autuante) de que determinados serviços foram contratados em outros Estados. Afirma ser dever funcional de a autoridade lançadora afastar a cobrança nestas hipóteses. Arremata lembrando que o fato de não se observar que o Estado da Bahia não tem competência para exigir ICMS sobre serviço de transporte contratado em outro Estado fere o comando legal do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, e que, por isso, deve ser afastada por completo a exigência do ICMS sobre os serviços de transporte contratados em outro Estado da Federação.

Enfatiza que o recolhimento do imposto devido foi feito pelo contribuinte natural, ou seja, as empresas prestadoras do serviço de transporte e que tal fato não autoriza o Estado a exigir o pagamento dobrado de um mesmo tributo.

Exalta reconhecer o instituto da substituição tributária, entretanto, pontua que este instituto não visa o recolhimento duplice de um tributo, em decorrência de um mesmo fato gerador, ou seja, um recolhimento efetuado pelo suposto substituto e, outro, pelo substituído, caracterizando verdadeiro “*bis in idem*”.

Volta a frisar que o tributo em questão foi pago e que a manutenção da cobrança e respectiva multa caracteriza confisco, hipótese que é vedada pelo inciso IV do art. 150 da CF/88.

Observa que, apesar da pequena diferenciação burocrática entre a forma de recolhimento exigida, ou seja, retenção e recolhimento pelo suposto substituto tributário, e a forma de recolhimento do imposto que realmente ocorreu, em parceria com as prestadoras de serviço de transporte, não existe, na essência, qualquer burla ao espírito da lei, que busca, tão-somente, que os tributos devidos ao Estado sejam efetivamente recolhidos. Pondera que, inobstante esse lapso formal, que sequer está tipificado no Auto de Infração do qual se recorre, este fato não implicou qualquer prejuízo de ordem material ao Fisco. Assevera que este fato não pode ocasionar o enriquecimento sem causa do Estado, de modo que devem ser considerados todos os recolhimentos efetuados em decorrência dos fatos geradores mencionados.

Sustenta que não há como desprezar a indicação de que a situação tratada nestes autos clama por uma tutela específica, já que sua postura, como a do suposto substituído, assentou-se na boa fé, ou seja, não ocorreu a retenção porque a transportadora contratada, partícipe da relação jurídica,

pagou todo o tributo devido ao Estado. Frisa ser justamente neste sentido que dispõe o Convênio nº 25/90.

Destaca que, caso seja mantida integralmente a autuação, por ter agido com boa fé, pois o imposto decorrente das operações de transporte interestadual foi totalmente recolhido pelas transportadoras contratadas, por conta do que dispõe o Convênio ICMS nº 25/90, a multa aplicada deverá ser integralmente afastada, tal como permite o art. 159 do RPAF-BA/99, cujo teor transcreve. Acrescenta explicando que por conta da existência deste convênio, entendeu a que a estas empresas caberia recolher o tributo, eis que estavam, e ainda estão, devidamente inscritas no Estado. Arremata firmando que, em sendo mantida a autuação, a respectiva multa deverá ser afastada.

Pondera que na hipótese de não ser acolhida a preliminar de nulidade da infração contida no item 02 da autuação, há que se reconhecer que o autuante equivocou-se ao aplicar a alíquota de 17% para cobrança do ICMS indistintamente a todas as aquisições de refeições.

Menciona que a fiscalização analisou as notas fiscais de entrada das refeições adquiridas para consumo de seus funcionários e sobre o valor encontrado aplicou a alíquota de 17%, cujas notas fiscais e demais dados cadastrais dos fornecedores das refeições estão indicados nos relatórios que acompanham a autuação.

Registra que não foi observado a condição da maioria dos fornecedores de refeições que é, composta de micro e pequenas empresas, cujas operações não se aplicam a alíquota integral do ICMS. Assevera que a Lei Complementar nº 123/06, em seu art. 18, determina que para as empresas de pequeno porte e microempresas, a cobrança do ICMS será feita de forma escalonada, conforme anexo I da referida lei complementar.

Afirma que o autuante, mesmo tendo todos os elementos necessários, não verificou se as empresas fornecedoras das refeições estavam ou não sujeitas ao recolhimento com base na LC nº 123/06 desconsiderando a situação individual de cada uma dessas empresas a aplicou a alíquota de 17% sobre o valor da nota fiscal, já com as reduções que permite o inciso XX do art. 87 do RICMS-BA/97.

Aduz que mesmo não sendo empresa de pequeno porte ou microempresa, ao contrário das empresas que lhe fornecem refeições, devem prevalecer as alíquotas do ICMS previstas na LC nº 123/06, que são aplicadas nas operações de venda de refeições por microempresas e empresas de pequeno porte, pois: *i*) - o diferimento ocorre em relação à operação anterior, cujo fornecedor está enquadrado nos termos da LC nº 123/2006; *ii*) - haveria violação à possibilidade de lei complementar dispensar tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte - alínea "d" do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal e; *iii*) seria ferido o princípio da isonomia, já que outros contribuintes, para os quais não se aplica o diferimento, conseguiriam vender suas refeições com valores reduzidos, eis que a carga final suportada não seria de 17%, mas sim da alíquota escalonada conforme a LC nº 123/06.

Ressalta que mesmo aceitando-se a hipótese de ser cabível o diferimento do pagamento do imposto nesta operação, este fato não lhe obriga a pagar o ICMS com a alíquota aplicável às empresas de grande porte, ou seja, 17%. Sustenta ser necessário que se analise, em relação a cada uma das empresas fornecedoras de refeição, qual sua situação e respectiva alíquota aplicável. Arremata frisando que tal verificação é plenamente possível, eis que a SEFAZ possui todas essas informações em seus sistemas eletrônicos.

Registra que o autuante deixou de analisar mais de 1.000 cópias de documentos que comprovam o quanto está sendo defendido, optando por lavrar Auto de Infração e aguardar a apresentação de provas pelo contribuinte.

Sustenta que esta prova deverá ser produzida por meio de perícia a ser realizada nos registros das transportadoras prestadoras de serviço, de modo a se comprovar, sem qualquer sombra de

dúvida, que não houve falta de recolhimento do imposto. Continua assinalando que também deverá ser verificada a alíquota do ICMS aplicável às empresas que venderam refeições.

Destaca que o art. 2º do RPAF-BA/99 determina que no processo administrativo serão observados os princípios da verdade material e ampla defesa, dentre outros.

Diz ser bastante plausível acatar o argumento de que a juntada de mais de 1.000 documentos, acrescidos de livros de registros de apuração e saída de ICMS de inúmeras empresas prestadoras de serviço não seria possível. Prossegue assinalando que, com os documentos que são juntados com esta peça comprovam, de forma incontestável, os argumentos apresentados no sentido de que houve o pagamento do imposto e não se trata de mera argumentação, pois há prova clara do equívoco da fiscalização.

Afirma ser necessária a produção de prova pericial, sob pena de se ferir o princípio da verdade material e da ampla defesa. Solicita de produção de prova pericial com base nos artigos 145 e 147 do RPAF-BA/99.

Menciona que sem a perícia em questão, os valores de ICMS pagos pelas transportadoras, em observância ao Convênio ICMS nº 25/90, não poderão ser apurados, de modo que será obrigada a pagar novamente estas quantias. Esclarece que o ICMS devido nas operações de transporte ora em discussão entra na apuração do imposto de cada uma das transportadoras, junto com os demais conhecimento de outras prestações, pois, não há um recolhimento individual para cada serviço contratado, o que mais uma vez justifica a necessidade de perícia.

Explica que é processualmente impossível a juntada de mais de 1.000 cópias de documentos e demais registros que demonstram o pagamento do imposto, sem contar que se trata de várias transportadoras que lhe prestaram serviço de transporte.

Reputa que é de rigor o deferimento da perícia, para provar todo o quanto alegado, mediante a verificação de todos os documentos relativos ao período de 2009 e 2010, cujos itens arrola.

Indica, como assistente técnico para acompanhar os trabalho periciais, a Sra. Maria José Carvalho, brasileira, solteira, coordenadora fiscal, RG 18.893.065-6, CPF 085.911.758-83, que poderá ser encontrada na Rodovia Itajuípe/Coaraci, s/n, no Município de Itajuípe, CEP 45630-000, elenca os quesitos e sugere que tão logo haja o deferimento de perícia, seja intimação, para que disponibilizar os documentos a serem averiguados ou que encaminhe o perito até as empresas que lhe prestaram serviços, para que os quesitos apresentados sejam respondidos, tudo sob acompanhamento do assistente técnico.

Conclui reiterando seu pedido para a reunião deste processo ao Auto de Infração nº 278868.0001/12-2 e o acatamento das preliminares apresentadas ao início desta peça. Caso tais argumentos sejam ultrapassados, requer, no mérito, o reconhecimento: a) exclusão da exigência do ICMS sobre serviço de transporte interestadual contratado com outra unidade da federação; b) cálculo do ICMS diferido com as alíquotas constantes na LC nº 123/2003 e; c) que seja considerado o restante dos valores exigidos por meio deste auto de infração já devidamente pagos pelas transportadoras contratadas, tudo a ser comprovado por meio de perícia, de tal forma que a autuação deverá ser integralmente cancelada. E, na eventualidade de ser mantida a autuação, requer que a multa seja integralmente afastada, eis que a ausência de recolhimento não ocorreu por má-fé, eis que foi observado o Convênio ICMS nº 25/90, tanto pelo estabelecimento autuado, quanto pelas transportadoras que lhe prestaram serviços.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 1887 a 1900 dos autos. Nos termos a seguir sintetizados.

Para enfrentar a alegação da defesa de que os dispositivos legais, artigos 380 e 382 do RICMS-BA/97, que sustentam a infração 01 desrespeitam o Convênio ICMS nº 25/90, reproduz os dispositivos legais citados.

Esclarece que os artigos do RICMS-BA/97 citados transferem para o tomador do serviço de transporte a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às prestações sucessivas por ele recebidas, independentemente da prestadora do serviço ter inscrição, ou não, no Estado da Bahia, exigindo apenas que o tomador seja contribuinte normal. Destaca que o autuado tem o mesmo entendimento sobre esses artigos. Diz que já em relação ao Convênio acima citado, o impugnante comete um equívoco hermenêutico, induzindo um falso resultado.

Esclarece, reproduzindo literalmente o trecho de sua defesa onde explicita a sua compreensão daquele texto: “Nota-se que o Convênio nº 25/90, ao qual o Estado da Bahia aderiu, determina que no caso de transporte de carga interestadual, a responsabilidade pelo pagamento do imposto apenas poderá ser atribuída ao remetente (no caso, a Impugnante), quando o transportador não possuir inscrição no Estado.”. Observa que pelo entendimento do autuado, o Estado não poderia transferir tal responsabilidade para o prestador quando este for inscrito no seu cadastro de contribuinte, estando assim, diante de uma contradição entre os preceitos citados. Assevera que essa antinomia deriva de uma interpretação equivocada do convênio citado por parte do autuado. Revela que o hermeneuta deve se ater ao texto legal, com cautela para não inovar, trazendo para o texto algo que não fora dito pelo legislador. Reafirma que no texto do convênio citado não se faz uso da palavra “apenas”, foi ela inserida pelo intérprete, a autuada, quando da sua busca do entendimento deste dispositivo.

Afirma que o Convênio faculta ao Estado de início da prestação, a prerrogativa de impor ao tomador do serviço de transporte a responsabilidade pelo imposto incidente na operação no caso da prestadora não possuir inscrição no seu cadastro de contribuinte. Observa que o Convênio nada diz a respeito de prestadora que possua inscrição estadual no Estado de início da prestação, deixando esse caso em aberto para que cada Estado legisle livremente. Frisa que se a lei silencia quanto ao tema, não cabe ao intérprete fazê-la falar. Afirma que a correta interpretação dos textos legais citados revela a falsa antinomia alegada pela defesa.

Assevera que à luz dos artigos 380 e 382 do RICMS-BA/97, todas as empresas prestadoras de serviço de transporte arroladas no auto de infração, detentoras de inscrição no CICMS/BA, ou não, são consideradas contribuintes substituídos, configurando a tomadora do serviço, a autuada, como contribuinte substituto e responsável pelo pagamento do imposto devido.

No tocante à alegação de que para o período de 01/2009 foi aplicada a alíquota de 17% , quando o correto seria 12%, provocando um erro na determinação da base de cálculo do imposto cobrado, revela que da análise dos demonstrativos da infração 01, fls. 01 e 04, se constata que, efetivamente, houve um engano quando da elaboração desses demonstrativos para o período de janeiro/2009, data de ocorrência 31/01/2009, ou seja, a utilização da alíquota de 17%, em detrimento da alíquota correta de 12%. Explica que, não obstante, o cálculo do imposto devido para esse período, o montante de R\$297,82, encontra-se demonstrado à fl. 09, revelando com clareza que fora efetuado com a alíquota correta, isto é, 12 %. Frisa que essa mesma quantia figura como valor histórico do débito a ser cobrado nos quadros, fls. 01 e 04. Assevera que a alíquota equivocada dos quadros citados, bem como a sua base de cálculo, têm caráter apenas figurativo, refletindo, tão-somente, uma peculiaridade técnica de inserção dos dados no software oficial de lavratura de Auto de Infração disponibilizado pelo Estado da Bahia. Afirma que, para garantir apenas a formalidade da peça acusatória, exhibe os dados referentes ao período de janeiro de 2009 constantes dos quadros apresentados, fls. 01 e 04, referentes à infração 01, retificando apenas a sua alíquota e a sua base de cálculo. Diz estar claro que o valor do imposto devido não foi alcançado pelos desacertos incorridos naqueles quadros.

Quanto à alegada ilegitimidade de parte em relação à infração 02, relata que a autuada sustenta que o instituto da substituição tributária só se aplica quando a mercadoria comercializada continuar a participar do ciclo mercantil, isto é, tiver uma saída posterior e que esse ciclo, no seu entender, não ocorre na aquisição de refeição para consumo por parte dos seus funcionários, pois não há saída do produto por ela adquirido, haja vista tratar-se de um consumidor final, evocando

o art. 7º da Lei 7.014/96, bem como o art. 343 do RICMS-BA/97, além de argumentar que o RICMS-BA/97, no citado artigo, revela-se incompatível com a Lei 7.014/96 no que tange à condição prevista para dar-se o diferimento do imposto.

Registra que no entender do autuado, o termo “etapa posterior” utilizado no texto do art. 7º da Lei 7.014/96 necessariamente vincula a aplicação do instituto da substituição tributária a uma saída posterior da mercadoria adquirida, o que efetivamente não ocorre no caso de consumo de refeição adquirida. Entretanto, essa interpretação dada ao dispositivo mostra-se eivada de interesses próprios, distorcendo os ditames legais, consoante teor do art. 342 do RICMS-BA/97, que reproduz.

Afirma que o significado da expressão “etapa posterior” citada no art. 343 do RICMS-BA/97 encontra-se clara no art. 342 desse mesmo diploma legal e denota ser determinada operação, prestação ou evento expressamente previsto pela legislação. Diz que no caso específico do inciso XVIII do art. 343 citado, aqui aplicado ao caso em tela, esse evento é a entrada no estabelecimento do adquirente de refeições para consumo por parte de seus empregados. Frisa que os vários incisos do art. 343 do RICMS-BA/97 trazem diversas circunstâncias que suscitam a aplicação do instituto da substituição tributária, situações essas vinculadas a eventos que não estão limitados à simples saída de mercadoria.

No que diz respeito a alegação de que o imposto exigido fora devidamente recolhido pelas empresas transportadoras contratadas, menciona que, no intento de provar que o recolhimento do imposto cobrado neste auto de infração, decorrente das operações apontadas em seu quadro, fl. 117, já fora efetuado pela emitente dos documentos fiscais, o autuado acosta ao auto os livros fiscais da transportadora citada, Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS, bem como os seus respectivos Documentos de Arrecadação Estadual.

Admite que esses conhecimentos de transporte foram arrolados no cálculo do imposto devido referente à infração 01 deste auto de infração e que também identifica seus lançamentos no Livro Registro de Saída da empresa transportadora. Observa a devida apuração do imposto referente ao mês de fevereiro de 2010, bem como o seu respectivo DAE. Assevera que esses elementos comprovam que a empresa transportadora, prestadora do serviço, cumpriu com suas obrigações acessórias condizentes com os documentos emitidos. Em relação ao adimplemento da obrigação principal, revela que somente uma auditoria minuciosa, contemplando todos os documentos emitidos pela empresa, bem como os créditos por ela auferidos no seu Livro de Apuração, possibilitaria asseverar, sem margem para dúvidas, que os valores destacados a título de ICMS nos documentos apontados no referido quadro foram efetivamente recolhidos pela empresa prestadora. Afirma que a verificação do devido recolhimento do imposto incidente nas prestações de serviço de transporte implicaria trabalho extremamente árduo de ser realizado, mormente em se tratando de prestadora estabelecida em outra Unidade da Federação. Afirma que esse recolhimento trata-se de um indébito, pagamento indevido, cabendo restituição ao contribuinte que sofreu o seu ônus.

Quanto à alegação defensiva de que no cálculo do imposto devido na infração 01 foram arrolados conhecimentos de transporte inapropriados, por entender que muitos serviços de transportes contemplados no auto de infração tiveram seu início de prestação em outra Unidade da Federação, sendo portanto indevido o seu imposto para o Estado da Bahia. Diz reconhecer de imediato que os conhecimentos de transporte elencados realmente constam do cálculo do imposto devido referente à infração 01. Afirma que o autuado, em sua argumentação, demonstra desconhecer a estrutura do arquivo magnético instituído pelo Convênio 57/95, quando presume que o conteúdo do campo 05 do registro tipo 70 do arquivo instituído pelo convênio citado, o SINTEGRA, campo esse denominado Unidade da Federação, traz a informação do Estado onde teve início a prestação do serviço de transporte acobertado pelo CRTC. Equivocada, elaborou o quadro acima, onde assume o conteúdo do campo 05 como sendo o local de origem da prestação, coluna intitulada “UF origem” do quadro. Para comprovar o que assevero, reproduz o item 18 do



Manual de Orientação, apêndice do Convênio ICMS 57/95, que explicita a estrutura do registro tipo 70 do arquivo SINTEGRA.

Afirma ser patente que o conteúdo do campo 05 do registro tipo 70 informa a sigla da unidade da Federação do emitente do documento, e que não guarda relação alguma com o local de início da prestação do serviço. Diz ratificar sua afirmativa, carreando aos autos o resultado de consulta realizada no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Receita Federal, obtido com aquelas inscrições coletadas pela autuada no universo das operações de prestações contempladas neste auto e listadas em quadro que apresenta, fl. 1894 a 1896.

Ressalta que dessa consulta no CNPJ extrai-se os seguintes dados a respeito das empresas transportadoras: 57.692.055/0022-51, encontra-se atualmente baixada; 59.874.354/0001-08, encontra-se ativa, estabelecida no Município de Guarulhos, no Estado de São Paulo; 17.463.456/0013-24, encontra-se ativa, estabelecida no Município de Contagem, no Estado de Minas Gerais. Destaca que, como esperado, a localização do estabelecimento de cada inscrição no CNPJ vai ao encontro da informação contida no campo 05 da base de dados SINTEGRA, e consta do relatório elaborado por este preposto do Estado. Revela que o autuado equivocadamente entende essa informação como sendo local de origem da prestação, como demonstra em quadro por ela elaborado (coluna “UF origem”). Afirma restar explicitado que o autuado novamente enxerga os dispositivos legais por uma ótica muito particular, aquela que lhe é útil.

No tocante a alegação de que a manutenção da cobrança do imposto do suposto substituto tributário por meio do auto de infração em tela caracteriza “bis in idem”, haja vista o valor já ter sido recolhido pelas transportadoras prestadoras de serviço, o substituído, registra que no direito posto, existe norma que claramente regula essa operação, excluindo textualmente do pólo passivo o contribuinte substituído, no caso o prestador do serviço, ficando o tomador do serviço inteira e unicamente responsável pelo pagamento do tributo. Frisa ser o que expressamente dispõem os artigos 380 e 382 do RICMS-BA/97 pelo recolhimento do imposto para o tomador do serviço, não cabendo às partes envolvidas na operação agirem de forma diversa, comprometendo a segurança jurídica do sistema. Ressalta que os citados dispositivos não abrem espaço para o relativismo, são claros quanto à sujeição passiva quando da ocorrência da hipótese de incidência prevista nos seus textos. Assevera que a justificativa da defesa ao afirmar que as empresas transportadoras recolheram o tributo devido não se sustenta como verdadeira, pois a obrigação tributária prevista no texto legal não pode ser objeto de ajustes particulares, uma vez que tal entendimento viola o disposto no art. 123 do CTN, cujo teor transcreve. Menciona que o texto é claro vedando qualquer possibilidade de flexibilização entre particulares quanto à definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Assegura que a proposição da autuada reveste-se de ilegalidade e que os valores recolhidos pelas transportadoras prestadoras de serviço foram pagamentos indevidos, como dispõe o inciso II do art. 165 do CTN.

Explica que do texto normativo citado depreende-se que as transportadoras que efetuaram recolhimentos pelos serviços prestados passam a ter direito à restituição do indébito. Assim sendo, afirma que não há porque se falar em enriquecimento ilícito do Estado, nem mesmo em duplicidade de pagamento do imposto reclamado neste auto de infração. Prossegue asseverando que, consentindo com a autuada, a Fazenda Pública estaria se expondo ao risco de vir a ter de repetir o indébito a requerimento daqueles que adimpliram a obrigação sem a capacidade passiva para fazê-lo, como apregoa o texto normativo acima.

Afirma que o autuado postula o afastamento da aplicação da multa caso seja mantida a cobrança do imposto previsto para a infração 01, evoca o art. 159, inciso II do RPAF-BA/99, que reproduz.

Destaca que o autuado menciona ter agido de boa fé, acrescentando que o não recolhimento do imposto como substituto nas operações de prestação de serviço fora motivado pelo seu entendimento do Convênio ICMS nº 25/90 ao afirmar literalmente o seguinte: “por conta da existência deste convênio, entendeu que a estas empresas caberia recolher o tributo, eis que estavam, e ainda estão, devidamente inscritas no Estado”. Frisa que, estranhamente agora o

autuado dá um outro entendimento ao mesmo convênio. Lembra que quando da sua argumentação no item II.1 da defesa, alegou ilegitimidade na cobrança do imposto por parte do Estado, ela afirma que o convênio somente autoriza o Fisco a cobrar o imposto daquelas prestadoras que não possuem inscrição no seu cadastro de contribuintes.

Quanto à alegação da defesa de que no seu entender, na infração 02, o cálculo do valor do imposto diferido deve acompanhar e contemplar o escalonamento de alíquota definido em tabela do anexo I da Lei Complementar nº 123/06, e não a alíquota aplicada de 17%, uma vez que a maioria dos fornecedores de refeições é composta de micro e pequenas empresas, optantes pelo Simples Nacional, afirma que a lógica apresentada pela defesa não encontra respaldo jurídico, eis que, efetivamente, os contribuintes optantes Regime Especial Unificado de Arrecadação instituído pela citada Lei Complementar são alcançados pela incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme previsto no art. 386, inciso I, c/c o art. 343, inciso XVIII, e art. 349, todos do RICMS-BA/97, cujo teor reproduz.

Revela que se infere dos textos legais reproduzidos que a opção pelo Simples Nacional por parte do fornecedor de refeições, o substituído, em nada alcança o cálculo do imposto cujo lançamento fora diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, o substituto, que no caso específico em tela é o autuado. Arremata frisando que mantém o procedimento de cálculo do imposto devido para a infração 02.

No que diz respeito ao pedido de perícia, afirma que o autuado equivoca-se ao requerer a perícia, pois esse procedimento é inapropriado para os questionamentos por ela propostos, consoante previsão do art. 150, inciso II, do RPAF-BA/99. Esclarece que o instituto da perícia é utilizado para investigar matéria que exija um conhecimento técnico específico por parte do parecerista, exigindo, portanto, a participação de um profissional peculiar, habilitado e com experiência técnica no assunto questionado. Registra que os questionamentos trazidos pelo autuado são de cunho contábil fiscal, tema de domínio dos profissionais que trabalham no Fisco. Nestes termos, entendo que não se aplica o instituto da perícia.

Afirma que a alínea “a”, do inciso II do art. 147 veta o deferimento do pleito de perícia, haja vista os questionamentos levantados pela autuada serem afeitos ao trabalho de auditoria fiscal efetuado pelos prepostos da Fazenda Pública, sendo portando, desnecessário o acompanhamento de técnico especializado. Acrescenta que demais, o art. 123, §3º do mesmo RPAF-BA/99 explicita que a depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal. Assevera inexistir no Auto de Infração qualquer elemento motivador que suscite a realização de perícia, ou mesmo de diligência.

Diz entender oportuno pontuar que o autuado, entendendo ser devido o imposto aqui cobrado, a partir de julho de 2012 passou a recolher o ICMS com código de receita 1632, ou seja, imposto decorrente de substituição tributária nas prestações de serviço de transporte.

Destaca que o Conselho de Fazenda Estadual, em outras oportunidades, posicionou-se pela manutenção de crédito constituído em auto de infração decorrente de configurações similares a estas debatidas neste PAF, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0237-01/11, bem como o JJF Nº 0278-05/11.

Conclui rogando pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em pauta suplementar, esta JJF deliberou converter os autos em diligência à inspetoria de origem, fl. 1904, para que o autuado fosse intimado a apresentar planilha, nos mesmos moldes da planilha “Substituição Tributária por Antecipação” constante do CD, fl. 100, consolidada mensalmente, discriminando e identificando os dados de cada operação que tenha sido iniciada fora do Estado da Bahia, conforme alegação aduzida na defesa para que o autuante procedesse aos ajustes cabíveis.

O resultado da diligência, fls. 2021 e 2022, apresentado com a elaboração e juntada de novos demonstrativos efetuados pelo diligente, fls. 2023 a 2049, com base nos elementos carreados aos pelo impugnante, fls. 1938 a 2018 que resultou na redução do débito da infração 01 para R\$10.285,21, o impugnante foi intimado a tomar ciência, fls. 2056 a 2058, e se manifesta às fls. 2060 e 2061, informando que está colacionando aos autos os documentos originais de todos os CTCRs que possui, fls. 2063 a 2140, para que sejam analisados pelo autuante.

O diligente, com base nas novas comprovações complementares apresentadas pelo impugnante, depois de conferir os CTCRs colacionados às fls. 2063 a 2140, refez o demonstrativo anteriormente elaborado no atendimento da diligência, fls. 2145 e 2146, que reduz o débito da infração 01 para R\$9.190,11.

Em manifestação acerca do novo resultado da diligência, fls. 2167 a 2170, reiterou todos os argumentos já articulado em sua manifestação anterior e asseverou que apesar de ter entregue todos os CTCRs que possui não foram excluídos todos os serviços de transportes que foram contratados em outros Estados da Federação. Observou que no ano de 2009 não foram excluídas as operações iniciadas nos Estados de São Paulo, Paraná e Paraíba e no exercício de 2010 as operações iniciadas em São Paulo. Concluiu requerendo a retificação dos cálculos com base em todos os documentos apresentados e caso não admitido o pedido reitera seu pedido para que seja retificado o cálculo para que passe a contar a alíquota de 12%, sobre a base de cálculo reduzida do ICMS.

O diligenciador que efetuou a revisão fiscal, fls. 2174 a 2176, esclarece em relação à manifestação às fls. 2167 a 2170, que na informação prestada às fls. 2142 a 2146, foram considerados todos os conhecimentos anexados pelo defendente, na tentativa de proceder a correta identificação do local de início da prestação. Para tanto, afirma que foram analisados todos os prestadores de serviços constantes da infração, em conjunto com os CTCRs anexados pelo autuado. Assegura que o levantamento foi minucioso, sendo excluídas todas as operações que se iniciaram em outro Estado, por isso, não procede a alegação defensiva de que ainda constam no Levantamento Fiscal operações iniciadas em outros Estados.

Em relação ao argumento do autuado de que os cálculos estão contraditórios, com o lançamento da alíquota de 12% nos demonstrativos e de 17% no Auto de Infração, explica que as planilhas e/ou demonstrativos que compõem este Auto de Infração é a transcrição literal dos conhecimentos, com a Base de Cálculo e Alíquota (7%, 12% ou 17%) ali destacados.

Sustenta que o imposto lançado foi calculado segundo o destino das mercadorias, conforme constam nos demonstrativos as fls. 2147 a 2161, contudo estes valores ao serem transportados para o demonstrativo da Infração as fls. 2145 e 2146, foram lançados com a alíquota de 17%. Por limitação técnica a base de cálculo é lançada automaticamente pelo Sistema Emissor de Auto de Infração, cabendo ao auditor apenas o lançamento do imposto e da alíquota. Assevera que a Base de Cálculo e o valor do débito constante dos demonstrativos às fls. 2147 a 2161 é o que prevalece. As informações da alíquota de 17% no novo Demonstrativo de Débito elaborado, as fls. 2145, não alteram o valor do imposto.

Afirma seu entendimento de que o enquadramento legal, a descrição dos fatos, e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem a compreensão dos fatos acusatórios, possibilitando assim a plena defesa. Sobre este assunto cita o Acórdão CJF nº 0357-12/09, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho. Opina pela procedência parcial do presente Auto de Infração, nos termos dos novos demonstrativos elaborados, destacando a reiterada jurisprudência deste CONSEF, no entendimento expresso na presente autuação, a exemplo os Acórdãos JJF 0157-05/13 e CJF 0177-11/13, 0119-11/14, 0303-11/13 e 0138-12/14. Reafirma a irrelevância do pagamento efetuado pelos prestadores de serviços de transporte sucessivos.

## VOTO

Inicialmente, me manifesto pelo não acolhimento do pedido do sujeito passivo para a reunião dos de todos os Autos de Infração lavrados contendo a mesma irregularidade apontada, somente em relação a períodos e filiais diferentes para que não sejam proferidas decisões discrepantes. Ao compulsar os autos não vislumbro qualquer dificuldade, haja vista a inexistência de motivação objetiva, a exemplo de não se verificar cobrança em duplicidade. Entendo que não há prejuízo ao defendente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa proposta relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração

No presente processo, não foi constatado violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Restou evidenciado nos autos que o sujeito passivo tomou conhecimento de todos os elementos que constituem a acusação fiscal, conforme se constata pela desenvoltura argumentativa exercitada na peça defensiva e pelas planilhas que acostou aos autos, inexistindo, portanto, qualquer óbice ou cerceamento ao seu direito de defesa. Além de inexistir previsão regulamentar para reunião dos processos, requerida pelo defendente, é indubitosa a sua plena condição de acompanhar, sem qualquer limitação ou prejuízo, o integral desfecho de todos os Autos de Infração lavrados.

No que diz respeito a preliminar suscitada quanto à ilegitimidade de parte da exigência do imposto por falta de retenção e recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte interestadual, na qualidade de substituto, por estar a autuação baseada nos arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, em vista de seu entendimento de que as normas que atribuem sujeição passiva, por substituição, ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25/90, ao qual aderiram todos os Estados, não deve prosperar, haja vista que o presente Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação que rege a matéria tratada na autuação, inclusive os arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97. No tocante especificamente ao argumento defensivo de que as normas que atribuem sujeição passiva ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25/90, será tratado adiante por ocasião do enfrentamento do mérito da autuação.

Consoante as razões acima expendidas, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa proposta relativamente às irregularidades apuradas, não se configurando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Em suma, consigno que o presente PAF está revestido das formalidades legais, ante a inexistência dos motivos previstos na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Indefiro o pedido para realização de perícia pugnado pelo defendente com base no art. 147, inciso II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Ademais, foi realizada revisão fiscal por preposto fiscal estranho ao feito, e foi dado conhecimento ao contribuinte quanto ao resultado da mencionada revisão.

No mérito, o item 01 da autuação trata da falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a março, agosto a dezembro de 2009 e de janeiro a dezembro de 2010.

Foi alegado pelo sujeito passivo, em sede de defesa, que de acordo com os arquivos que integram o Auto de Infração e que se encontram gravados em mídia anexa ao PAF, todas as operações de transporte que deram origem à autuação foram efetivadas por transportador que possui inscrição no Estado da Bahia. O número de cada uma dessas inscrições, data da operação e respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas - CTRC consta do aludido relatório e deveria ter sido verificado pelo autuante. Entende que as normas que atribuem sujeição passiva ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25/90.

O Convênio ICMS 25/90 estabelece que, “na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural”.

A tipificação das situações em que deve ser realizada a substituição tributária do ICMS, bem como, a definição da atribuição da responsabilidade pelo seu pagamento, sob tutela da CF/88, são preconizadas expressamente nos artigos 5º, 6º e 7º da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

*“Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

*Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.”*

A Lei nº 7.014/96 em seu art. 8º, inciso V, atribui ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

Por seu turno, o RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, em dispositivos específicos, disciplina a matéria nos dispositivos a seguir reproduzidos:

*“Art. 380. “São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

*II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.*

*§ 1º Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

*§ 3º A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62 e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.”*

*“Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:*

*I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte (Redação atual dada pela Alteração nº 14, (Decreto nº 7725), de 28/12/99, DOE de 29/12/99:*

*a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanhem a carga:*

*1 - declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;*

*2 - a expressão: "Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS."*

Como se depreende dos dispositivos legais reproduzidos, inclusive a regra inserta no RICMS-BA/97, constata-se que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, por isso, não é acatada a alegação defensiva de ilegitimidade passiva, ressaltando-se que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição, exclui a do contribuinte substituído.

É cediço que não é atribuição do Fisco buscar elementos de provas junto a terceiros. A responsabilização imposta pela substituição tributária tem exatamente o objetivo de concentrar a arrecadação e a fiscalização, de forma que o foco de atuação do fisco se restrinja a um número pequeno de contribuintes, proporcionando fiscalizações e controle mais efetivos. Atender ao pedido do defendente para intimar e/ou fiscalizar cada uma das empresas transportadoras é atentar contra a própria essência legislativa, que tem por fim, evitar exatamente o que o impugnante pede: que o fisco busque documentos nas empresas que prestaram serviço ao defendente, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido. Se o contribuinte tivesse apresentado comprovação de recolhimento do imposto, tais valores poderiam ser excluídos do levantamento fiscal.

No que diz respeito aos alegados recolhimentos efetuados pelas transportadoras, entendo que não há como prosperar o argumento defensivo, haja vista que a legislação tributária aplicável, conforme já mencionado, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. Portanto, resta configurada expressamente a exclusão da responsabilidade do contribuinte substituído.

Alegou também a defesa que constatou equívoco no levantamento fiscal, inclusive, que foi exigido ICMS que sequer é devido ao Estado da Bahia, porque os serviços de transporte foram contratados entre outras unidades da Federação. Para promover os ajustes cabíveis o autuante solicitou que o autuado informasse os locais de início das prestações de serviço acobertadas pelos Conhecimentos Rodoviários de Transporte elencados nos Demonstrativos de Apuração cujos valores estão sendo cobrados no Auto de Infração em comento.

Na revisão realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, foi informado que foram analisados todos os prestadores de serviços em conjunto com os CTCs anexados pelo autuado e que o levantamento foi minucioso, sendo excluídas todas as operações que se iniciaram em outro Estado.

Quanto aos prestadores de serviço Expresso JFW Transportes Ltda., Kenya S/A Transporte e Logística, Patrus Transportes Urgentes Ltda., e Transportadora Plimor Ltda. as prestações feitas por outras filiais destas transportadoras foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias, recebimento de matéria prima ou não trazem com precisão o local do início da prestação de serviço. Os levantamentos fiscais anteriores foram substituídos pelos acostados às fls. 2147 a 2161, sendo elaborado um novo demonstrativo de débito às fls. 2145 e 2146, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos.

O defendente ao se manifestar acerca do resultado da revisão fiscal reproduziu as alegações constantes na impugnação inicial e, em relação aos cálculos, alegou existência de erro. Afirmou

que a alíquota de 17% não merece prosperar, uma vez que, segundo o disposto no art. 15 da Lei 7.014/96, sendo interestadual a operação, a alíquota deveria ser de 12%.

Constatado que foi explicado de forma convincente pelo autuante que as planilhas ou demonstrativos que compõem este Auto de Infração é a transcrição literal dos Conhecimentos de Transporte, respeitando-se a base de cálculo e alíquota (7%, 12% ou 17%) ali destacados.

Do exame do levantamento fiscal, não se verifica qualquer erro na determinação da alíquota, considerando que o imposto foi apurado segundo a alíquota cabível para cada operação interestadual. O que ocorrera é que ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito, por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesses demonstrativos de débito será sempre 17%. Assim, resta patente que a indicação da alíquota de 17% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, decorre de imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerando o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito.

Apesar de o impugnante não ter acatado o resultado final da revisão fiscal, alegando que ainda remanescem no levantamento fiscal operações iniciadas em outro Estado, a sua insurgência reveste-se de mera alegação, eis que, mesmo dispondo de elementos para comprovar, não apontou e nem identificou objetivamente essas supostas operações, portanto, incapaz de elidir a acusação fiscal.

Nestes termos, acato os demonstrativos elaborados na revisão fiscal efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito e concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com o levantamento fiscal às fls. 2147 a 2161, e demonstrativo de débito às fls. 2145 e 2146, no valor de R\$9.190,11.

Considerando que o impugnante carrou aos autos Conhecimentos de Transporte originais recomendo que após a conclusão definitiva deste PAF, lhe sejam devolvidos.

Concluo pela subsistência parcial da infração 01.

A infração 02 cuida da falta de recolhimento do ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários, apurada nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

O autuado alegou que não foi realizado o recolhimento do ICMS por diferimento em razão de as empresas fornecedoras se encontrarem inscritas no Simples Nacional, dispensadas do pagamento do imposto. Por isso, o autuado entendeu que estaria dispensado de efetuar a substituição tributária por diferimento.

Na substituição tributária por diferimento sobre refeições, o recolhimento do imposto é postergado para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente consoante mandamento veiculado pelo art. 343, XVIII, do RICMS-BA/97, salientando-se que de acordo com o art. 349 do mencionado Regulamento, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto diferido é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação ou circunstância que encerre a fase de diferimento, como é o caso das refeições.

O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária. Entendo que não deve prosperar a alegação defensiva de que não foi observado que a maioria dos fornecedores das refeições é do Simples Nacional.

Logo, na, na condição de adquirente, o defendente é responsável por substituição relativamente ao imposto cujo lançamento se encontrava diferido. O valor lançado representa o imposto correspondente às operações antecedentes cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da

responsabilidade que é atribuída por lei ao deficiente, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o fato que encerra a fase de diferimento.

Mesmo existindo a possibilidade de o imposto ter sido assumido incorretamente pelo remetente em decorrência do benefício previsto na legislação, além de não ficar comprovado nos autos o pagamento do ICMS relativo às operações em comento, resta indubitado que o tributo é de responsabilidade do adquirente.

Concluo pela subsistência da exigência do imposto apurado na infração 02.

Quanto ao pleito do sujeito passivo para que fosse afastada a multa proposta, sob a alegação da ausência de recolhimento não ocorreu por má-fé, mas sim por estrita observância ao Convênio ICMS nº 25/90, saliento que mesmo que restasse demonstrada inequivocamente nos autos a não ocorrência de má-fé, não há como acatar o pedido para redução ou cancelamento da multa, haja vista que falece a esta Junta de Julgamento Fiscal a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, cuja competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.0002/12-9**, lavrado contra **CAMBUCI S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.862,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA