

PROCESSO - A. I. N° 232875.0035/22-6
RECORRENTE - FAZENDA SANTA TEREZINHA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JFJ nº 0080-03/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/03/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0036-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, realizadas por transportadora não inscrita neste Estado. Excluídas as prestações iniciadas em outros Estados, por não ser o Estado da Bahia o sujeito ativo da relação tributária. Razões recursais capazes à reforma parcial da Decisão recorrida. Rejeitada a prejudicial de mérito de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JFJ, através do Acórdão nº 0080-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 24/08/2022 contra o estabelecimento autuado, sob Inscrição Estadual nº 56.509.753, no valor histórico de R\$ 23.932,57, inerente a quatro acusações, sendo objeto recursal:

Infração 04 – 07.09.03. Falta de recolhimento do ICMS por retenção, no valor de R\$ 18.911,85, mais multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais, contratadas às transportadoras não inscritas no Estado da Bahia: G LOADS TRANSPORTES LTDA-PE (CNPJ nº 11.345.860/0001-83); SETE INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI ME-PE (CNPJ nº 11.732.141/0001-15); TERMACO TRANSPORTES S.A-PE (CNPJ nº 21.421.240/0004-82); FUSCAR TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA-SC (CNPJ nº 79.888.384/0001-80); COOP. TRANSPORTES DE CARGAS DE SEARA – COOPERSEARA-SC (CNPJ nº 11.745.974/0001-10); W. DE JESUS OLIVEIRA TRANSPORTES ME-PE (CNPJ nº 19.546.083/0001-47); TRANSPORTES RETONS LTDA ME-SC (CNPJ nº 16.913.695/0001-32) e J. SIMIONATO – TRANSPORTES E COMÉRCIO – EIRELI – EPP – PR (CNPJ nº 26.0069.584/0001-45), nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 2017; julho e agosto de 2018.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 20.753,25, diante das seguintes razões, em relação à infração 4:

VOTO

[...]

O Defendente alegou extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, e art. 156, V e VII, do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização no 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

- 1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.*
- 2. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do § 4º, do art. 150, do CTN. A interpretação é de que a declaração do débito pelo contribuinte representa confissão de dívida apta a constituir o crédito tributário.*
- 3. Débito não declarado e não pago: Aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.*

[...]

Quanto à Infração 04, o Defendente também alegou que a acusação fiscal se mostra improcedente pelo decurso do prazo decadencial.

Conforme relatado pelo Autuante, não se trata de lançamento por homologação escriturado pelo Autuado na sua escrita fiscal e não se trata de pagamento antecipado para homologação. O fato concreto aqui é falta de retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária na contratação de prestação de serviços de transportes a transportadoras não inscritas no Estado da Bahia.

Dessa forma, considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

[...]

Infração 04: Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a setembro e dezembro de 2017; julho e agosto de 2018.

O Defendente alegou que a acusação fiscal se mostra improcedente pelo decurso do prazo decadencial. Mencionou o § 4º, do art. 150 e o art. 156, V e VII, do CTN.

Essa alegação foi apreciada quando analisada a preliminar de decadência, com a conclusão de que foi apurado débito não declarado e não pago, com aplicação direta das disposições do art. 173, I, do CTN. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado, e não se operou a decadência alegada nas razões de defesa.

O Defendente alegou que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Entretanto, não há como aplicar o referido princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto às infrações imputadas ao autuado, ficando indeferida a solicitação do defendente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

[...]

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, às fls. 139 a 157 dos autos, pelo qual, após breve sinopse dos atos processuais, aduz que o saldo remanescente do lançamento não procede, do que defende a improcedência da infração 4, diante dos seguintes tópicos:

- **Da extinção parcial do crédito tributário, nos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, V e VII do CTN.**

O recorrente diz que, segundo o Acórdão recorrido, a contagem do prazo decadencial se dá através do art. 173, I, do CTN, qual seja, “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, do que discorda sob a alegação de que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicando-se o art. 150, § 4º do CTN, que dispõe que a homologação, será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Destaca que assim procedeu, pois recolheu imposto apurado na sua escrita fiscal, conforme extrato à fl. 86 dos autos, e que só tomou ciência do Auto de Infração em 25/08/2022, quando já ultrapassado o prazo para homologação pelo Fisco do recolhimento relativo aos períodos de janeiro a julho de 2017. Contudo, esses créditos, ainda que decaídos, são objeto do lançamento, pelo que devem ser excluídos, já que extintos (art. 156, V e VII do CTN), do que invoca Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0 da PGE, pelo qual declarou que se conta o prazo decadencial a partir da data do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e efetua o pagamento do mesmo, embora parcial, conforme o CONSEF vem declarando a decadência do crédito tributário, do que cita Acórdão JJF nº 0075-04/17, cujo entendimento está consolidado no TJBA e STJ.

Do exposto, o apelante diz que se percebe que o recolhimento do imposto, efetivamente antecipado pelo contribuinte nos períodos de janeiro a julho de 2017, foi tacitamente homologado ao cabo dos cinco anos contados de seu respectivo fato gerador, de modo que operada a decadência do direito do Fisco em relação aos mesmos, porquanto o recorrente apenas fora notificado do Auto de Infração em 25/08/2022, devendo tal monta ser excluída da exação.

– **Da inexistência de ICMS frete a recolher.**

Neste tópico, o recorrente aduz que os conhecimentos de transportes indicados pela fiscalização como caracterização da exigência fiscal (ICMS frete), demonstram o contrário, ou seja, a impossibilidade de exigi-los, do que cita, por exemplos, os CT-e: 97, 135, 10076 e 227 (fls. 109/110), cuja prestação de transporte, embora tenha iniciado em outro Estado da Federação ou no Exterior, tem como tomador do serviço empresa diversa da autuada, sendo evidente a total improcedência da exigência fiscal.

Também aduz outra situação que pode ser observada é que, embora o tomador do serviço de transporte seja o recorrente, tanto o início da operação como o destinatário da mercadoria transportada estão em unidade da federação diversa da Bahia, conforme CT-e nº 856 e 1138.

Por fim, o apelante tece considerações a respeito da desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal, do que diz afrontar princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco, invocando entendimento do STF de estabelecer entre 20% e 30% como parâmetro razoável a título de penalidade, do que requer o reconhecimento da improcedência da cobrança da multa ou, subsidiariamente, a redução para 20%. Salienta, ainda, que se deve levar em consideração o benefício previsto no art. 112 do CTN, de que, em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Por derradeiro, requer a decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal e, sucessivamente, seja reduzida ou afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, como também, no caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao recorrente.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dra. Viviane Vale de Oliveira que exerceu o

seu direito regimental de sustentação oral.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, exarada pela 3ª JJF através do Acórdão JJF nº 0080-03/23-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para exigir do estabelecimento autuado, Inscrição Estadual nº 56.509.753, o valor nominal de R\$ 23.932,57, em decorrência da constatação de quatro irregularidades, sendo objeto recursal apenas a exação 4, pela qual acusa o recorrente de falta de recolhimento do ICMS por retenção, no valor de R\$ 18.911,85, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais, contratadas às transportadoras não inscritas no Estado da Bahia, tendo a JJF concluído pela subsistência da exação.

O recorrente alega: *i)* extinção parcial do crédito tributário, nos termos dos arts. 150, § 4º e 156, V e VII do CTN; *ii)* inexistência de ICMS frete a recolher, diante da impossibilidade de exigi-lo, eis que a prestação de transporte, embora tenha iniciado em outro Estado da Federação ou no Exterior, tem como tomador do serviço empresa diversa da autuada, sendo evidente a improcedência da exação e *iii)* embora o tomador do serviço de transporte seja o recorrente, tanto o início da operação como o destinatário da mercadoria transportada estão em unidade da federação diversa da Bahia.

Inicialmente, quanto à alegação de, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ter decaído o direito de constituição do crédito tributário relativo ao período de janeiro a julho de 2017, verifica-se que a ciência ocorreu em 25/08/22 (fl. 18) e que inexistiu recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais (fl. 86), de modo que se deve considerar o previsto no art. 173, I do CTN, nos termos previstos no Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, no qual orienta que: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;”*

Nesta condição, a Fazenda Estadual teria prazo até 31/12/2022 para lançar o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2017 e, como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 25/08/2022, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir-lo.

Inerente à segunda alegação de que inexistente ICMS frete a recolher, diante da impossibilidade de exigi-lo já que a prestação de transporte tem como tomador do serviço empresa diversa da autuada, sendo evidente a improcedência da exação, verifico que os citados exemplos dos CT-e de nºs: 97, 135, 10076 e 227 (fls. 109/110), cujos tomadores de serviços são estranhos ao sujeito passivo, não constam **do demonstrativo analítico**, às fls. 11 e 12 dos autos, que fundamenta a infração.

Entretanto, quanto à alegação recursal de que, embora o tomador do serviço de transporte seja o recorrente, tanto o início da operação como o destinatário da mercadoria transportada estão em unidade da federação diversa da Bahia, cabe razão ao apelante, pois:

Dos 82 CT-e listados no demonstrativo de fls. 11 e 12 dos autos:

- 65 são prestações de serviço de transporte realizadas pela empresa “G LOADS TRANSPORTES LTDA”, CNPJ nº 11.345.860/0001-83, localizada no Estado de Pernambuco, tendo como início e final da prestação as Cidades de Ipojuca (PE) e Mamanguape (PB) e, portanto, o sujeito ativo para exigência do imposto seria o Estado de Pernambuco, onde iniciou a prestação de serviço.

- 6 são prestações de serviço de transporte realizadas pela empresa “TERMACO TRANSPORTES S.A.”, CNPJ nº 21.421.240/0004-82, localizada no Estado de Pernambuco, tendo como início e final da prestação as Cidades de Ipojuca (PE) e Mamanguape (PB) e, portanto, o sujeito ativo para exigência do imposto seria o Estado de Pernambuco, onde iniciou a prestação de serviço.
- 1 é prestação de serviço de transporte realizada pela empresa “W. DE JESUS OLIVEIRA TRANSPORTES ME”, CNPJ nº 19.546.083/0001-47, localizada no Estado de Pernambuco, tendo como início e final da prestação o Estado de Pernambuco e, portanto, o sujeito ativo para exigência do imposto seria o Estado de Pernambuco, onde ocorreu a prestação de serviço.
- 1 é prestação de serviço de transporte realizada pela “FUSCAR TRANSPORTES E COMÉRCIO LTDA”, CT-e nº 226 (fl. 11), CNPJ nº 79.888.384/0001-80, localizada no Estado de Santa Catarina, tendo como início e final da prestação os Estados da Bahia e Pernambuco. Contudo, trata-se de transporte subcontratado, tendo como tomador do serviço a Cooperativa Transportes de Cargas Seara – COOPERSEARA, CNPJ nº 11.745.974/0001-10 e, portanto, o sujeito passivo para exigência do imposto, nesta prestação específica de R\$ 186,00, **não seria o estabelecimento autuado**.
- 1 é prestação de serviço de transporte realizada pela “COOPERATIVA TRANSPORTES DE CARGAS SEARA – COOPERSEARA”, CNPJ nº 11.745.974/0001-10, CT-e nº 52001 de 04/04/17 (fl. 11), localizada no Estado de Santa Catarina, tendo como início e final da prestação os Estados da Bahia e Pernambuco, **tendo como tomador do serviço o estabelecimento autuado e, portanto, é o sujeito passivo do imposto de R\$ 186,00 desta prestação e o o sujeito ativo é o Estado da Bahia**.
- 2 são prestações de serviço de transporte realizadas pela empresa “SETE INDÚSTRIA E COMÉRCIO EIRELI ME”, CNPJ nº 21.421.240/0004-82, localizada no Estado de Alagoas, tendo o CT-e nº 82, de 16/03/17, como início e final da prestação os Estados da Bahia e Paraíba e, portanto, **o sujeito ativo para exigência do imposto de R\$ 540,00 (fl. 11) é o Estado da Bahia**, onde iniciou a prestação de serviço. Já o CT-e nº 83 como início e final da prestação os Estados de São Paulo e Bahia, o sujeito ativo para exigência do imposto é o Estado de São Paulo, onde iniciou a prestação de serviço.
- 3 são prestações de serviço de transporte realizadas pela empresa “J. SIMIONATTO – TRANSPORTES E COMÉRCIO - EIRELI - EPP”, CNPJ nº 26.069.584/0001-45, situada no Estado do Paraná, tendo como início e final da prestação os Estados da Bahia e Alagoas e tomador do serviço o estabelecimento autuado, portanto, **o sujeito ativo para exigência do imposto de R\$ 2.400,00 é o Estado da Bahia**, onde iniciou a prestação de serviço, referente aos CT-e nºs 1775, 1776 e 1777, de 11/08/2018 (fl. 12).
- 3 são prestações de serviço de transporte efetuadas pela empresa “TRANSPORTES RETONS LTDA ME”, CNPJ nº 16.913.695/0001-32, localizada no Estado de Santa Catarina, tendo como início e final da prestação os Estados da Bahia e Alagoas e tomador do serviço o estabelecimento autuado, portanto, **o sujeito ativo para exigência do imposto de R\$ 240,00 é o Estado da Bahia**, onde iniciou a prestação de serviço, referente aos CT-e nº 11952, 11953 e 11954, de 11/07/2018 (fl. 12).

O art. 298 do Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos geradores, ou seja, até 31/12/19, previa:

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.

Portanto, claro e evidente a responsabilidade pelo recorrente na condição de substituto tributário pelo ICMS nas prestações de serviços interestaduais, tomadas pelo autuado (cláusula CIF), realizadas pelas ditas empresas, não inscritas no Estado da Bahia, razão para manter parcialmente a Decisão recorrida e considerar a infração 4 subsistente em parte no valor de R\$ 3.366,00, conforme a seguir:

ERRATA INFRAÇÃO 4				
Data Ocorr.	Data Vencº	VLR. A Infr.	VLR. CJF	CT-e nº
31/03/2017	15/04/2017	3.248,50	540,00	82
30/04/2017	15/05/2017	1.888,78	186,00	52001
31/07/2018	15/08/2018	240,00	240,00	11952;11953;11954
31/08/2018	15/09/2018	2.400,00	2.400,00	1775; 1776 e 1777
TOTAIS:		18.911,85	3.366,00	

Por fim, quanto à alegação da desproporcionalidade e exorbitância da multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal, ressalto que a penalidade é prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96 para o caso concreto e, de acordo com o artigo 125, I e III do COTEB, Lei nº 3.956/81, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração parcialmente subsistente, no valor de **R\$ 5.207,40** (infração 1: R\$ 812,50; infração 2: R\$ 659,89; infração 3: R\$ 372,01 e infração 4: R\$ 3.366,00), **em razão da redução da infração 4 de R\$ 18.911,85 para R\$ 3.366,00.**

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232875.0035/22-6**, lavrado contra **FAZENDA SANTA TEREZINHA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 5.207,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.178,50 e 100% sobre R\$ 1.028,90, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e”, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS