

A. I. Nº - 207090.0003/19-9
AUTUADO - T & A CONSTRUÇÃO PRÉ-FABRICADA S/A
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.01.2021

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0164-05/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO.
a) ENERGIA ELÉTRICA. Infrações 01 e 02. Valores apropriados a maior na conta corrente fiscal do contribuinte em desacordo com a legislação do ICMS. Exigências fiscais mantidas. **b) AQUISIÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CARGAS E PESSOAS. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS SUBMETIDAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Infração 03 mantida em consonância com as reiteradas decisões deste CONSEF.
2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS E PESSOAS. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infrações 04 e 05. Infrações procedentes apenas excluído a decadência de período da infração 04.
3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO NAS ENTRADAS DAS MERCADORIAS RECEBIDAS EM TRANSFERÊNCIA, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Infração 06 procedente.
4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NA EFD (REGISTRO DE ENTRADAS). DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração 07 reconhecida pelo contribuinte. Determinação de remessa dos autos para a homologação dos valores recolhidos pelo contribuinte. Acolhidas parcialmente as alegações de decadência de parte dos créditos tributários lançados. Indeferido pedido da defesa de remessa dos autos para realização de diligência ou perícia fiscal. Não acatadas as preliminares de nulidade do feito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime. Vencido o Relator nas infrações 05 e 06.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 29/05/2019, imputando ao contribuinte o cometimento de 07 (sete) infrações para exigir, por conta disso, crédito tributário de ICMS e multas, no total histórico de **R\$158.646,33**. Na peça acusatória (Auto de Infração - A.I.), as infrações apresentaram as seguintes descrições:

Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal. Contribuinte, usuário de EFD, no exercício de 2015, creditou-se de ICMS a maior que o destacado nos documentos fiscais (aquisição de EE (ENERGIA ELÉTRICA) para uso na industrialização de produtos. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – ICMS utilizado a maior que o destacado no documento fiscal (**folha 64** deste processo). Ainda em anexo, cópia das NF de EE, no Levantamento elencadas (**folhas 66, 68, 70, 71**). Ocorrência verificada nos meses de mar, abr,

maio e junho de 2015. Valor exigido: **R\$15.242,14**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento. Contribuinte, usuário de EFD, utilizou-se no exercício de 2015, de ICMS destacado a maior no documento fiscal, contrariando o art. 309, Parágrafo 7, e 268, XVII, a, 1, do Dec. 13.780/12 – RICMS. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – ICMS destacado a maior no documento Fiscal (**folha 65**) deste processo. Ainda em anexo, cópia das NF de EE, no Levantamento elencadas (**folhas 73, 75, 76, 77, 78 e 79**). Ocorrência verificada nos meses de jul, ago, set, out, nov e dez de 2015. Valor exigido: **R\$24.316,71**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - Utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária. Exercícios de 2014 e 2015 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte interestadual da CARGA, por meio de prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual (**folhas 85 a 90**), e além de não fazer a retenção e o recolhimento sobre as operações (na condição de substituto tributário), utilizou-se indevidamente, no Livro Registro de Entradas daqueles exercícios (EFD), de créditos sobre tais operações, que não poderiam ter destaque de imposto no CTE (CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO – folhas 92 a 109. Contrariou Parecer Getri n. 17.445/12 (cópia folha 83 deste Auto), art. 298, II e Parágrafo 5º, I, do Dec. 13.780/12, o art. 31 da Lei 7.014/96 e o art. 123 da Lei 5.172/66 – CTN. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Utilização Indevida de crédito Fiscal no Livro Registro de Entradas (**folhas 81 e 82** deste processo). Ocorrência verificada nos meses de jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2015. Valor exigido: **R\$14.364,00**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - Falta de retenção e consequente recolhimento, na qualidade de Sujeito Passivo por Substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Exercícios de 2014 e 2015 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual (cópia das informações cadastrais dos Transportadores em anexo – **folhas 85 a 91** deste processo). Assim, o Tomador do Serviço, por imposição legal (art. 298, II do Dec. 13.780/12 e art. 123 do CTN), deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transporte interestadual de cargas, na condição de Substituto Tributário do Transportador. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento fiscal Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS devido por ST / Transporte (**folhas 81 e 82** deste processo). Ainda em anexo, extrato da arrecadação do contribuinte (**folhas 13 a 17**), referente aos exercícios fiscalizados e do Parecer GETRI n. 17.445/12, de 24/07/12 (**folha 83**). Ocorrência verificada nos meses de fev, mar, abr, mai, jun, jul, ago, set, out e nov de 2014, jan, mai, jun, jul, ago, set, out, nov e dez de 2015. Valor exigido: **R\$17.960,75**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e” da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade do sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Exercícios de 2014 e 2015 – contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte INTERMUNICIPAL DE PESSOAS (da empresa SEATRANS LOGÍSTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA., IE: 104.176.939 – contrato – **folhas 300 a 312** e dados cadastrais, onde o transportador consta como inapto desde 20/03/2013 – **folhas 297 a 299**). Regularmente intimada (**folhas 270 e 271**), verificamos que o **tomador do SERVIÇO** deixou de reter e recolher o ICMS devido por Substituição Tributária, conforme disposto nos art. 217, 298, II e III, e Parágrafo 3 do RICMS – Dec. 13.780/12, combinados com o art. 34, VIII, XIV-D e XV da Lei 7.014/96 e art. 123 do CTN – Lei 5.172/66. Ocorrência verificada nos meses de jan a dez dos exercícios de 2014 e 2015.

Valor exigido: **R\$45.317,85**. Multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e” da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras U

Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Exercício de 2014 e 2015 – contribuinte, usuário de EFD, adquiriu mercadorias para comercialização (CFOP 2152 – NCM 48109100), vindas de outros Estados, sem, entretanto, efetuar o recolhimento dos valores referentes à Antecipação Parcial, devidos. Como efetuou saída das mercadorias, com tributação, posteriormente, sujeita-se a multa de 60%, conforme previsão legal (art. 42, II, d da Lei 7014/96). Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Falta de Recolhimento de Antecipação Parcial – Multa de 60% (**folhas 313 a 315** deste processo). Ocorrência verificada nos meses de jan, fev, mar e dez de 2014 e mar de 2015. Valor exigido: **R\$39.583,73**. Penalidade prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96.

Infração 07 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Contribuinte, usuário de EFD, nos exercícios de 2014 e 2015, deixou de lançar na sua EFD diversas NF recebidas. Tal fato foi detectado da comparação das NF eletrônicas, emitidas pelos fornecedores da empresa fiscalizada, com os lançamentos que efetuou, em sua EFD. Foi regularmente intimada (cópia da intimação – **folha 322 a 326** deste Auto), além da confirmação do seu recebimento – **folhas 52 a 53 e 327 a 328**. Não pode justificar a ausência de escrituração das Notas Fiscais que compõem o Levantamento Fiscal – Notas Fiscais de Entradas não identificadas no Livro registro de Entrada da empresa fiscalizada, parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte (**folhas 321**). Descumprimento de obrigação acessória. Ocorrência verificada nos meses de fev, jul, set, out e nov de 2014; jan, fev, fev, mar, abr, mai, jul e set de 2015. Valor exigido: **R\$1.861,15**. Multa de 1%, sobre o valor das entradas, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do lançamento de forma pessoal, em 30/05/2019, através da aposição de assinatura firmada no Auto de Infração, por pessoa autorizada pela empresa autuada, conforme instrumento de procuração juntado à fl. 10 dos autos.

Apresentada defesa administrativa com protocolo ocorrido em 29/07/19, em petição subscrita por advogadas – Dra. Cristina Rocha Trocoli, OAB-Ba nº 13.292 e Dra. Sara Silva de Carvalho, OAB-Ba nº 33.246. Inicial juntada às fls. 332 a 359 dos autos.

Inicialmente foi destacada a tempestividade da medida impugnatória, protocolada dentro do prazo de 60 dias previsto no art. 123 e ss. do RPAF (Decreto nº 7.629/99), além do fato de que a Defesa em comento implica em eficácia suspensiva dos créditos tributários lançados assegurada pelo art. 151, III do CTN (Código Tributário Nacional).

Afirmou ter optado pelo pagamento integral da **Infração 07**, antes do prazo desta defesa, para fazer jus às reduções legais, conforme DAE e respectivo comprovante em anexo (DOC. 02 e Relatório SIGAT – fls. 561/564), utilizando-se da presente Defesa para evidenciar a insubsistência/improcedência da autuação no que tange às demais infrações.

Suscitou na sequência nulidade do presente lançamento de ofício por preterição do Direito de Defesa. Sustenta que a autuação descumpriu as exigências legais necessárias ao pleno exercício do direito de defesa, previstas no art. 39, V, do RPAF/BA e nos arts. 105, 114 e 115 do CTN, contrariando a garantia constitucional e a legalidade, atraindo o reconhecimento da nulidade do art. 18, II e IV, “a” do RPAF/BA, na forma do art. 20 do mesmo Regulamento. Fez transcrição das normas processuais suscitadas na inicial.

Afirmou que em algumas infrações, foi indicada de maneira *genérica* e, por vezes, de forma *equivocada*, os dispositivos legais supostamente violados que fundamentariam as infrações, não

permitindo o entendimento *seguro* acerca do que está sendo imputado, como determina a *legislação tributária*, sobretudo em se tratando de ato administrativo *vinculado*. Por via de consequência, a defesa argumenta estar presente a IMPRECISÃO do enquadramento legal das respectivas infrações, não permitindo a segura subsunção dos fatos à norma, sobretudo quando tais dispositivos legais contêm *inúmeros* incisos, parágrafos e alíneas, situação em que se mostra *imprescindível* a específica indicação do que teria sido violado, a fim de determinar de maneira segura a infração e, assim, legitimá-la na forma orientada pelo legislador.

A título de exemplo mencionada que nas **infrações 01, 02 e 04**, é citado o art. 29 da Lei 7.014/96 e os arts. 217, 247 e 298 do RICMS/BA sem identificar o inciso, a alínea e os parágrafos em que se fundamenta a exigência fiscal e que teriam sido infringidos, não identificando de maneira *segura* a infração, porque tal especificação se fazia necessária, visto que tais dispositivos contêm inúmeros desdobramentos, como se vê na coletânea legal anexa (DOC. 03 – fls. 360/366).

Já na **infração 03**, o enquadramento legal está equivocado e viola os arts. 105, 114 e 115 do CTN, que exigem a aplicação da *legislação vigente à época do fato gerador*, porque envolve supostos fatos geradores ocorridos em 2015, mas indica como fundamento legal dispositivos do Decreto 6.247/97 que, no entanto, já se encontrava revogado desde 2012, pelo Decreto 13.780/12 – que seria aplicável ao caso, estando inadequada a legislação utilizada para fundamentar a citada infração.

Na na **infração 05**, foi indicado pela autuação o inciso III, do art. 298 do RICMS que, no entanto, não existe, conforme se vê na transcrição legal da coletânea anexada à presente defesa, sendo flagrante a *insubsistência* da autuação fundamentada desta forma.

No mais, afirmou a defendente, ser impossível verificar a composição da base de cálculo levada a efeito pelo preposto da Fazenda, visto que a planilha anexa ao Auto não informa com clareza quais obras/trechos são passíveis da incidência do ICMS. Mostrou-se impossível, à vista das notas fiscais de prestação de serviço de transporte, tal entendimento, gerando insegurança e dúvida ao contribuinte, dada a ausência de certeza do que está sendo imputado.

Ainda na Infração 5 declarou que para cada mês de ocorrência da autuação a transportadora gerou 2 notas de prestação de serviço, discriminando no corpo delas cada trecho / obra em que realizou o transporte, bem como indicando o valor de seu serviço de administração (POOL). Frisou, a título de exemplo a NF nº 1235, cuja imagem foi reproduzida à fl. 336, componente da Infração 05, que traz em seu campo de observações os diversos serviços e valores que compõem a prestação. Dentre eles, consta o serviço de *Pool*, item 17.12 da lista da LC 116/2003, que nada mais é do que a mera administração do transporte do conjunto de empresas do CIA SUL pela SEATRANS. Todavia, em que pese a clareza dos serviços listados na Nota Fiscal, a planilha apresentada pela Fiscalização não discrimina o que está sendo efetivamente cobrado, limitando-se a separar o valor total da nota em colunas diversas, sem correspondência de valor ou identificação do serviço, impossibilitando a análise da tributação pelo Contribuinte.

Em relação a esse serviço disse ser impossível obter a base de cálculo, não se podendo precisar se a obra patamares, ou o transporte de menor aprendiz integrou a base de cálculo. Declarou ser muito provável que os serviços de administração – denominado POOL – foram acrescidos à base de cálculo, não sendo possível precisar quanto, porque nenhuma conta possível feita pela companhia obteve o cálculo elaborado pela fiscalização. Reiterou que tal situação é causa de nulidade da autuação.

Por fim, ainda que a autuada tenha optado por pagar a **infração 07**, destacou que a Auditoria aplicou multa de 1%, mas indicou como fundamento da penalidade o inciso IX, do art. 42 da Lei 7.014/96 que, no entanto, prevê percentual *diversa*, (10%), sendo a autuação também *deficiente* neste particular.

Voltou a afirmar que as omissões e incorreções acima listadas, evidenciam que a autuação viola o art. 39, V do RPAF/BA – que exige que todo lançamento tributário identifique o dispositivo legal em que se fundamenta a ação fiscal, tidos como infringidos e em que esteja tipificada a

infração/multa –, em detrimento da Legalidade (art. 142 do CTN e art. 2º do RPAF/BA), e do pleno exercício do direito de defesa, como assegura a CF/88 (art. 5º, LV):

Pontuou que demonstrada a deficiência do Auto de Infração, tem-se comprometido o direito de defesa, mostrando-se imperioso o reconhecimento da sua *nulidade*, como vem decidindo o CONSEF. Apresentou a título de paradigmas os seguintes Acórdãos: ACÓRDÃO CJF Nº0269-11/091 - PROCESSO -A.I. Nº 206837.0021/07-0; ACORDÃO JJF Nº 0172-05/081 - A. I. N º-028924.0015/08-2; ACÓRDÃO JJF Nº 0277-04/07 / A. I. Nº - 207351.0005/06-0/ 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL.

Pede novamente o reconhecimento da *carência* da autuação nos pontos noticiados e a consequente nulidade ao Auto de Infração, na forma do RPAF, tendo em vista o esforço que a Defendente necessitou realizar para minimamente entender algumas das infrações e a correspondente base de cálculo.

Por fim, ressaltou que o fato da empresa estar apresentando Defesa não afasta a nulidade acima, primeiro porque o esforço desempenhado pela defesa não retira da Autoridade Fazendária o *dever* de lavrar o ato administrativo *vinculado* do lançamento tributário *observando as exigências legais* e identificando de maneira *segura e precisa* as infrações e os dispositivos legais tidos por infringidos. Segundo, porque a nulidade ora arguida decorre do comprometimento do *pleno* exercício do direito de defesa neste âmbito administrativo, o que não afasta a proatividade da empresa em demonstrar a sua regularidade junto ao Fisco, visando evitar a perda de prazo para discutir a exigência e eventual óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal.

Em outra linha argumentativa a defendente sustenta que se operou a Decadência de parte dos valores exigidos neste Auto de Infração, relacionados aos fatos geradores anteriores ao 30/05/19, haja vista que a constituição do crédito tributário ocorreu somente com a Lavratura o Auto em 29/05/2019, sendo cientificada a empresa do lançamento tributário em questão, em 30/05/19. Dessa forma estariam atingidos pela decadência, qualquer eventual diferença de ICMS verificada nos períodos de apuração anteriores a 30/05/2014.

Isto em razão do prazo decadencial de 5 anos para o Fisco realizar a cobrança administrativa do seu direito através do lançamento de ofício, sob pena de extinção do seu direito, na forma dos arts. 150, § 4º, 149, parágrafo único e 156, V e parágrafo único do CTN, normas legais cujo inteiro teor transcreveu na peça de defesa.

Destacou ainda que em se tratando do prazo decadencial aplicado a tributos sujeitos a lançamento por homologação, o STJ confirma que:

[...] 1. Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, opera-se a decadência do direito de lançar do Fisco no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considerando-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. [...] Precedentes: AgRg no Ag 1.221.742/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.6.2010, DJe 30.6.2010; AgRg no REsp 672.356/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 4.2.2010, DJe 18.2.2010. Agravo regimental improvido. Ag 1.221.742/SP REsp 672.356/PR (1152747 MG 2009/0145575-9, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 15/02/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 22/02/2011, undefined)

[...] 1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

[...] 3. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art. 156, V do CTN. 4. Recurso especial provido para extinguir a execução fiscal150§ 4ºCTN173ICTN173ICTN156VCTN

(733915 SP 2005/0040810-2, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 06/08/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 16.08.2007 p. 309, undefined)

Como as **infrações 04, 05, 06 e 07** englobam períodos de apuração anteriores a 30/05/2014, conforme detalhado na tabela reproduzida à fl. 339, com as seguintes totalizações, por período mensal:

INFRAÇÕES	PERÍODOS	VALORES (R\$)
04	28/02/14	R\$ 435,99
	31/03/14	R\$ 80,44
05	31/01/14	R\$ 2.369,06
	28/02/14	R\$ 4.127,63
	31/03/14	R\$ 3.684,35
	30/04/14	R\$ 3.370,14
06	31/01/14	R\$ 13.529,29
	28/02/14	R\$ 20.564,15
	31/03/14	R\$ 240,74
07	28/02/17	R\$ 9,22
TOTAL		R\$ 48.411,01

Ponderou que na hipótese de ser superada a nulidade arguida no tópico anterior, com a manutenção do auto nos termos lavrados, há ainda de ser reconhecida a decadência ora pontuada, extirpando da autuação as exigências relativas aos períodos decaídos, anteriores a 30/05/2014, na forma orientada pelo art. 21 do RPAF/BA.

Passou em seguida a abordar o mérito propriamente dito das infrações que integram o presente lançamento, começando pelos itens 01 e 02 que tratam da utilização indevida de créditos fiscais em operações de aquisição de energia elétrica.

Discorreu que nos termos da legislação do ICMS em vigor é assegurado ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto relativo ao *uso de energia elétrica consumida no processo produtivo*, conforme arts. 29, § 1º, “b” e 309, I, “b” do RICMS/BA:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º - A utilização dos créditos de que trata o caput ocorrerá a partir de:
[...] b) energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento;

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

Ocorre que o RICMS-BA/12, no art. 268, define um redutor de base de cálculo para as operações com energia elétrica destinadas à industrialização, no percentual de 52%, sobre a entrada desta mercadoria, para fins de consumo no estabelecimento industrial, quando decorrente de contratação livre, à alíquota de 27%, conforme Lei 7.014/96, art. 16, inciso II, alínea “i”, c/c o art. 16-A, sendo a base de cálculo aquela indicada no § 2º do art. 400, ou seja, o valor da nota fiscal emitida pelo remetente da energia elétrica, acrescido do valor total pago a todas as empresas transmissoras pela conexão e uso dos respectivos sistemas de transmissão, adicionado do

montante do próprio imposto. Reproduziu o conteúdo da norma regulamentar contida no art. 268, inc. XVII, letra “a”, item 1.

Com base nos dispositivos citados argumentou que o direito ao creditamento do imposto se encontra garantido aos contribuintes com fulcro nos arts. 20 e 33, II, “b” da LC nº 87/1996, inserido pela LC nº 102/2000, permitindo o uso do crédito da energia consumida no “processo de industrialização”, na qualidade de insumo ou de produto intermediário.

No dizer do art. 46, parágrafo único, do CTN: *considera-se industrializado, “o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoar para o consumo.”*

Também a lei federal conceitua a industrialização, conforme decreto abaixo, editado para efeito do IPI, porém, aplicável ao ICMS, por conter conceitos e definições genéricas:

Decreto Nº 7.212/10 – IPI:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).”

No caso concreto afirmou que a empresa autuada é uma indústria de fabricação de peças de concreto feitos sob medida, em cujo processo de industrialização, a energia elétrica é a verdadeira força motriz de todo maquinário e processamento, sendo essencial à produção e consumindo-se na cadeia produtiva, gerando para o contribuinte o direito ao creditamento de todo o imposto vinculado à produção. Por sua vez a totalidade da energia elétrica consumida pelo estabelecimento, tem sua utilização voltada para a industrialização, porque como dito anteriormente, é a energia elétrica insumo indispensável à geração de energia e movimentação de toda a fábrica, não havendo outra força motriz, de modo que 98% da energia consumida o é no processo industrial, gerando em favor da Companhia o crédito de ICMS em mesmo percentual a ser apropriado.

No que se reporta à exigência fiscal, afirmou que a autuação considerou equivocada a apropriação de crédito sobre o valor da nota fiscal de energia elétrica, sem considerar que o contribuinte efetivamente pagou o imposto sobre a totalidade da nota, como visto na Infração 02, tendo em vista o cálculo levado a efeito pela COELBA em que fez incidir o ICMS sobre o valor total da energia sem aplicação de qualquer redutor, o que confere à Companhia o direito ao creditamento. Ponderou que conforme o princípio da não-cumulatividade ao qual está subsumido o ICMS, o valor do imposto pago em determinado momento da cadeia produtiva, gera crédito em

idêntico valor a ser escriturado e compensado com operações posteriores. Assim, tendo sido pago ICMS sobre a totalidade da nota, não se podendo negar ao contribuinte a tomada do crédito equivalente, sob pena de violação ao princípio supra.

Entende que o eventual erro quando da emissão da nota fiscal, decorreu unicamente da concessionária de energia, não cabendo a este contribuinte qualquer tributação ou penalidade, por ter sido induzido a erro por outrem, a quem cabia o efetivo cálculo e indicação do tributo.

No caso concreto, a COELBA ao lançar o valor total da nota no campo base de cálculo do ICMS, procedeu ao cálculo do tributo em valor superior, gerando pagamento indevido, mas por outro lado, conferindo à Autuada o direito ao creditamento do imposto sobre o valor efetivamente pago.

Entende que nesta situação não há qualquer dano ao fisco, na medida em que o valor pago foi creditado, “zerando” a operação, sem que qualquer das partes sofresse perda, posto que, do contrário, caberia ao fisco a devolução e ao contribuinte o estorno, porém sem qualquer ganho para as partes, sendo tal procedimento, contrário ao princípio administrativo da eficiência, em especial quando o contribuinte não contribuiu para o equívoco, replicando informação repassada a este pela Concessionária de energia, na nota fiscal.

No caso da **infração 02**, onde foi imputado uso indevido de crédito em razão de *destaque a maior de imposto na NF* pela emitente, também não se mostra razoável a exigência, porque a empresa foi *induzida a erro* pela Coelba, em razão do destaque superior de imposto no documento fiscal, não tendo agido de má fé; e também porque, da mesma forma que houve o destaque a maior de imposto na nota, houve o recolhimento *a maior, porém, indevido*, em favor do Estado, nos termos do art. 165, I do CTN, não havendo *danos ao erário* que justifique a cobrança, sobretudo porque todo o imposto destacado na NF pela Coelba foi repassado à cadeia de consumo, em razão da não cumulatividade inerente à apuração do ICMS.

Afirmou ainda que a alíquota mais elevada prevista no ordenamento jurídico para o ICMS, tem caráter educacional, e buscando evitar o consumo, como é o caso de cigarros, bebidas e embarcações. Ou seja, bens supérfluos, e não necessários como a energia elétrica, que majorada com a incidência da maior alíquota, acaba por influenciar em toda a cadeia produtiva, onerando sobremaneira o consumidor final, em violação ao Princípio da Seletividade, que busca moderar a tributação em favor da essencialidade do produto. Ademais, tem-se que a alíquota de 27% aplicada sobre as contas de energia elétrica por alguns Estados, dentre eles, a Bahia, se mostra demasiadamente elevada considerando o fornecimento da energia como um serviço essencial à coletividade, de modo que a incidência da alíquota mais elevada para este tributo, vem sendo questionada judicialmente, já existindo posicionamento do STF sobre o tema, como se vê do processamento do RE 714.139/SC, que teve a repercussão geral reconhecida, no sentido de entender cabível aos serviços essenciais a incidência da alíquota de 17%. Abaixo a transcrição de trecho da decisão do RE acima referenciado:

“Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.”

Acrescentou que em recente decisão do STF, em 26/06/2019, foi mantida a repercussão geral e determinada a remessa ao Pleno para definição de pauta, aguardando-se o julgamento, com suspensão de todos os processos sobre o tema, até a definição da alíquota aplicável à energia elétrica. Por força de todos os princípios constitucionais a defesa entende que a Suprema Corte Brasileira irá se posicionar pela menor tributação de um serviço / mercadoria tão essencial, conforme trecho a seguir transcrito à fl. 344:

O Supremo, no dia 13 de junho de 2014, concluiu pela existência de repercussão geral da matéria veiculada no recurso extraordinário: a constitucionalidade, ou não, de norma estadual em que prevista a alíquota de 25% alusiva ao ICMS incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17% (Tema nº 745).

Sustenta, portanto a defesa, que não merece prosperar a autuação no tocante as infrações 01 e 02, visto que afora a nulidade do auto, já demonstrada e a ocorrência da decadência dos créditos anteriores a 30/05/2014, tem-se a ausência de dano ao erário pela apropriação de crédito de ICMS no exato valor do imposto pago, e mais, a impossibilidade de exigência da energia à alíquota de 27% à vista da essencialidade da mercadoria, atraindo alíquota inferior a possibilitar o acesso ao produto pela coletividade, impactando em toda a cadeia de produção e em benefício do consumidor final.

Em seguida a defesa passou a discorrer acerca do mérito das infrações 03 e 04 relacionadas às acusações de uso indevido de crédito fiscal por conta da aquisição de serviços de transporte de cargas, em prestações sucessivas e a decorrente falta de retenção e recolhimento do imposto, por substituição tributária, na condição de tomador do serviço de transporte.

Ponderou, mais uma vez, em razões preliminares, que o enquadramento legal da **infração 03** se mostra inadequado, porque revogado o dispositivo antes da ocorrência dos fatos geradores, estando vigente norma diversa à época destes, violando os arts. 105, 114 e 115 do CTN, sendo de todo nula a infração, devendo ainda ser observado o prazo decadencial de 30/05/2014 para efeito da extinção de créditos porventura verificados anteriores a essa data.

Ao ingressar propriamente no mérito dessas infrações declarou que pela listagem de notas fiscais do Levantamento Fiscal, o transporte de cargas que teria ensejado a infração em comento foi majoritariamente prestado pela empresa Transportadora Simas Ltda (CNPJ 88.668.231/0001-19) e minoritariamente pela empresa “LDB” (CNPJ 15.129.315/0001-00) e Primeira do Nordeste. Tratam-se em sua maioria, de empresas que transportam materiais de uso e consumo ou de produtos secundários como “sacos de areia de apoio”, entre os estabelecimentos da Companhia, sobre os quais a autuada não se apropriou do crédito de ICMS, o fazendo somente para os casos de produtos acabados, conforme notas fiscais em anexo, e livros fiscais enviados à Secretaria da Fazenda, através do sistema de informações disponibilizados para os contribuintes.

Ressaltou, ainda, que nos casos de transferência das mercadorias entre estabelecimentos da Autuada, tem-se tão somente, o deslocamento dos produtos entre as unidades de fabricação, sendo vedada a tributação sobre tais operações interestaduais entre filiais de um mesmo contribuinte, por não configurar base de cálculo do ICMS, conforme entendimento sumulado pelo STJ (Súmula 166)

Reproduziu na peça de defesa julgamentos representativos de controvérsia, geradores da Súmula 166, abaixo citados, de onde extraiu os argumentos desta não incidência do ICMS:

(Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento

de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”*

4. ***A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.***

5. *“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.”
(Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. *In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)*

7. *O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art.*

543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJE 10/09/2010)

Mais à frente afirmou que o mesmo entendimento vem sendo adotado pelo Tribunal de Justiça deste Estado da Bahia, consoante decisões recentes:

APELAÇÃO CÍVEL. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO.

1 - O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

2 - A Súmula 166 do STJ estabelece que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

3 - Presente nos autos impugnação específica nas razões de apelação, motivo pelo qual não deve prosperar a preliminar da apelada. 4 - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(TJ/BA- Classe: *Apelação*, Número do Processo: 0060289-71.2006.8.05.0001, Relator(a): *Ilona Márcia Reis*, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 15/09/2016)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TUTELA DE URGÊNCIA. REQUISITOS PARA CONCESSÃO PRESENTES. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DOS BENS. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. AGRAVO PROVIDO.

I. As notas fiscais constantes dos autos indicam que as mercadorias tributadas efetivamente transitaram entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, seja da matriz sediada no Rio Grande do Sul ou das filiais situadas em São Paulo para a outra filial localizada no Município de Dias d'Ávila - Estado da Bahia. II. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” Súmula 116 do STJ.

III. “A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.” (STJ, REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010, Recurso Repetitivo).

IV. Agravo de instrumento provido.

(TJ/BA - Classe: *Agravo de Instrumento*, Número do Processo: 0015303-20.2015.8.05.0000, Relator(a): *Pilar Celia Tobio de Claro*, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 09/03/2016)

Tributário. Agravo Regimental em face da decisão que, com fundamento no art. 557, caput, do CPC e no art. 162, XX do Regimento Interno deste Tribunal de Justiça, negou seguimento ao Apelo, por ser manifestamente improcedente e estar em confronto com a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal. A transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa, mesmo que os estabelecimentos estejam localizados em diferentes Unidades Federativas, não configura fato gerador do ICMS pela inexistência de ato de mercancia. Assim, ressalte-se que de acordo com a competência determinada e fixada pelo legislador constituinte, somente há autorização para instituir e cobrar o ICMS na hipótese de operação de circulação jurídica de mercadoria, e não sobre a transferência entre filiais, como equivocadamente entende o Agravante. Logo, não há que se falar, in casu, em recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais [...]. O tema, aliás, já foi objeto de uniformização em recurso especial afetado ao rito dos representativos de controvérsia, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça através do REsp 1125133/SP, Relator ministro Luiz Fux, Data de Julgamento 25/08/2010, S1 – Primeira Seção, Data de Publicação DJe 10/09/2010. Caso em que deve ser mantida a decisão monocrática já que ausente nas razões de Agravo Regimental qualquer elemento hábil a motivar a alteração do julgamento proferido. Recurso não provido.

(TJ/BA - Agravo Regimental n.º 0537079-50.2014.8.05.0001/50000 Órgão: Quinta Câmara Cível; Relator(a) : Des. José Cícero Landin Neto)

Nessa linha de entendimento, argumentou que no presente caso, a documentação anexada comprova as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da própria autuada, sendo necessário observar a *verdade material* dos fatos a afastar a incidência tributária, não justificando a autuação em comento, sob pena de ir de encontro com o entendimento já pacificado pela jurisprudência dos tribunais já referenciados na inicial.

Noutro giro a defendente disse que no mesmo procedimento a fiscalização glosou ainda a utilização de créditos sobre o transporte de lajes, feito pela Transportadora Simas Ltda, entendendo tratar-se de caso de Substituição Tributária. Ocorre que, conforme documentação acostada sobre o transporte de laje alveolar, foi emitida nota de tributação normal, sendo

recolhido o ICMS pela transportadora, de modo que o creditamento pela Autuada se mostra possível e devido, justificado pela não-cumulatividade em que se funda o ICMS.

A título de exemplo do quanto alegado, para fins de evidenciar o recolhimento normal do ICMS, a defesa fez referência ao conhecimento de transporte corresponde à Nota Fiscal 22686, onde o produto enviado através da Transportadora Simas Ltda, de Simões Filho/BA para Aracaju/SE, “**LAJE alveolar**”, o foi sob o regime normal de tributação do ICMS, justamente por se tratar de material que não se submete ao regime especial da ST, visto que tal mercadoria não consta do Anexo 01 ao RICMS. Está expresso na legislação tributária, caput do art. 289 do RICMS/12, que somente as mercadorias listadas no Anexo 01 do regulamento ficam sujeitas ao regime especial da ST, e que o citado anexo excetua a mercadoria LAJE, no item 24.34 do Anexo 01, repetindo o quanto disposto no item 34.68.10 do Anexo Único do Protocolo 26/10, normas cujo teor também transcreveu na inicial defensiva.

Já no caso do transporte de produtos acabados, no caso, os materiais de construção e demais peças produzidos pela Autuada, houve o creditamento, diante do recolhimento do ICMS sobre o frete pela transportadora, pelo regime normal de tributação, haja vista que os produtos transportados também não constam do Anexo 01 do RICMS/12, ou quando constavam, tiveram sua tributação realizada do mesmo modo pela transportadora, não havendo prejuízo ao Estado, nem mesmo em se falar em utilização indevida de crédito ou ausência de recolhimento do ICMS a qualquer título.

No tocante à **Infração 05**, relacionada às prestações de serviço de transporte de pessoal, em que a empresa teria deixado de *reter e recolher*, na qualidade de sujeito passivo por substituição (tomador do serviço), na modalidade de prestações sucessivas, a defesa afirmou que esse serviço foi prestado pela SEATRANS LOGISTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA, nos períodos de 01 a 12/2014 e 01 a 12/2015, conforme consignado na peça acusatória.

Sobre tal Infração disse a defesa restar evidenciado que a Auditora não apresentou elementos capazes de validar o lançamento fiscal, especialmente diante da obscuridade dos cálculos apresentados nas planilhas em que se fundamenta essa exigência fiscal. Reiterou, mais uma vez, o pedido de nulidade dessa ocorrência visto não ter sido possível à defendente entender a forma de quantificação da base de cálculo e demais elementos para o pleno exercício do direito de defesa.

Ainda para esta infração, discorreu que a acusação teria afirmado que a contribuinte forneceu os roteiros de cada nota fiscal emitida pelo transportador, excluindo as operações dentro do mesmo município (intramunicipal), porque sujeita apenas ao ISS e não ao ICMS, compondo a base de cálculo da referida infração as operações realizadas entre municípios (intermunicipal). Todavia, a defesa declarou que em cada nota consta deslocamento de pessoal diretamente para determinadas obras, não podendo se precisar se determinado funcionário que residia em Salvador estaria lotado em uma obra na própria Cidade, afastando a tributação, que, no entender do que explicita a fiscalização, somente poderá incidir quando houvesse deslocamento entre cidades, o que não fica claro na autuação, uma vez que pela descrição do ocorrido a fiscalização considerou tributado pelo ICMS todo deslocamento dos funcionários que residiam em Salvador para Simões Filho, deixando de considerar que muitos desses permaneciam na própria cidade, deslocando-se apenas até a obra em que estavam trabalhando, não havendo, portanto que se falar em intermunicipalidade.

Em que pese a situação acima, que segundo a defendente, conduziria à nulidade do Auto de Infração pela completa ausência de certeza dos seus parâmetros, não procede ainda, a alegação Fazendária de que a empresa teria deixado de reter e recolher do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição (tomador do serviço), do transporte realizado pela SEATRANS LOGISTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA, tendo em vista a isenção de que goza tal serviço, dada a característica de transporte metropolitano. Fez referência ao previsto no art. 217, III do RICMS, para afirmar mais uma vez, não se aplicar a tributação pelo ICMS do transporte

metropolitano de passageiros, tendo em vista a isenção definida no art. 265 do RICMS c/c o Convênio ICMS nº 37/89, do qual o Estado da Bahia é signatário, normas também transcritas na peça de defesa.

Em complemento das razões acima expostas a defesa declarou que empresa autuada é sediada no CIA SUL, bairro industrial da Cidade de Simões Filho – BA, um dos 13 municípios que compõem a região metropolitana de Salvador, de modo que, em que pese tratem-se de municípios distintos, o que, em tese, configuraria transporte intermunicipal, o mero deslocamento entre municípios próximos - especialmente dentro dos limites metropolitanos assim definidos em regulamento específico, não é elemento apto a descaracterizar a urbanidade do transporte, conforme já se posicionou a jurisprudência pátria em caso similar, conforme transcrição abaixo:

“A característica marcante da intermunicipalidade envolve a necessária existência de dois ou mais municípios envolvidos no itinerário de qualquer meio de transporte de passageiros, ou seja, é obrigatório que se verifique que entre o ponto inicial da rota, e o ponto final, no mínimo dois municípios estejam envolvidos.

Contudo, tal como já havia alertado a juíza de piso, tão somente identificar a origem e o destino do transporte não é capaz de considerar a prestação de serviço ocorrida entre dois municípios, porque é indubitável, que para que assim se enquadrasse tal empresa, não deveria, de forma alguma, haver o transporte de passageiros dentro do mesmo município, sob pena de desvirtuar o instituto jurídico.

No caso em que ora se aprecia, como bem faz alusão a autora em sua inicial (fls. 02), o serviço de transporte pela mesma prestado se dá tanto entre municípios, quanto dentro de um mesmo município, ou seja, ocorre transporte intermunicipal e intramunicipal de passageiros.

Desta forma, diferentemente do que sustenta a recorrente, a cobrança do imposto na espécie não se deve cingir ao ICMS, já que também há a prestação de serviços dentro da municipalidade.

Não deve ser olvidado ao meu ver, o destino dos passageiros. Destarte, quando o principal destino dos passageiros envolve duas cidades, como ocorre normalmente, entre rotas mais longínquas (Aracaju/Itabaiana), não se duvida da natureza intermunicipal do transporte.

[...]Destarte, embora a empresa forneça transporte entre três municípios distintos (Aracaju, São Cristóvão e Nossa Senhora do Socorro), também transporta passageiros dentro do perímetro urbano do município de Aracaju, o que faz mitigar os rigores da interpretação por este defendida.

Esclareço, conforme as ilações deduzidas pela Apelante, ela presta serviços de transporte tanto entre os Municípios mencionados, como dentro do Município de Aracaju. Nesta hipótese, registre-se, faz o transporte nos estritos limites do Apelado, o que caracteriza ao meu sentir, duas situações distintas, de um lado transporte intermunicipal e de outro o transporte intramunicipal.

Desta forma, se há ocorrência de transporte de passageiros intramunicipal, há igualmente a ocorrência do fato gerador do ISS, como, aliás, restou consignado no auto de infração.

Ora, outro não deve ser o entendimento, sob pena de instituímos um rompimento da isonomia, onde uma empresa que presta serviço efetivamente em um município estaria livre de um tributo porque possui uma origem ou destino em outro.

Acresço ademais, que o sistema de transporte integrado de passageiros dentro da região metropolitana que envolve o ente Apelado, estabelecido, mediante o Convênio 03/97, firmado com a participação do Estado de Sergipe, surgiu sob o manto da

proteção do interesse público, objetivando o melhor aproveitamento pelo usuário, acrescido de um maior acesso à população.

[...]Feitas estas digressões, rechaço a alegação de violação à competência tributária do Estado de Sergipe” (grifos nossos).

(TJ-SE - Remessa Necessária Cível: 00305566820078250001, Relator: Cezario Siqueira Neto, Data de Julgamento: 29/10/2013, 2ª CÂMARA CÍVEL)

Afirmou a defesa que o julgado supratranscrito explana não só os elementos aptos à caracterização do transporte intermunicipal, como também evidencia a preferência de cobrança do ISS em caso de incidência múltipla – transporte inter e intramunicipal - tendo em vista a vulnerabilidade econômica do Município frente ao Estado atraindo a competência tributária.

Entende, portanto, que deve ser reconhecida a isenção do transporte rodoviário de pessoal, nos moldes definidos no art. 265 do RICMS c/c o Convênio 37/89, do qual o Estado da Bahia é signatário, tendo em vista que, tratando-se de transporte dentro de uma mesma região Metropolitana, aplica-se o tratamento de transporte intramunicipal, afastando a exigência do ICMS, tendo em vista ser passível de tributação pelo ISS como de fato o foi.

Prova do recolhimento do ISS, são as notas fiscais em anexo, que apontam não apenas os locais da realização do transporte, mais ainda, o valor pago para a transportadora para a administração do serviço, denominado na Nota de POOL. Isso porque, era tarefa da transportadora organizar / administrar o transporte de pessoal da Autuada, de modo a fazer o traslado das pessoas entre sua residência e as obras em que estavam lotadas, ou à fábrica, recebendo por toda essa logística e administração um valor mensal pelos serviços prestados, é que, segundo a defesa, atrai a incidência do ISS, haja vista a indicação de tal serviço na lista anexa ao “Decreto” (L.C.) nº 116/2003.

Assim, diante da multiplicidade de serviços registrados numa mesma Nota Fiscal e da aleatoriedade dos valores e cálculos que compõem as planilhas fazendárias, o Contribuinte, mais uma vez, afirma se encontrar impedido de identificar a real base de cálculo do ICMS exigido, violando-se a determinação contida no art. 39, IV, ‘b’ e V do RPAF/BA, fato que o impossibilitou a exercer o pleno exercício de direito de defesa.

Acrescentou ainda a defesa que ao analisar as notas fiscais respectivas ao transporte de funcionários, é possível constatar que quase 50% do valor das notas que integram esta infração é relacionado ao serviço ao *Pool* realizado pela SEATRANS - serviço de administração do transporte do conjunto de empresas do CIA SUL -, de competência exclusiva do ISS, diante da sua previsão na LC 116/2003, não havendo margem para digressão.

Assim, para a defesa, o reconhecimento da nulidade suscitada é medida que se impõe, na forma autorizada pelo art. 18, IV, ‘a’ do RICMS, quando não, o reconhecimento da não incidência do ICMS, por força da isenção definida no regulamento, haja vista se tratar de transporte dentro da Região Metropolitana, e mais, por consistir a prestação dos serviços, em verdadeira administração do transporte, com o fornecimento do fretamento, o que não afasta a incidência do ISS, como visto em decisões judiciais inclusive, de modo a ser impossível a tributação pretendida pelo Estado da Bahia.

Já a Infração 06 corresponde à multa de 60% aplicada sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial sobre as aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. A defesa ressaltou que a referida imputação não se sustenta. As operações autuadas decorreram de saídas interestaduais de mercadorias entre as filiais do mesmo contribuinte, e, em conformidade com a Súmula 166 do STJ não há incidência de ICMS no referido caso, como ilustram os julgamentos representativos de controvérsias já citados anteriormente.

Afirmou que a própria lei do ICMS do Estado da Bahia, Lei 7.014/96 desde 2013, afasta a possibilidade da tributação em exame, conforme disposição contida no art. 8º, incisos e parágrafos a seguir transcritos:

Art. 8º São responsáveis 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:

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar: (Redação dada pela Lei Nº 12917 DE 31/10/2013).

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra Unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

Afirmou que nesse mesmo sentido se posicionou o TJ/BA, conforme trecho de decisão a seguir transcrita:

[...] 1 - O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

2 - A Súmula 166 do STJ estabelece que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

3 - Presente nos autos impugnação específica nas razões de apelação, motivo pelo qual não deve prosperar a preliminar da apelada. 4 - RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(TJ/BA- Classe: Apelação, Número do Processo: 0060289-71.2006.8.05.0001, Relator(a): Ilona Márcia Reis, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 15/09/2016)

[...] I. As notas fiscais constantes dos autos indicam que as mercadorias tributadas efetivamente transitaram entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, seja da matriz sediada no Rio Grande do Sul ou das filiais situadas em São Paulo para a outra filial localizada no Município de Dias d'Ávila - Estado da Bahia. II. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” Súmula 116 do STJ.

III. “A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade” (STJ, REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010, Recurso Repetitivo).

IV. Agravo de instrumento provido.

(TJ/BA - Classe: Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0015303-20.2015.8.05.0000, Relator(a): Pilar Celia Tobio de Claro, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 09/03/2016)

[...] A mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, sem cunho econômico e alteração da propriedade, não configura circulação de mercadorias, motivo pelo qual é indevido subsumir-se à hipótese de incidência do ICMS. Portanto, inexistente razão à retratação do quanto decidido, tendo em vista que, no caso dos autos, não há dúvida de que a decisão combatida encontra-se respaldada na legislação

pátria e seus julgados. (TJ/BA - Classe: Agravo Regimental, Número do Processo: 0025344-46.2015.8.05.0000/50000, Relator(a): Edmilson Jatahy Fonseca Júnior, Segunda Câmara Cível, Publicado em: 18/02/2016)

*[...] ressalte-se que de acordo com a competência determinada e fixada pelo legislador constituinte, somente há autorização para instituir e cobrar o ICMS na hipótese de operação de circulação jurídica de mercadoria, e não sobre a transferência entre filiais, como equivocadamente entende o Agravante. Logo, não há que se falar, **in casu**, em recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais [...]. O tema, aliás, já foi objeto de uniformização em recurso especial afetado ao rito dos representativos de controvérsia, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça através do REsp 1125133/SP, Relator ministro Luiz Fux, Data de Julgamento 25/08/2010, S1 – Primeira Seção, Data de Publicação DJe 10/09/2010. Caso em que deve ser mantida a decisão monocrática já que ausente nas razões de Agravo Regimental qualquer elemento hábil a motivar a alteração do julgamento proferido. Recurso não provido. (TJ/BA - Agravo Regimental n.º 0537079-50.2014.8.05.0001/50000 Órgão: Quinta Câmara Cível; Relator(a) : Des. José Cícero Landin Neto).*

No caso concreto, a defesa declarou que a documentação acostada ao PAF comprova que todos os períodos de apuração da infração 06 se referem à transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da própria autuada, sendo necessário aplicar a este o princípio da *verdade material* que afasta a incidência tributária, sob pena de se ir de encontro com o entendimento já pacificado pela jurisprudência já acima referenciada. Pede o reconhecimento da improcedência da infração 06, vez que incabível a tributação pretendida.

Entende a Autuada estar que suficientemente demonstrado a parte não recolhida desta autuação foi indevidamente imputada à mesma, pois a análise conjunta das circunstâncias e documentos em questão assim evidenciam. Mas, se a Autoridade Julgadora entender necessárias maiores análises para verificação da regularidade da empresa, por concentração da defesa, solicita realização de perícia, conforme lhe permite a legislação tributária (art. 145 e 150 do RPAF/99). Visa-se, assim, obter o exame mais cauteloso da documentação apresentada, com vistas a confirmar a regularidade do procedimento adotado pela empresa e a impropriedade da parte impugnada desta autuação.

Ao finalizar a inicial defensiva o contribuinte requer o conhecimento e provimento da mesma, acolhendo-se a preliminar de NULIDADE arguida nos termos dos arts. 18, II e IV, “a” e 20 do RPAF, pelo fato do lançamento tributário ter sido lavrado com preterição ao pleno exercício do direito de defesa, ao não observar as exigências previstas no art. 39, V do RPAF/BA e nos arts. 105, 114 e 115 do CTN, contrariando a garantia constitucional e a legalidade.

Acaso superada a nulidade acima referida, em prestígio da concentração da defesa, sucessivamente solicita o acolhimento da preliminar de DECADÊNCIA PARCIAL dos períodos de apuração anteriores a 30/05/14, extirpando da autuação os respectivos valores.

De maneira complementar, requer o processamento do PAGAMENTO INTEGRAL da Infração 07, também excluindo da autuação a totalidade da exigência.

Por fim, solicita que, no mérito, seja reconhecida a PROCEDÊNCIA da sua Defesa.

Prestada INFORMAÇÃO FISCAL em 03/10/2018, peça processual juntada às fls. 542-A a 557.

A autuante ao se manifestar acerca da nulidade suscitada pela defesa afirmou que de acordo com os atos praticados no presente processo (folhas 24, 25, 50 a 55, 60 a 63), pode ser constatado que em diversas ocasiões a autuada foi chamada a se manifestar e prestar esclarecimentos sobre situações encontradas durante a fiscalização. E interagiu ativamente. Disse ser necessário distinguir insubordinação a autuação, de ser privado da oportunidade de defender-se. Todas as situações identificadas como infrações, foram exaustivamente discutidas com o contribuinte no curso da fiscalização e apresentadas didaticamente ao final da Ação Fiscal. Ressaltou que o

Auditor Fiscal, no exercício de atividade vinculada, ao detectar ocorrências descritas em norma legal como ilícito fiscal, deve lavrar o respectivo Auto de Infração. Este ato, como concebido hoje na legislação de regência, possui descrição de INFRAÇÕES PADRONIZADAS. Oferece um campo de COMPLEMENTO, onde se descreve com mais detalhes as situações encontradas e a menção aos Levantamentos Fiscais efetuados, estes anexados e entregues ao sujeito passivo em meio magnético (conforme folhas 03 e 117 dos autos). Finalmente, o enquadramento legal e a multa aplicada são automáticos, decorrentes das infrações padronizadas.

Feitas essas considerações iniciais a autuante discorreu que a discussão proposta pela autuada é ultrapassada, dirimida desde 1999 (portanto, a 20 anos atrás) pelo RPAF – Dec. 7629 / 99, que no seu art. 19 informa – *“A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”*.

Frisou ainda que embora entre as folhas 338 e 340 deste PAF o contribuinte apregoe a DECADÊNCIA de parte dos valores exigidos, deixa de promover o pagamento da parte que considera devida.

Reiterou, que no exercício de atividade vinculada, é obrigada a dar cumprimento à Legislação Estadual, e sua interpretação conforme prescrita pelos órgãos competentes. Conforme Incidente de Uniformização PROFIS / PGE 2016.194710-0, Nota 1, de 24/11/2016, cujo teor transcreveu na peça informativa, para as infrações autuadas o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN.

Ainda contrariando a pretensão do contribuinte, de que fatos geradores anteriores a 30/05/20014 teriam sido alcançados pela decadência (folha 338), informa que de acordo com o art. 173, Parágrafo único do CTN, o direito a que se refere este dispositivo se extingue definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. Ou seja, em prevalecendo o entendimento esposado pela defesa, é possível verificar, na folha 24 deste processo, a existência de Termo de Início de Fiscalização, datado de 05/04/2019, medida preparatória indispensável ao lançamento. O que só alcançaria fatos geradores anteriores a 05/04/2014.

No tocante ao mérito da **Infração 01**, afirmou que o contribuinte pretende utilizar crédito fiscal a que não tem direito, desconsiderando que o valor correto está destacado no campo próprio, no rodapé das NF EE -NOTA FISCAL DE ENERGIA ELÉTRICA (folhas 66, 68, 70 e 71). O fato de responsabilizar outrem pela infringência da Lei não isenta o sujeito passivo da obrigação de cumpri-la. Ressaltou ainda que os valores autuados estão fora do período sobre o qual a autuada requer o reconhecimento de decadência dos fatos geradores.

Na sequência declarou que o art. 3º do Dec. Lei 4657 / 42 – Lei de Introdução Código Civil – prescreve que ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece. E que a Lei aplicável à espécie – art. 309, Parágrafo 7º, do Dec. 13.780/12 RICMS, dispõe que se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado. Estaria, portanto, fora da alçada do preposto fiscal, assim como deste Colendo Conselho, a discussão sobre a alíquota aplicável à espécie, visto que a mesma encontra-se prevista em Lei (folha 344).

Ante a inexistência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da infração, a autuante manteve **a INFRAÇÃO 01** do A.I. em lide, em todos os seus termos e valores.

INFRAÇÃO 02 – A autuante se valeu dos mesmos argumentos apresentados para a Infração 01, afirmando, mais uma vez que ante a inexistência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da infração, mantém esta ocorrência fiscal em todos os seus termos e valores.

INFRAÇÃO 03 – A autuada alega à folha 345 dos autos, enquadramento legal inadequado, optando, de maneira frágil, segundo a autuante, em ignorar o texto constante do corpo da autuação. Disse ainda que a defesa optou por silenciar acerca do seu enquadramento como contribuinte substituto, incorrendo em aceitação tácita dos fatos que lhe foram imputados.

No tocante ao argumento defensivo de que os créditos utilizados ocorreram quando as transportadoras conduziam produtos acabados disse ser fato não questionado na autuação e, além disso, a defesa confundiu (conf. folha 349) fato gerador decorrente da realização de operações relativas à circulação de mercadorias com fatos geradores decorrentes da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (fatos geradores distintos, conforme disposições contidas no art. 1º, incisos I e II da Lei 7.014/97).

Afirmou ainda que a jurisprudência citada na inicial é desconexa com os fatos da autuação, e discorre sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, matéria não questionada na autuação, fugindo completamente dos temas das **infrações 03 e 04**.

Novamente, a autuante sustenta que ante a ausência de fatos ou argumentos impeditivos, modificativos ou extintivos da infração, mantém a exigência fiscal contida no item 03 do Auto de Infração em todos os seus termos e valores.

INFRAÇÃO 04 – Informa a autuante que entre as folhas 344 a 350, o contribuinte apresenta elementos defensivos que não guardam correlação com a infração 04, examinada. Na folha 349 afirma que a mercadoria não consta do Anexo 01 ao RICMS. Disse causar estranheza o contribuinte mencionar mercadoria “LAJE alveolar” quando a autuação refere-se a outro tema: a ausência de retenção e recolhimento de ST dos serviços de Transporte.

Voltou a afirmar que o autuado declarou que os créditos utilizados ocorreram quando as transportadoras conduziam produtos acabados (fato não questionado na autuação), e que o contribuinte confunde (conf. folha 349), fato gerador decorrente da realização de operações relativas à circulação de mercadorias, com fatos geradores decorrentes da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal (fatos geradores distintos, conforme art. 1º, incisos I e II da Lei 7014/99). Enfatiza ainda que a defendente apresenta, também nesta ocorrência, jurisprudência totalmente desconexa com os fatos da autuação, vez que trata de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, matéria não questionada na autuação, fugindo completamente dos temas das infrações 03 e 04.

Afirma também inexistir nesta ocorrência fatos ou argumentos impeditivos, modificativos ou extintivos da infração, razão pela qual manteve a **INFRAÇÃO 04** em todos os seus termos e valores.

INFRAÇÃO 05 – A autuante declarou que a partir da análise que fez dos roteiros de transporte, que foram entregues à fiscalização, em meio magnético pelo contribuinte, foram EXCLUÍDAS (ZERADAS) as operações de transporte de pessoas realizadas dentro do mesmo município, por que sujeitas ao ISS e não ao ICMS (MÍDIA inserida na folha 117) de forma que estabeleceu as bases de cálculo utilizadas no Levantamento produzido, seguindo exatamente a mesma ordem das planilhas que foram entregues à fiscalização.

Assim, didaticamente demonstrando a composição do Levantamento Fiscal de folhas 110 a 113 deste processo, baseado nas planilhas do contribuinte, e tomando como exemplo a NF 1235, mencionada pelo contribuinte à folha 335 / 336 deste processo, a autuante afirmou ter apurado a seguinte sequência de informações para quantificar o imposto lançado na planilha que compõe este item da autuação:

- a) Na **primeira coluna** consta o Número da NF (entregue pelo contribuinte /escriturada, mensalmente). Ex.: NF 1235;
- b) Na **segunda coluna**, sua data de escrituração. Ex.: 03/07/14;
- c) Na **terceira coluna**, o valor total de cada NF. Ex.: R\$25.015,55;

- d) Na **quarta coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS da 1ª. Planilha. Ex.: R\$0,00 - OBRA CABULA;
- e) Na **quinta coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS da 2ª. Planilha. Ex.: R\$730,00 - ELMO;
- f) Na **sexta coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS da 3ª. Planilha. Ex.: R\$450,00 - OBRA PATAMARES;
- g) Na **sétima coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS da 4ª. Planilha. Ex.: R\$1.319,00 - PRODUÇÃO;
- h) Na **oitava coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS da 5ª. Planilha. Ex.: R\$11.464,20 - T&A 2ª. QUINZENA;
- i) Na **nona coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS, da 6ª. Planilha. Ex.: R\$1.190,00 - TURNO DA TARDE;
- j) Na **décima coluna**, o valor da BC sujeita ao ICMS, se houvesse uma 7ª. Planilha. Ex.: R\$0,00;
- k) Na **décima primeira coluna**, O **SOMATÓRIO** das Bases de cálculo sujeitas ao ICMS. Ex.: R\$15.153,20;
- l) Na **décima segunda coluna** o **valor do ICMS devido**, obtido multiplicando-se o subtotal da BC pela alíquota de 5%. Ex.: R\$757,66.

Esclareceu que este foi o procedimento adotado pela Auditoria para todas as NF e planilhas apresentadas pela autuada. Reafirmou que só compuseram a Base de Cálculo do ICMS devido por ST as operações realizadas entre municípios. Alíquota de 5% (veja art. 267, I, b do Dec. 13.780/12).

Prestou ainda os seguintes esclarecimentos no tocante à elaboração da planilha que serviu de base para a autuação:

- a) A empresa autuada tem seu endereço fiscal em **Simões Filho** (veja **folha 1** deste Auto);
- b) Quando as planilhas referem-se a **TURNOS**, as rotas com **origem e destino - Simões Filho/ Cia/CETREL** foram **excluídas**;
- c) Quando as planilhas referem-se a **PRODUÇÃO**, as rotas com **origem e destino - Simões Filho / Cia / CETREL TAMBÉM** foram **excluídas**;
- d) Quando as planilhas **nominam funcionários**, foram considerados os **bairros de entrega / coleta, e excluídos individualmente os funcionários de bairros pertencentes ao município de Simões Filho**;
- e) Quando a planilha referia-se a **OBRA**, apenas foram considerados **os deslocamentos entre a empresa, localizada em Simões Filho e a obra**, quando a mesma estava sendo realizada em **bairro de MUNICÍPIO distinto** (Exemplo – T&A / Patamares, T&A / Candeias), conforme expresso nas planilhas, produzidas pelo contribuinte;
- f) **Roteiros entre bairros do mesmo município não foram considerados**, para efeito de tributação do ICMS. [Ex: São Joaquim (Salvador) / Itapoã (Salvador)];
- g) Onde não se pôde **apurar com segurança a ocorrência de transporte entre municípios**, adotando a postura cautelosa preconizada pelo art. 112 do CTN, a operação não foi considerada como operação sujeita ao ICMS (Ex: transporte entre a T&A e a Igreja / faculdade / Posto de Saúde / Hospital / casa). Concluindo: sem a devida comprovação de mudança de município a operação não foi considerada.

A contestação do contribuinte, inserida às folhas 352 e 354 deste processo, quanto à possibilidade de existência de cobrança de ISS e de ICMS lado a lado (o primeiro sobre o transporte intramunicipal de passageiros e o segundo sobre o transporte intermunicipal de passageiros): Aduziu que o raciocínio desenvolvido pela defesa contraria literal disposição da Lei 7.014/96 – art. 1, II e 2, VI, a que preposto fiscal do Estado, no exercício de atividade vinculada, não deve contrariar. Acrescentou ainda que a simples negativa do cometimento de infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, nos termos do que dispõe o Dec. 7.629/99 – RPAF.

Quanto à nulidade suscitada pela defesa no tocante à composição da base de cálculo dessa Infração, ressaltou que se trata de uma questão meramente matemática, originada por planilhas

que o próprio contribuinte apresentou, na ordem que estabeleceu. Destacou ainda que os documentos que lastreiam essa exigência fiscal estão disponíveis no processo, e salvo melhor juízo, a empresa autuada não apresentou elementos impeditivos, modificativos ou extintivos da **infração 05**, razão pela qual sustenta a manutenção da cobrança em todos os seus termos e valores.

INFRAÇÃO 06 – De início afirma que o contribuinte se defende da referida imputação, às folhas 354 a 358 deste processo, afirmando, de maneira equivocada, que aquela movimentação de mercadorias não se sujeita a Antecipação Parcial, como se Antecipação Parcial e Antecipação Total do imposto se confundissem.

Afirmou que a alegação defensiva a partir do entendimento firmado através da Súmula nº 166 do STJ representa conflito entre decisões judiciais e a Legislação Estadual, e que a autuante, no exercício de atividade vinculada, vê-se impedida de emitir juízo de valor.

No que se refere à transcrição das disposições do artigo 8º, Parágrafo 8º, da Lei 7.014/96 (folha 356 dos autos), declarou que as prescrições normativas ali contidas funcionam como antídoto do próprio argumento defensivo, visto que a exceção ali prevista aplica-se a estabelecimento filial atacadista, situado neste Estado. Por sua vez, na folha 11 e verso deste Auto, está demonstrado que a AUTUADA É UM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, de forma que a exceção prevista não se aplica ao mesmo.

Fez observar que o artigo de lei aplicável ao caso em exame é o 12 – A, da mesma Lei 7.014/96, e constante do enquadramento legal (**folha 4**) deste Auto. Informa ainda que aquele dispositivo de lei prescreve que *“nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida **antecipação parcial** do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”*.

Já o parágrafo primeiro do mencionado artigo determina que: “§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por: III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação”.

Disse ainda que pode ser conferido, entre as folhas 316 e 320 deste PAF, que os produtos adquiridos por transferência não constam do Anexo 1 do RICMS, nos exercícios fiscalizados, não estando, portanto, submetidos ao regime de Antecipação Tributária ou a Substituição Tributária.

Pelos motivos acima expostos e ante a ausência, no entendimento da autuante, de fatos ou argumentos impeditivos, modificativos ou extintivos da obrigação tributária, mantém a **INFRAÇÃO 06**, em todos os seus termos e valores.

No que se refere ao pedido de realização de perícia neste feito administrativo disse inicialmente que o requerimento foi formulado a partir das disposições dos artigos 145 e 150 do RICMS. Tanto o art. 145 do Dec. 13.780/12 (que trata de CTRC) quanto o art. 150 (que trata de CTAC) foram revogados desde 01/11/14, e não servem para fundamentar o requerimento da autuada. Mas partindo da premissa que a defesa quis fazer referência aos dispositivos do RPAF – Dec. 7629/99, ressaltou que o pedido de perícia deve ser fundamentado na sua necessidade. Além de não se tratar de questões que demandem conhecimentos especiais de técnicos, também não houve, por parte da defesa a formulação de quesitos, conforme exigência do art. 150, II do RPAF, razão pela qual, nos termos do art. 147, II, da mesma norma regulamentar, entende que o pleito empresarial deva ser **indeferido**.

A autuante finalizou a peça informativa formulando pedido para que este Conselho de Fazenda, julgue PROCEDENTE o Auto de Infração em lide mantendo todos os seus termos e valores.

VOTO (Vencido quanto às Infrações 05 e 06)

O Auto de Infração em lide é composto de 07 (sete) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

De plano, há que se destacar que o contribuinte, antes da apresentação da defesa, resolveu proceder à quitação integral do débito que integra a Infração 07, relacionada à aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de registro, na escrita fiscal, dos documentos de aquisição de mercadorias não submetidas à tributação pelo ICMS. O pagamento relacionado a esta ocorrência se encontra documentado nos autos através da juntada às fls. 561/564, pelo órgão de preparo do CONSEF, dos extratos gerados pelo Sistema Interno da SEFAZ-Ba (SIGAT), que detalham ter o contribuinte quitado a citada infração em 31/07/19, em espécie, na quantia principal R\$1.861,15, mais acréscimos moratórios, no importe de R\$863,14, de forma que aos cofres públicos ingressou o total de R\$2.724,36. Julgo **PROCEDENTE** a referida Infração, devendo ser homologados, na repartição de origem deste PAF, os valores pagos pelo sujeito passivo (principal e consectários legais).

Em relação às demais infrações, compreendendo as ocorrências lançadas nos itens 1 a 6 da peça de lançamento, o contribuinte suscitou a nulidade de todo o feito. Argumentou que houve preterição do direito de defesa, consubstanciado na maneira genérica e as vezes equivocada de enquadramento legal das infrações; imprecisão nas descrições dos fatos e na quantificação da base de cálculo do tributo, especialmente, no que se refere a essa última alegação, a apuração do imposto que integra a Infração 05, relacionada à exigência de ICMS sobre as prestações de serviços de transporte de passageiros, entendidas pela Auditoria estarem submetidas à incidência do ICMS por terem sido realizadas entre territórios de municípios distintos, caracterizando prestação de serviços intermunicipais.

Observe, todavia, que a autuante, na peça do lançamento, descreveu as infrações que entendeu terem sido cometidas pelo sujeito passivo, apontando as condutas praticadas, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de penalidades, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, razão pela qual inexistem vícios formais do procedimento fiscal. Adota o RPAF uma concepção processual menos formalista, e muito mais instrumentalista, acompanhando do que a de mais moderno na ciência processual hodierna, na medida em, em seus dispositivos, com destaque para o art. 19, está previsto que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de dispositivo de lei que lhe seja correspondente, e, que não há nulidade o erro de indicação ou de fundamentação legal, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Nessa mesma linha de entendimento, não há que se decretar nulidade no processo ou dos atos que o integrem, seja por vício absoluto ou relativo, sem que a parte que a alega demonstre a ocorrência de evidente prejuízo processual, através do comprometimento do direito de defesa, situação consagrada na velha fórmula expressa em francês: *“PAS DE NULLITÉ SANS GRIEF”* - *Princípio segundo o qual não se declara a nulidade de um ato sem que seja provado o prejuízo causado por ele.*

No caso concreto a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações que lhe foram imputadas, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Pertinente a questão da base de cálculo do ICMS-ST (Substituição Tributária), nas prestações de serviço de transporte tomadas pela autuada é questão que tem mais relação com o mérito da causa e será devidamente apreciada mais a frente, quando do exame dessa questão, especialmente no tocante ao imposto lançado no item 05 deste Auto de Infração.

Quanto ao pedido para realização de perícia, formulado na defesa, pedido que foi reiterado mais de uma vez na peça de defesa, nego o seu deferimento, considerando as disposições do artigo

145, parágrafo único, do RPAF/99. Inicialmente, frente ao fato de que não foi atendido pela defesa o quanto disposto no citado dispositivo - artigo 145 e seu parágrafo único do RPAF/99 - que estipula que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, e tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o requerente deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos pelo perito, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, informando sua qualificação e endereço.

Por outro lado, ainda que atendido o requisito acima, contribuem para a negativa do pleito o contido no artigo 147 do mesmo RPAF/99, ao determinar o indeferimento do pedido de perícia fiscal, quando (inciso II), a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos (alínea “a”), e for desnecessária em vista de outras provas produzidas (alínea “b”).

Ingressando doravante nas questões de mérito, passo inicialmente a enfrentar o pedido de decretação de Decadência de parte dos créditos tributários lançados, no tocante aos fatos ocorridos antes de 30/05/2014.

Para esta relatoria não há mais dúvidas de que decadência é questão de mérito, visto que o novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, determina que o juiz poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição (art. 332, § 1º, do NCPC).

Cabe inicialmente consignar, quanto a este tema, que o Auto de Infração em lide foi lavrado no dia 29/05/2019, com ciência ao sujeito passivo 30/05/2019, através de notificação pessoal, conforme se vê à fl. 5 dos autos.

No âmbito administrativo tributário controvérsias relacionadas com o tema da decadência no ICMS encontram-se hoje pacificadas através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710, firmado pela Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS). Estabeleceu-se o entendimento aplicável aos julgamentos submetidos à apreciação do Conselho Estadual da Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) de que conta-se prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Na vigência das normas revogadas do COTEB (Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956/81), a contagem do prazo decadencial era unificada sendo considerado como “*dies a quo*” para qualquer situação, independentemente da conduta do contribuinte:

I – o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento administrativo poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornasse definitiva a decisão anulatória, por vício formal, de lançamento administrativo anteriormente efetuado.

Essa matéria, no Supremo Tribunal Federal (STF), foi objeto da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, de 12 de junho de 2008. A Corte Superior ao expor as razões que serviram de embasamento para a edição da citada Súmula, fez menção aos RE’s (Recursos Extraordinários) 560.626-1, 556.664-1 e 559.943-4, sinalizando que tanto sob a égide da Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, “b”, da CF de 1988), a prescrição e a decadência só poderiam ser disciplinadas por LEI COMPLEMENTAR, de âmbito nacional, por serem institutos gerais de direito tributário. Para o STF, somente o CTN (Código Tributário Nacional) poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno da matéria tributária, visto que regulação normativa distinta por cada ente da federação implicaria em ofensa a diversos princípios, entre eles a isonomia e a segurança jurídica.

Destaco que as razões ou fundamentos de decidir que conduziram à edição da SV/STF nº 08 não integraram o verbete sumular que se ateve à inconstitucionalidade de dispositivos de normas

federais que tratavam de decadência e de prescrição de contribuições previdenciárias. Eis o teor da Súmula: “***São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Dec-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, que tratam da prescrição e da decadência de crédito tributário***”. Todavia, foi indicado, com bastante precisão, o entendimento do plenário do STF a respeito do tema da decadência tributária, afastando-se a tese da possibilidade de regulação desse instituto do direito em legislação firmada por cada ente da Federação.

Em sintonia com os posicionamentos acima alinhavados, especialmente nas hipóteses de pagamento parcial de tributos lançados por homologação, foram proferidas decisões originárias do Tribunal de Justiça da Bahia, a exemplo da Apelação nº **0510938-28.2013.8.05.0001** – Rel. Des. Des. Livaldo Reaiche Raimundo Britto e Agravo Regimental nº **0566887-03.2014.8.05.0001/50000** - Rel. Des. Mauricio Kertzman Szporer. No mesmo sentido o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no AgRg no REsp (Agravo Regimental no Recurso Especial) nº **1532105 -RR** – Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (data do julgamento: 15/03/2016) e no AgRg no REsp nº **131802015- RS** – Rel. Min. Benedito Gonçalves (data do julgamento: 15/08/2013).

Diante desse quadro e antes da publicação do Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, diversas DILIGÊNCIAS em processos que versaram sobre esta matéria foram encaminhadas para a PGE/PROFIS para que essa a temática da decadência fosse reanalisada à luz da novel jurisprudência dos tribunais superiores.

A PGE/PROFIS ressaltou em seus Pareceres Jurídicos que vieram a ser posteriormente consolidados no Incidente de Uniformização nº 2016.19471-0, a inafastabilidade do entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 8 do STF, no sentido de que as regras concernentes à decadência e prescrição se encontravam reservadas pela C.F./88 à regulação por lei complementar, não havendo possibilidade de êxito de tese contrária na esfera judicial, vinculada à aplicação de normas previstas na legislação estadual. Esboçou na parte final da peça produzida pela PGE as seguintes conclusões:

- *a exemplo do que fez o próprio STF quando da edição da Súmula Vinculante (SV) nº 08, seria pertinente a aplicação da técnica da modulação de efeitos dos atos de interpretação voltados ao reconhecimento da decadência, de forma que a Administração judicante poderia decidir pela invalidação dos autos de infração que aplicassem o prazo previsto pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, se lavrados em data posterior à pacificação do entendimento do STF, ou seja, após a edição da SV nº 8, em 12 de junho de 2008;*
- *ao reconhecer a mudança de orientação jurisprudencial com o fim de atender o interesse público primário no sentido de evitar a litigiosidade do Estado e a ocorrência de sucumbências judiciais desnecessárias o Parecer sugere que seja reconhecida a decadência de constituir o crédito tributário apenas quanto aos lançamentos lavrados após a consolidação da dessa mudança de entendimento, ou seja, somente em relação aos autos de infração lavrados em data posterior a 12 de junho de 2008;*
- *Assim, aplicando a orientação fixada pela SV nº 08 do STF foi sugerido no Parecer da PGE a dispensa de intervenções judiciais pelos Procuradores do Estado observados os seguintes critérios, abaixo reproduzidos:*
 - i) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e não pago ou simplesmente ausência de declaração e pagamento (omissão de operação ou prestação de serviços tributáveis), deve ser aplicada a regra do art. 173, inciso I, do CTN e do art. 107-B, §5º do COTEB (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador);*
 - ii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN (prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à expedição de ato declarando a existência de dolo, fraude ou simulação ou da notificação ao sujeito passivo de medida preparatória para constituir o fato jurídico dolo, fraude ou simulação);*
 - iii) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de dolo, fraude ou simulação quanto a débito declarado e pago, integral ou parcialmente, e, havendo notificação do sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, c/c 173, parágrafo único do CTN (prazo decadencial contado a partir do recebimento da notificação pelo*

sujeito passivo);

iv) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data anterior a 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 107-B, §5º do COTEB;

v) com relação aos autos de infração lavrados quando verificada a existência de débito declarado e pago, integral ou parcialmente, em data posterior a 12 de junho de 2008, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Fixadas as premissas teóricas acima expostas, observo que parte das cobranças ainda em discussão, nesta lide, alcançam períodos mensais anteriores a **30/05/2014**, visto que o Auto de Infração foi objeto de ciência ao contribuinte nessa mesma data.

Essas cobranças estão relacionadas às seguintes imputações:

Infração 04 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Refere-se a serviços de transporte de cargas.

Observo que nessa ocorrência os valores de ICMS devidos pela prestação dos serviços de transporte de carga foram destacados pelas empresas transportadoras, na sistemática apuração normal do imposto, conforme conhecimentos juntados às fls. 388 a 479 deste PAF, e levadas a registro na escrita fiscal da autuada, através do lançamento escritural dos conhecimentos de transporte, informação de que se valeu a autuante para proceder a presente exigência fiscal. Portanto, o fato tributário não foi omitido pelo contribuinte autuado, acrescentando-se que houve a correspondente apuração do imposto através das prestadoras dos serviços, nas suas correspondentes contas correntes fiscais do ICMS. Nessas circunstâncias acolho a alegação de decadência para excluir do lançamento as ocorrências verificadas nas seguintes datas: 28/02/2014, no valor de R\$435,99; 31/03/2014, no valor de R\$80,04; e, 30/04/2014, no valor de R\$263,40, totalizando a importância a ser excluída deste item da autuação em **R\$779,43**.

Aplica-se nesta situação a contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Infração 05 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Refere-se ao serviço de transporte dos empregados ou trabalhadores da empresa autuada.

Nesta ocorrência os valores de ICMS lançados no Auto de Infração se reportam às prestações acobertadas pelas Notas Fiscais de Prestação de Serviços, cujas cópias foram anexadas às fls. 480 a 527 dos autos, emitidas em favor do contribuinte autuado, cujos valores foram oferecidos à tributação pela empresa transportadora SEATRANS LOGÍSTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA – EPP. Conforme se encontra documentado nos autos as referidas prestações foram oferecidas à tributação do ISS (imposto municipal sobre serviços), em benefício da Prefeitura da Cidade de Simões Filho, no Estado da Bahia, pela empresa prestadora dos serviços de transporte, de forma que não houve da parte do adquirente, ora autuado, qualquer omissão caracterizadora de dolo ou fraude ou mesmo omissão de pagamento, visto caber à prestadora definir a quem é devido o imposto, se ao Estado de Bahia ou ao município onde foi processada o início das prestações de serviço de transporte – no caso concreto o município de Simões Filho. Se houve alguma infração à legislação tributária do Estado da Bahia, no nosso entender, a investigação e apuração de eventual imposto devido ao erário estadual teria que ser desenvolvida perante a empresa que efetuou o transporte, não se podendo, através da sistemática de substituição tributária se transferir responsabilidade de infração do ICMS de um contribuinte para outro, ainda que entre as partes envolvidas exista relação contratual firmada para a execução de serviços de transporte de pessoas. Portanto, em relação ao contribuinte autuado operou-se a decadência dos créditos tributários dos meses janeiro, fevereiro, março e abril de 2014.

Porém, há outros argumentos a afastar a cobrança do imposto na forma como foi efetuada neste Auto de Infração. Através do instituto da substituição tributária se transfere responsabilidade pelo

recolhimento de tributo devido por um contribuinte para outro, sendo ambos sujeitos passivos na relação tributária perante um mesmo sujeito ativo. Todavia, se sobre a operação ou prestação há possibilidade de divergência ou conflito quanto à titularidade do crédito tributário, não pode ser atribuída ao contratante do serviço ou àquele que promoveu aquisição da mercadoria, em situação de boa fé, a responsabilidade pelo pagamento do tributo ou mesmo a transferência de responsabilidade pelo cometimento de eventual infração. Somente em situação de conluio entre as partes, devidamente comprovada, poderia ser transferida a responsabilidade, mas aí, a fundamentação do lançamento e da correspondente cobrança seria outra, através da imputação de responsabilidade solidária, com descrição e penalização totalmente distintas.

No caso em exame a responsabilidade é exclusiva daquele que prestou o serviço ou promoveu a operação, visto ter sido a sua conduta, no tocante a apuração do imposto o fator que determinou qual o tributo deveria ser recolhido e em favor de quem. Todas as prestações objeto da Infração 5 foram oferecidas à tributação do ISS municipal, tomando por base a apuração e posterior escrituração promovida pelo prestador do serviço, a empresa SEATRANS LOGÍSTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA – EPP, que não integra a presente lide fiscal.

Nessas circunstâncias não se aplica a responsabilidade por substituição tributária, com fundamento do art. 298 do RICMS/Ba (Decreto nº 13.780/12), visto que a hipótese dos autos não se amolda àquela norma regulamentar citada.

Importante destacar ainda, para esta Infração 05, que a relação jurídica que deve definir a quem cabe o imposto, ou seja, a definição da sujeição ativa tributária (Município ou Estado), é travada entre as pessoas envolvidas no contrato de prestação de serviço de transporte, tendo por referência a localização geográfica dos seus estabelecimentos. Local de realização das obras da tomadora dos serviços ou endereço residencial dos funcionários ou colaboradores deste tomador não podem definir se a prestação é dentro ou fora do município. Há que prevalecer o domicílio tributário dos estabelecimentos empresariais envolvidos na relação contratual de transporte, para fins de definição do local da ocorrência dos fatos geradores, conforme previsto no art. 13, inc. II, letra “a” da Lei nº 7.014/97, com a seguinte redação – “*O local da operação ou da prestação para efeitos de cobrança do imposto e definição do contribuinte ou do responsável, é: (...) II – tratando-se de prestação de serviço de transporte; a) onde tenha início a prestação*”.

A relação de sujeição ativa tributária não pode ser definida só sobre o aspecto geográfico. Há que se considerar como variável mais importante a destinação jurídica da mercadoria ou do serviço. No caso concreto, conforme já destacado acima, local das obras do tomador do serviço e endereço dos funcionários transportados não são dados definidores do local da prestação do serviço para fins de definição do fato gerador do tributo.

Neste aspecto, importante destacar o que prescreve o art. 10, inc. IV do RICMS/12 que não considera estabelecimento diverso os canteiros de obra vinculados ao estabelecimento cadastrado. Eis o teor da norma acima referenciada no seu integral conteúdo:

Art. 10. Não são considerados estabelecimentos diversos:

I - dois ou mais imóveis urbanos contíguos que tenham comunicação interna;

II - os vários pavimentos de um mesmo imóvel ou as salas contíguas de um mesmo pavimento, quando as atividades sejam exercidas pela mesma pessoa;

III - os veículos vinculados a estabelecimento cadastrado;

IV - os canteiros de obras vinculados a estabelecimento cadastrado, desde que nos mesmos não se desenvolva atividade geradora de obrigação tributária principal do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

Valeu-se a autuação do argumento de que vários canteiros de obras integrantes dos roteiros de transporte dos funcionários da empresa autuada eram localizados em municípios distintos, de forma a ficar caracterizada a prestação intermunicipal a desencadear o nascimento da obrigação

tributária de pagar o ICMS sobre os serviços contratados de transporte, via substituição tributária. Ocorre que canteiro de obra, nos termos do dispositivo regulamentar citado, não é estabelecimento distinto do contribuinte tomador do serviço de transporte e fornecedor dos materiais aplicados na obra. De maneira que, no caso em exame, os serviços de transportes de funcionários para as respectivas obras devem ser considerados de natureza intramunicipal, pois envolveram contratantes estabelecidos nos mesmo município – Simões Filho-Ba, figurando na condição de prestadora a empresa SEATRANS LOGÍSTICA EM TRANSPORTE E TURISMO DE PASSAGEIROS LTDA – EPP, e na condição do tomadora do serviço de transporte, a empresa ora autuada.

O argumento defensivo de aplicação a este caso das regras de isenção do ICMS contidas no art. 265 do RICMS c/c o Convênio ICMS nº 37/89, do qual o Estado da Bahia é signatário, não procedem. O serviço de transporte em exame não é prestado mediante a venda de “Bilhete de Passagem Rodoviário”, ou cobrança de passagem por meio de contadores (catraca, borboleta, torniquete ou similar), conforme previsto nos arts. 18, inc. I e 20, inc. III da Portaria nº 961, de 22 de setembro de 1989, norma a que faz referência o Regulamento do ICMS.

Em decorrência, acolho a arguição defensiva de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014, 28/02/2014, 31/03/2014 e 30/04/2014, nos valores respectivamente de: R\$2.368,06; R\$4.127,63; R\$3.684,35; e, R\$3.370,14. E vou mais além. Restou configurada a total IMPROCEDÊNCIA da Infração 05, sob fundamento diverso do que foi sustentado pela defesa, visto que o caso concreto não envolve hipótese submetida ao regime de substituição tributária prevista na legislação de regência do ICMS do Estado da Bahia, aplicável aos serviços de transporte rodoviário.

Item 05 do Auto de Infração, portanto, julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE, abrangendo os meses alcançados pela decadência e os demais períodos mensais integrantes desse item da autuação, tudo conforme as razões de decidir acima expostas.

Infração 06 - Ainda no que se refere à alegação de decadência cabe apreciar essa arguição no tocante à sexta infração da peça de lançamento que envolve a exigência de multa percentual, de 60%, sobre a parcela do imposto devido a título de antecipação parcial nas aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, destinadas à comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, cujas saídas posteriores foram tributadas normalmente. O próprio descritivo da infração em análise aponta que apesar de não ter ocorrido o pagamento do tributo na etapa de entrada dos produtos, a apuração e o recolhimento do ICMS se deram nas saídas subsequentes das mercadorias. As circunstâncias fáticas acima descritas se amoldam perfeitamente ao Incidente de Uniformização da PGE, pois houve pagamento do imposto em etapa subsequente, restando a aplicação da multa pela intempestividade no cumprimento da obrigação tributária principal. Frente a situação descrita acolho a arguição de decadência, aplicando a norma do art. 150, § 4º, do CTN, para afastar da exigência fiscal que compõe o item 06 da autuação para as ocorrências de 31/01/2014, 28/02/2014 e 31/03/2014, nos valores, respectivamente, de R\$13.529,29; R\$20.864,15; e, R\$240,73.

Na sequência passo a examinar as demais alegações de mérito das **Infrações 01, 02, 03, 04 e 06**.

No exame da **Infração 05** acolhemos a preliminar de decadência para afastar as cobranças dos meses de janeiro a abril de 2014. Em relação aos demais valores residuais da 5ª infração julgamos improcedente as cobranças lançadas neste item conforme fundamentação exposta linhas acima.

Na **Infração 01** e na **Infração 02**, a pretensão do contribuinte é de utilizar créditos fiscais, com fundamento no princípio da não cumulatividade do ICMS, ainda que os valores destacados nas notas fiscais de aquisição de ENERGIA ELÉTRICA, emitidas pela COELBA (**doc. folhas 66, 68, 70 e 71**), estejam em desconformidade com a legislação vigente do ICMS. Isto porque as operações com energia elétrica se submetem à redução da base de cálculo do imposto, em 52%, quando este produto é destinado às classes de consumo industrial e rural, por força do disposto no art. 268,

inc. XVII, letra “a”, item 1 do RICMS/12. O contribuinte autuado é estabelecimento industrial, que promove a fabricação de artefatos de cimento para uso na construção, casas pré-moldadas de concreto e outros artefatos de cimento, concreto, fibrocimento, gesso e materiais semelhantes (conforme extrato de dados cadastrais da SEFAZ-Ba, juntado à fl. 11).

O eventual destaque do imposto a maior que o previsto na legislação enseja o direito do fisco a proceder o estorno da diferença apropriada, sendo aplicável a esta situação a normatização contida no art. 309, Parágrafo 7º, do, Dec. 13.780/12 RICMS, que dispõe que se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do tributo corretamente calculado. No caso concreto a COELBA, emitente das notas fiscais, poderá se ressarcir do imposto indevidamente debitado, através de compensação direta na escrita fiscal, até determinado período, ou ingressar com pedido de restituição de indébito, de eventual imposto apurado e recolhido a maior na sua conta corrente fiscal. Itens mantidos nas exigências fiscais que compõem os itens 01 e 02 da peça de lançamento, sem alteração de valores e sob os mesmos fundamentos.

AS INFRAÇÕES 03 e 04, serão examinadas em conjunto e se referem, respectivamente, à utilização indevida de créditos fiscais sobre as prestações de serviços de transporte tomadas junto a transportadoras, na modalidade de prestações sucessivas ou repetitivas e a exigência de ICMS, por substituição tributária, (ICMS-ST) sobre as prestações sucessivas, na forma prevista no art. 298, do RICMS-Ba (Decreto nº 13.780/12).

De fato, não procede o argumento defensivo de que os serviços de transporte não se submetem à sistemática de tributação antecipada se as mercadorias transportadas não estiverem enquadradas no regime da S.T. O fato gerador decorrente da realização de operações relativas à circulação de mercadorias é autônomo e distinto do fato gerador decorrente da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, conforme disposições expressas da legislação, contidas no art. 1º, incisos I e II da Lei 7014/99 – Lei do ICMS do Estado da Bahia. Também independe do tipo de mercadoria transportada, se produto acabado, matéria-prima ou mesmo materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento do contribuinte. As afirmações e teses sustentadas pela defesa são efetivamente desconexas com os fatos da autuação, conforme foi sinalizado pela autuante no seu informativo fiscal.

Porém, sempre entendi que a aplicação do regime de pagamento antecipado do imposto com transferência de responsabilidade para o tomador do serviço de transporte, desde que inscrito no cadastro de contribuintes do Estado na condição normal, e na forma do art. 298, do RICMS/Ba, seria sempre dependente da formalização de contrato, na forma escrita, garantindo-se o primado da segurança jurídica, de maneira a não ficar ao alvedrio da Administração Tributária, em ato de pura discricionariedade, estabelecer a seu critério, a partir de quantas prestações estaria caracterizada a sucessividade dos serviços de transporte, que passariam a se submeter à sistemática de pagamento antecipado com transferência de responsabilidade.

No caso concreto as prestações objeto do lançamento estão inseridas nos Demonstrativos acostados às fls. 81/82, e os conhecimentos de transporte (CTRCs) foram apresentados em cópia reprográfica, em anexo à peça de defesa (fls. 388 a 470). Em todos esses documentos houve por parte dos prestadores o destaque do ICMS, devido na prestação, à alíquota aplicável na operação, em regra 12%, por envolver remessas para outras Unidades Federadas. O contribuinte autuado apropriou os créditos destacados nos CTRC em sua escrita fiscal, e na peça de lançamento, este valores foram estornados (infração 03), e exigidos, no mesmo procedimento, do contribuinte, o ICMS-ST (infração 04), sem deduções das quantias lançadas a débito pelos prestadores nos conhecimentos por eles emitidos, fato a ensejar a duplicidade de tributação – a uma, de forma espontânea, pelo prestador do serviço, e no lançamento de ofício, após ação fiscal, perante o tomador do serviço, ora autuado.

Importante consignar ainda que as prestações objeto das exigências fiscais em exame envolvem serviços executados por três transportadoras: Transportadora Simas Ltda. (doc. fls. 388 a 433);

Simões Filho Serviços e Comércio de Auto Peças Ltda. (doc. fls. 434 a 439); e, Transportadora Primeira do Nordeste (doc. fls. 440 a 479).

Esta, em linhas gerais, a situação fática posta nos presentes autos.

Observo que, em pesquisa da jurisprudência deste CONSEF, que a maioria das decisões navegam no sentido da fundamentação pela desnecessidade da formalização do contrato de prestação de serviço na forma escrita, para a caracterização da exigência do ICMS sobre os serviços prestados de forma sucessiva para a aplicação da regra do art. 298 do RICMS, a ensejar a aplicação, portanto, do regime da ST.

Nesse sentido menciono dois Acórdãos originários deste CONSEF, cujas ementas transcrevemos, com destaque em negrito para os trechos que envolvem as prestações sucessivas de serviços de transporte, envolvendo situações reguladas pelos Regulamentos do ICMS de 2012 e de 1997:

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0136-04/17

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O entendimento é de que a existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Retirados do lançamento pelo autuante os valores lançados em duplicidade e aqueles cancelados. Infração parcialmente elidida. Não acolhido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

TRECHOS DO ACÓRDÃO CJF 0226-12/12

“... a Lei nº 7.014/97 é clara em atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto. Por sua vez, o RICMS/97, nos seus artigos 380 e 382, com o mesmo norte, também aponta de maneira lapidar que a responsabilidade é do tomador do serviço transporte que envolvam repetidas prestações.

Pelo exposto, não acolho a tese de que, em face da Instrução Normativa nº 67/97, só se configuraria a responsabilidade do tomador com a existência de um contrato formal, sendo certo que é o Recorrente o responsável pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, na qualidade de tomador de serviço inscrito no cadastro de Contribuinte na condição de ‘Normal’, em relação às prestações sucessivas de serviços de transportes”.

Frente a majoritária jurisprudência deste CONSEF na linha de entendimento da desnecessidade de formalização de contrato escrito, julgo procedente as infrações 03 e 04, com a exclusão apenas das ocorrências da infração 04 alcançadas pela decadência, conforme já por nós destacado linhas acima.

Por fim, passo ao exame da **Infração 06**, que envolve tão somente a aplicação da multa pelo não pagamento do ICMS antecipação parcial por ocasião das entradas de mercadorias recebidas através de transferências, mas com recolhimento do tributo nas etapas seguintes, por ocasião das saídas das mesmas mercadorias.

As operações que integram essa infração foram acobertadas pelas notas fiscais de transferências com origem no estabelecimento empresarial da T&A, localizado no Estado de Pernambuco (Rodovia BR 101, Norte, s/nº, Distrito Industrial Igarassu), para a unidade fabril da mesma pessoa jurídica, ora autuada, situada na Via das Torres, nº 1985, CIA SUL, município de Simões Filho – Bahia. Portanto, trata-se de transferências entre estabelecimentos industriais da mesma empresa, cujos DANFES/Notas Fiscais Eletrônicas foram apensados ao PAF às fls. 528 a 542, sendo consignado nestes documentos o CFOP 6151 - *Classificam-se neste código os produtos industrializados no estabelecimento e transferidos para outro estabelecimento da mesma*

empresa.

As operações objeto da cobrança da multa são, conforme já acima referenciado, transferências de produtos de fabricação da empresa entre seus estabelecimentos industriais para aplicação nas suas obras, não estando claro e evidente na acusação, se essas mercadorias já se encontravam prontas e acabadas ou se ainda se submeteriam a algum processo complementar de fabricação. Em todo caso, examinado o conjunto probatório trazidos nos autos, especialmente o contrato social da empresa autuada e contratos de prestação de serviços, resta evidenciado que a principal atividade desenvolvida pelo contribuinte envolve exatamente a atividade industrial. Frente a essas circunstâncias, e considerando ainda que a maior dos créditos tributários lançados nessa infração já se encontravam extintos pela decadência, remanescendo em discussão as ocorrências dos meses de dezembro/2014 e março/2015, nos valores, respectivamente de **R\$2.696,39** e de **R\$2.253,10**, é que entendo que as mesmas não se enquadram na hipótese de exigência de imposto a título de antecipação parcial, visto que os produtos fabricados pelo contribuinte foram objeto de operações de transferências entre suas fábricas, com a aplicação em sua totalidade em obras de construção civil, envolvendo processos de transformação e destinação dos produtos que só se completaram no território do Estado da Bahia.

Cabe ainda registrar que recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu não haver incidência do ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em estados distintos. Em votação majoritária, os ministros deram provimento ao Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1255885, com repercussão geral reconhecida (Tema 1099), e confirmaram o entendimento de que o tributo apenas incide nos casos em que a circulação de mercadoria configurar ato mercantil ou transferência da titularidade do bem. O ministro Dias Toffoli, relator do recurso, ao se manifestar pelo reconhecimento da repercussão geral, afirmou que a matéria tem relevância jurídica, social, política e econômica, pois trata da principal fonte de receita dos estados e da necessidade de não haver barreiras tributárias de natureza geográfica.

O relator lembrou ainda que o Tribunal Pleno, no julgamento do RE 540829 (Tema 297), fixou a tese de que não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Nesse julgamento, ficou assentado que, para fins de incidência do imposto, prevalece a definição jurídica da expressão “circulação de mercadorias”, somente caracterizada pela transferência de titularidade do bem.

A tese com repercussão geral foi fixada nos seguintes termos: ***“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”***.

A Decisão do referido recurso com repercussão geral teve seu trânsito em julgado verificado em 10/10/2020, conforme certidão que pode ser consultado no site do STF.

Essa recente decisão do Corte Suprema do Brasil é mais um argumento, este de peso, a reforçar a tese da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo que localizados em Unidades Federadas distintas, de forma que se não há incidência na operação de origem também não há que se falar em fato gerador do imposto, a título de antecipação parcial, nas entradas das mercadorias recebidas em transferência, nem mesmo a aplicação da multa pelo recolhimento intempestivo do imposto, nas etapas subsequentes de saídas.

Por sua vez, ao analisar os argumentos apresentados pela defesa para afastar as cobranças que compõem a Infração 06, verifico que não se aplica a este caso a excludente de exigência do imposto a título de antecipação tributária total, prevista no artigo 8º, Parágrafo 8º, da Lei 7.014/96 (folha 356 dos autos). As prescrições normativas contidas no citado dispositivo legal estão

direcionadas para o estabelecimento filial atacadista do remetente das mercadorias enviadas em transferência, situado neste Estado. Por sua vez, na folha 11 e verso deste Auto, está demonstrado que a AUTUADA É UM ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, de forma que a exceção prevista na norma legal citada pela defendente não se aplica a este contribuinte. Porém afasto as cobranças lançadas neste item da autuação, porém me valendo de fundamentação distinta da apresentada na peça impugnatória.

Frente ao acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 05 e 06)

(...)

Sem embargo do cuidadoso voto do insigne Relator, prolatado com zelo e conhecimento de causa, pedimos vênia para divergir parcialmente do seu entendimento, nomeadamente quanto aos aspectos relacionados às infrações 05 e 06.

Infração 05.

Exige-se nesta irregularidade a retenção e o consequente recolhimento de ICMS nas prestações sucessivas de transporte intermunicipal de pessoas, celebradas mediante contrato.

Figura como tomador a autuada, responsável tributário por substituição, e como prestador a “Seatrans Logística em Transporte e Turismo de Passageiros Ltda”.

Importante registrar, que o contribuinte forneceu, através de mídia digital, os roteiros de deslocamento dos “funcionários” contratados pela autuada, alusivos às notas fiscais de prestação de serviços.

Consigne-se também, que todas as prestações de serviço executadas foram tributadas pelo ISS e recolhidas em favor do Município de Simões Filho, inclusive aquelas cobradas neste PAF.

O trabalho fiscal levou em conta exclusivamente as prestações intermunicipais, claramente expostas nos controles oferecidos pela própria autuada, por documento fiscal e por pessoa, excluindo-se as prestações com início e fim dentro do mesmo Município, conforme critérios excludentes explicados no informativo fiscal, fl. 555.

A infração teve fundamento na Lei 7.014/96, art. 34, VIII, XIV-D e XV, e no RICMS-BA, arts. 217, 298, II e III, além do § 3º.

De início, cumpre saber se cabe aqui o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, visto que, por esta contagem, estariam afastados da cobrança os meses de janeiro a abril de 2014, considerando que a ciência do auto de infração se deu em 30.5.2019.

É de se ver, que somente na oportunidade da ação fiscal que o Estado da Bahia tomou conhecimento das prestações de serviços sujeitas ao ICMS, após acurada investigação por parte da auditoria dos roteiros e respectivos deslocamentos feitos pelo pessoal contratado pela impugnante.

As notas fiscais de serviço emitidas pelo prestador não eram de conhecimento do fisco da Bahia, até porque, não foram escrituradas nos registros de entradas da autuada, porque erroneamente oferecidas à tributação municipal.

Logo, **perante o Estado da Bahia**, as prestações eram desconhecidas até então, inclusive porque os fatos tributáveis não foram declarados nem pela autuada, nem pela “Seatrans”.

Tanto assim é, que a irregularidade alude à falta de recolhimento de ICMS, para toda e qualquer prestação de serviço intermunicipal de transporte abordada na autuação.

Neste diapasão, isto é, quando o fato tributável não é declarado para a Bahia, e consequentemente, não pago, o entendimento da PGE é no sentido de que a contagem do prazo

decadencial deve ser tomada a partir do art. 173, I do CTN, *termo a quo* disparado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim entendeu a Procuradoria, em parecer exarado no Incidente de Uniformização 2014147695-0, ao encartar nas páginas 22 e 23, tabela prática figurando as situações em que ora se aplica o art. 150, ora se aplica o art. 173, ambos do CTN.

E lá está claro, que na situação de débito de ICMS não declarado e não pago, hipótese dos autos, há de se aplicar o prazo previsto no art. 173, I do *Codex Tributário*.

Pelo exposto, é de se afastar a decadência parcial alegada pela autuada, pois a cobrança do imposto estadual relacionada aos meses de janeiro a abril de 2014, poderia ser cientificada ao contribuinte até 31.12.2019.

Superada a prejudicial de mérito, assinale-se que restou **incontroverso** no processo, ter havido prestação de serviços de transporte intermunicipal de pessoas.

Há comprovadamente, deslocamentos de pessoal contratado pela autuada de um município para outro.

É preciso bem caracterizar o aspecto material da hipótese de incidência no caso sob estudo: se a prestação do serviço se inicia em um determinado município e termina em outro, tem-se juridicamente a ocorrência de fato gerador, tributado pelo ICMS.

Assim está posto o feixe normativo da hipótese de incidência do ICMS nas prestações de serviço de transporte:

CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

LC 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

Art. 11. O local de operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;

Lei 7.014/96:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;

II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

Art. 2º O ICMS incide sobre:

VI - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto e aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento

XI - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto ou aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

Art. 8º São responsáveis 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:

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal;

Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

RICMS/2012:

Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

...

§ 3º Nas repetidas prestações de serviço de **transporte de pessoas** vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão “Substituição tributária - serviços de transporte”;

II - lançará em sua escrita fiscal o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição tributária - serviço de transporte”;

III - levará em conta, para fins de cálculo do imposto a ser retido, o regime de apuração do imposto do transportador.

Citado em estudo da autoria de Rosivani Baraldi Coffani, colhido na web através do link <https://www.iob.com.br/newsletterimages/iobstore/sumarios/2015/jun/LIV21270.pdf>, assim se posiciona BERNARDO RIBEIRO DE MORAES sobre o conceito de transporte:

*“Transportar é conduzir. Quem transporta leva pessoas ou coisas de um lugar a outro. A idéia de dinamismo, de **movimentação, percurso ou itinerário** realizado, **é inerente ao transporte**. Sem a deslocação, **inexiste o transporte**. Assim, **torna-se essencial para seu conceito os dois pontos diversos percorridos: o da partida ou expedição e o da chegada, destino ou de entrega**. Transporte, portanto, vem a ser o ato ou efeito de transportar, isto é, de deslocar pessoas ou coisas no espaço, **de um ponto a outro**, mediante remuneração”* (destaques da transcrição).

Portanto, faz parte do **núcleo material de incidência do ICMS**, saber-se se o serviço de transporte foi executado e perfectibilizado dentro de um mesmo município ou entre municípios distintos.

Não importa se prestador e tomador estão sediados num mesmo município. O que importa saber, para efeito de tributar-se o fato pelo ISS ou pelo ICMS, é **o tipo de prestação que está sendo**

executada, o seu itinerário, se dentro do mesmo município ou entre municípios distintos. O domicílio tributário dos contratantes do serviço é irrelevante para identificar-se a sujeição ativa.

O ponto fulcral para personalização de quem seja o destinatário do tributo nas prestações de serviços de transporte, reside em identificar onde se inicia a prestação do serviço e onde ela termina.

Se o início do serviço ocorre num município e se finda em outro, tributa-se pelo ICMS. Se início e fim do serviço se dão dentro do mesmo município, tributa-se pelo ISS.

O serviço é cobrado pelo transporte efetuado, e seu valor normalmente varia de acordo com a distância entre o ponto inicial e final, consumo de combustível, gasto com pneus e depreciação do veículo, entre outras despesas.

Imagine-se a seguinte figuração ilustrativa: uma empresa com matriz em Salvador, situada no bairro de Itapuã, e filial em Lauro de Freitas. Alguns “funcionários” são transportados por empresa de transporte contratada pela empresa, da matriz para filial. Apesar da pequena distância, a prestação é intermunicipal, com incidência de ICMS.

Agora vislumbre-se uma empresa com matriz sediada na zona leste do município de São Paulo, com filial situada no outro extremo, na zona oeste, também com empregados sendo transportados do primeiro estabelecimento para o segundo. Apesar de considerável distância entre o ponto inicial e o ponto final da prestação, o serviço é intramunicipal, com incidência do ISS.

Para efeito de caracterização do fato gerador do ICMS **na prestação de serviço de transporte**, pouca utilidade há em saber se o canteiro de obras é apenas uma extensão do estabelecimento contratante. Se aquele está situado em município diferente deste, a prestação de serviço foi intermunicipal e, como tal, submete-se à exigência do imposto estadual.

A norma que indica ser o canteiro de obras mera extensão do estabelecimento comercial, tem relevância para **a operação de circulação de mercadoria, não com a prestação de serviço de transporte**, que inclusive, tem liame jurídico entre o prestador e o tomador e, conforme seja o ponto de começo e de término do serviço, repita-se, sujeita-se ao ISS ou ao ICMS.

De todo o exposto, renovando as vênias direcionadas ao i. Relator, a divergência é para considerar a infração 05 totalmente procedente.

Infração 06.

Aqui a autuação teve como objeto a cobrança da multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, quando da aquisição interestadual de mercadorias para revenda.

O primeiro enfrentamento diz respeito ao cabimento da aplicação do lapso decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, a afetar os meses de janeiro a março de 2014, posto que a ciência do lançamento de ofício se deu em 30.5.2019.

A exigência teve como fundamento o seguinte preceptivo legal:

Art. 42. *Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

d) *quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*”

Deflui bem claro que a cobrança ora analisada, alude à penalidade e não ao imposto, visto que este último foi potencialmente considerado quando da revenda das mercadorias. Assim, é de se admitir para as multas, a aplicabilidade do prazo decadencial de cinco anos a partir do exercício seguinte, na forma do art. 173, I, a despeito do legislador do CTN referenciar crédito tributário e não tão-somente tributo.

Em função do contribuinte não ter atendido a obrigação de proceder ao pagamento da antecipação parcial, **deixando de fazer** o seu recolhimento no momento exigido pela legislação, ainda na aquisição (e não posteriormente, quando da saída da mercadoria, com agregação de valor e confrontação do débito fiscal com os créditos fiscais).

Vale salientar, que em princípio, a **obrigação de dar ocorreu**, ainda que equivocadamente na saída. Portanto, **cumprida está a obrigação principal. O que faltou fazer**, foi o seu recolhimento no instante correto, antes da revenda. Daí a proposição da multa.

Veja-se o seguinte precedente administrativo deste Conselho:

ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS EFETUADAS POR CONSUMIDOR FINAL SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO. 2. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO; b) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Excluídos da exigência fiscal os fatos geradores relacionados ao descumprimento de obrigação principal, ocorridos no período entre 01/01/2012 a 14/09/2012, em razão da extinção dos débitos fiscais pela perda do Estado do direito de processar o lançamento fiscal de ofício. Aplicação do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional). Valores atingidos pela decadência. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS (EFD). DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO; b) MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações reconhecidas e quitadas pelo contribuinte na fase de defesa. 7. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. a) DADOS INCORRETOS. b) ENTREGA EXTEMPORÂNEA. 8. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL - EFD. a) FALTA DE ENTREGA; b) ENTREGA COM DADOS DIVERGENTES. 9. EMISSOR DE CUPOM FISCAL (ECF). FALTA DE INFORMAÇÃO AO FISCO DO PROGRAMA APLICATIVO UTILIZADO NOS ECFS PARA FINS DE HOMOLOGAÇÃO. **Inexistência da extinção dos créditos em razão da decadência, aplicada para as infrações 10 a 14 do lançamento de ofício, pois se tratam de exações por descumprimento de obrigações tributárias acessórias(de fazer ou não fazer), logo, obviamente, inexistente lançamento por homologação a se verificar e muito menos recolhimento, nem tampouco fato gerador, cujo prazo decadencial não se sujeita a contagem prevista no art. 150, §4º do CTN, mas, sim, à regra geral estabelecida no art. 173, I do CTN, cujo direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.** Não acatadas as alegações de nulidade do Acórdão recorrido e da Infração 12. Ausência de competência para apreciar alegação de abusividade das multas. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

Assim, restam salvados da decadência, os fatos geradores nascidos de janeiro a março de 2014.

No mérito propriamente dito, razão assiste à fiscalização.

Compulsando-se as notas fiscais que foram alvo no particular desta autuação, fls. 528 a 542, verifica-se tratar-se de operações de transferências de “vigas pré-moldadas em concreto”, de estabelecimento pernambucano para o estabelecimento autuado.

Por sua vez, consultando-se o sítio eletrônico da empresa na Internet, link http://www.tea.com.br/?page_id=14 constata-se que a mercadoria descrita nos citados documentos fiscais constitui **produto acabado** da empresa, fazendo parte do seu portfólio comercial.

Logo, sendo as vigas pré-moldadas um dos produtos ofertados pela empresa, não necessitando de qualquer outro trabalho de industrialização para ser aplicado na construção civil, tem-se que foram adquiridas pela atuada com fins de revenda e aplicação nos canteiros de obras, sendo devida, quando da aquisição interestadual, a antecipação parcial.

Vale recordar que a execução de obras de construção civil é tributada pelo ISS, exceto o fornecimento de mercadorias produzidas fora do local da obra (item 7.02 da Lista de Serviços da LC 116/03), sujeito ao ICMS, exatamente o caso dos autos.

E, seguindo o fio de raciocínio, se a antecipação parcial não é recolhida na data regulamentar, passa a ser devida a penalidade percentual.

Mister registrar a recente decisão proferida pelo STF em sede de REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 1.255.885-MS, na qual se desonera de tributação do ICMS as transferências de modo geral, dispensado o destaque do imposto nas notas fiscais.

Tal decisão, é verdade, reverbera em outros aspectos da cobrança do ICMS, inclusive para efeito de cobrança da antecipação parcial, situação que seguramente será equacionada pelo legislador do Estado da Bahia.

Por enquanto, acompanhando o posicionamento hoje adotado por este Conselho, prefere-se considerar mantida a exigência da antecipação parcial nas transferências interestaduais, na linha da interpretação administrativa dada ao art. 12-A da Lei 7.014/96, a saber:

Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Cobrança considerada inteiramente procedente, afastada a alegação decadencial.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, vencido o Relator, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0003/19-9**, lavrado contra **T & A CONSTRUÇÃO PRÉ-FABRICADA S/A**, devendo ser intimado o atuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.421,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alíneas “e”, e “f”, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$1.861.15**, prevista no art. 42, inc. IX, e da multa percentual no valor de **R\$39.583,69**, prevista no inciso II, “d”, ambas, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Os valores já recolhidos pelo sujeito passivo, deverão ser objeto de homologação pela autoridade fiscal competente da repartição fazendária de origem do processo.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO VENCEDOR
(Quanto as infrações 5 e 6)

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR