

PROCESSO	- A. I. Nº 130610.0013/20-5
RECORRENTE	- EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0104-01/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 26/11/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0429-12/24-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. A contribuinte é transportadora que possui inscrição no Estado da Bahia e a redação do artigo 298 do RICMS/BA, vigente até 31/12/2019, que previa a necessidade, para que se verificasse a substituição tributária por retenção, da existência de sucessivas operações, bem como de contrato escrito. Esse entendimento é corroborado pela previsão constante no artigo 1º, I da Instrução Normativa nº 67/97, que regula o quanto disposto no artigo 380, II do RICMS/1997, estabelecendo, como requisito para a ST, “*a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transportes (...)*”. Apesar de, no campo “observações” dos CT-es, constar “*ICMS RETIDO E RECOLHIDO P/SUB/TRIB. P/EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS, CONF. SUB.TRIB.REG.ICMS/BA ART 298 – DECRETO Nº 13.780 DE 16/03/2012*”, a Recorrente deixou de acostar aos autos os contratos celebrados com as tomadoras dos serviços, razão pela qual não é possível aferir a real ocorrência da ST no período autuado. Somado a essa situação, verifica-se que não existem comprovantes nos autos de que o imposto, incidente sobre as operações, foi efetivamente recolhido pelos tomadores. No que diz respeito ao ICMS DIFAL, entende-se que a cobrança sobre algumas das operações é indevida, na medida em que conforme demonstram as notas por amostragem apresentadas pela Recorrente, tratam-se de operações com brindes, que não atraem a incidência do ICMS DIFAL. No caso dessas operações, descabe se falar na exigência de ICMS DIFAL, uma vez que o procedimento que deve ser observado é o previsto nos artigos 388 e 389 do RICMS/BA. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0104-01/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/07/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 202.169,02, acrescido de multa de 60%, em razão de ter recolhido a menor o imposto em decorrência de erro em sua apuração nas prestações de serviços de transporte rodoviário (fatos geradores relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2016, março a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019).

Destacam os Autuantes que a autuação é “*decorrente de estorno de débito superior ao valor*

comprovado nos documentos fiscais registrados na EFD e falta de apuração de ICMS diferença de alíquota nas entradas de bens e/ou materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo de Apuração Mensal do ICMS – Atlas-Anexo-A-Apuração-ICMS, parte integrante do Auto de Infração. cópia entregue ao Contribuinte”

A 1^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/06/2023 (fls. 182 a 189) e concluiu pela procedência da autuação com amparo nos fundamentos a seguir descritos:

“VOTO”

Inicialmente, conforme relatado, esta Junta de Julgamento Fiscal julgou nulo o presente Auto de Infração por ilegitimidade passiva, nos termos do Acórdão JJF N°. 0078-01/21- VD, tendo recorrido da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, consoante manda o art. 169, inciso I, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99.

Ocorreu que a 1^a Câmara de Julgamento Fiscal ao apreciar o Recurso de Ofício decidiu, por maioria, com voto de qualidade do Presidente, prover o referido recurso e declarou nula a decisão recorrida, com o fundamento que inexistia a aventada ilegitimidade passiva, retornando o PAF à Primeira Instância para que seja realizado novo julgamento a salvo das falhas apontadas, conforme o Acórdão CJF N°. 0041-11/23 – VD.

Assim sendo, restando ultrapassada a questão de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade passiva, passo ao exame de mérito.

A acusação fiscal é de que o autuado recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário.

Na complementação da descrição da conduta infracional imputada ao autuado consta que se trata de estorno de débito em valor superior ao valor comprovado nos documentos fiscais registrados na EFD e falta de apuração de ICMS diferença de alíquota nas entradas de bens e/ou materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo de Apuração Mensal do ICMS – Atlas-Anexo-A-Apuração-ICMS, parte integrante do Auto de Infração, cuja cópia foi entregue ao Contribuinte.

Verifico que as alegações defensivas atinentes aos CFOP 6352, 6353 e 6351 foram contestadas corretamente pelo autuante, assim como quanto aos CT-es nºs. 117532, 136434 e 141566, haja vista que referidos documentos fiscais foram emitidos e escriturados pelo autuado na forma em que se apresentam. Constatou que assiste razão ao autuante quando diz que o CT-e 141566 não teve nenhum valor de ICMS levado a débito na escrita fiscal do autuado.

O impugnante destaca que o volume de operações de maior expressividade e identificada pelo CFOP 6360 é referente a serviços de transporte sujeitos à substituição tributária em que não cabia à empresa o recolhimento do imposto.

Afirma que cumpriu totalmente a determinação do art. 298 do RICMS/BA/12, que trata da prestação de serviço sujeita à substituição tributária, conforme comprova pelos CT-es juntados aos autos por amostragem.

O art. 439, III, “b”, do RICMS/BA/12, estabelece o seguinte:

Art. 439. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

[...]

III - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:

b) o Conhecimento de Transporte será emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS;

A simples leitura do dispositivo normativo acima reproduzido permite concluir que, claramente, o legislador determinou que o Conhecimento de Transporte, na situação em apreço, deve ser emitido com destaque do ICMS.

Ocorre que o autuado incorreu em procedimento contrário à determinação da legislação do ICMS, haja vista que efetuou o estorno de débito destacado em documento fiscal.

Nesse sentido, o art. 307 do RICMS/BA/12, Decreto n°. 13.780/12, determina:

Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Por certo que ao emitir o documento fiscal com débito do imposto, o autuado não poderia mais proceder ao estorno conforme fez, haja vista que repassou o crédito fiscal para o destinatário tomador do serviço.

Diante disso, correta a exigência fiscal em face ao estorno de débito indevidamente realizado pelo autuado.

Quanto à diferença de alíquotas que, também, está sendo exigida na autuação, observo que esta exigência decorreu do fato de os autuantes terem computados na revisão da apuração do imposto os elementos que compõem referida apuração, valendo observar que não trouxe qualquer prejuízo ao exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório do autuado.

O impugnante alega que as Notas Fiscais nºs. 6387, valor de R\$ 5.658,00 (CFOP 2949), trata-se de distribuição de cestas de Natal para funcionários; - Nota Fiscal n. 6447, valor de R\$ 1.840,80 (CFOP 2949), trata-se de distribuição de brinquedos para os filhos dos funcionários; - Nota Fiscal n. 6474, valor de R\$ 495,10 (CFOP 2949), trata-se de distribuição de brindes para os clientes.

De fato, tratando-se de brindes, descabe falar-se em diferença de alíquotas, haja vista que o procedimento a ser adotado é outro, diverso da apuração do ICMS DIFAL.

Nesse sentido, dispõe o RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, nos seus artigos 388 e 389:

Art. 388. Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Art. 389. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

I - lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;

II - emitir, no mesmo período de apuração em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento, nota fiscal com lançamento do imposto, aplicando a alíquota interna e tendo como base de cálculo o valor da mercadoria adquirida mais o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: "Emitida nos termos do art. 389 do RICMS";

III - lançar a nota fiscal referida no inciso II no Registro de Saídas, na forma regulamentar.

§ 1º É dispensada a emissão de nota fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.

Apesar de o autuado se reportar na peça impugnatória que os referidos documentos estariam no “(Doc.07)”, não consta nos autos referido documento, entretanto, a análise do demonstrativo elaborado pelos autuantes, referente ao exercício de 2016, permite constatar que, de fato, consta um valor referente à diferença de alíquotas, sendo que consta no demonstrativo analítico a Nota Fiscal n. 6447, no valor de R\$ 331,34, referente a brinquedos.

Entretanto, cumpre assinalar que no levantamento levado a efeito pela Fiscalização, no período alegado pelo autuado, ou seja, dezembro de 2016, não consta no demonstrativo elaborado pelos autuantes qualquer diferença exigida, conforme se verifica no referido demonstrativo abaixo reproduzido, descabendo, desse modo, a exclusão do valor referente à Nota Fiscal nº. 6447, conforme aduzido pelo impugnante.

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO MENSAL DO ICMS												Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia		
												SAT/DAT Metropolitana	Inspetoria de Atacado	
01/01/2016	01/02/2016	01/03/2016	01/04/2016	01/05/2016	01/06/2016	01/07/2016	01/08/2016	01/09/2016	01/10/2016	01/11/2016	01/12/2016			
31/01/2016	29/02/2016	31/03/2016	30/04/2016	31/05/2016	30/06/2016	31/07/2016	31/08/2016	30/09/2016	31/10/2016	30/11/2016	31/12/2016			
5202	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4,70	-	-
5351	-	143,09	-	33,84	-	-	-	59,47	36,47	199,46	-	-	-	-
5352	806,50	1.222,63	185,25	1.304,49	634,00	180,28	946,77	507,36	360,40	633,03	1.352,54	996,65	-	-
5353	1.863,78	974,10	423,08	838,51	380,87	213,14	1.499,77	1.253,08	2.040,78	2.211,91	2.626,51	4.044,29	-	-
5356	-	-	-	-	-	-	-	-	97,39	-	-	-	-	-
5357	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	198,96	-
6351	-	35,39	5,38	-	-	-	-	-	18,16	9,52	44,72	-	-	43,78
6352	15.233,97	12.259,46	35.307,26	17.377,71	11.211,12	15.050,61	10.415,09	14.736,33	7.253,62	6.957,63	4.443,14	7.224,30	-	-
6353	14.518,91	11.556,49	21.717,52	19.161,79	18.678,08	13.324,31	17.798,90	17.022,49	15.656,81	24.277,61	22.694,45	16.185,24	-	-
6354	-	-	393,72	101,90	551,80	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6356	-	-	-	-	-	-	8,69	-	-	57,05	-	83,50	-	-
6357	77,05	85,61	-	5,62	9,49	60,74	6,85	14,03	14,36	37,91	-	-	287,18	-
6360	12.138,01	16.781,72	23.591,04	20.636,54	23.938,95	26.694,87	27.206,43	38.918,33	37.002,11	-	-	-	-	-
Débito Saídas	44.638,22	43.058,49	81.229,53	59.752,22	54.954,41	56.075,75	57.941,97	72.506,25	62.639,15	34.219,86	31.116,64	29.063,90	-	-
Estorno de Débito Saídas	2.670,28	2.339,82	608,33	2.176,84	1.014,87	393,42	2.506,01	1.796,91	2.702,73	2.844,94	3.979,05	5.040,94	-	-
Estorno de Débito 1206	-	-	7.131,72	-	-	-	-	-	-	1.308,79	2.720,78	1.095,03	-	-
Estorno de Débito 2206	-	-	57,35	-	50,43	-	-	-	-	-	1.558,72	1.457,38	-	-
Total Estorno de Débito	2.670,28	2.339,82	7.797,40	2.176,84	1.065,30	393,42	2.506,01	1.796,91	2.702,73	4.153,73	8.258,56	7.593,35	-	-
Outros Débitos EC 87/15	1,69	1,41	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Base Cálculo	39.299,35	38.380,26	72.823,80	55.398,54	52.874,24	55.288,91	52.929,95	68.912,43	57.331,08	27.221,19	18.879,03	16.429,61	-	-
Credito Presumido	7.859,87	7.676,05	14.564,76	11.079,71	10.574,85	11.057,78	10.585,99	13.782,49	11.466,22	5.444,24	3.775,81	3.285,92	-	-
ICMS Apurado	34.109,76	33.044,03	58.867,37	46.495,67	43.314,26	44.624,55	44.849,97	56.926,85	48.470,20	24.621,89	19.082,27	18.184,63	-	-
Diferença de Alíquota	-	-	67,07	1.062,00	-	2.034,90	-	1.433,48	487,82	68,40	-	296,77	-	-
DMA/DAE-0775	25.779,04	21.022,95	40.405,54	31.292,64	24.812,43	23.504,78	24.588,64	26.870,27	20.505,94	26.067,10	23.406,33	21.793,74	-	-
ICMS recolhido a menor	8.330,72	12.021,08	18.528,90	16.265,03	18.501,83	23.154,67	20.261,33	31.490,06	28.452,08	-	-	-	-	-

Verifica-se no referido demonstrativo que a exigência fiscal se refere aos meses de janeiro a setembro de 2016, inexistindo qualquer diferença de ICMS a ser recolhido no mês de dezembro de 2016.

Diante disso, a infração é procedente no valor de ICMS devido de R\$ 202.169,02.

Quanto às alegações defensivas atinentes a anulação e inconstitucionalidade das multas aplicadas, assim como sobre a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), certamente que este órgão julgador administrativo não tem competência para apreciar pedido de cancelamento de multas e, quanto ao seu caráter confiscatório, existe vedação expressa à sua apreciação consoante o art. 167, inciso I, do RPAF. No que

tange à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) consigno que esta tem sua aplicação prevista na Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB).

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 213 a 228, ventilando os argumentos adiante descritos.

Preliminarmente, defende que a decisão de 1ª Instância seria nula pelo fato de que não foram apreciadas as provas apresentadas, especialmente as constantes do "Doc. 07", que demonstram a nulidade da autuação, em violação ao artigo 153 do Decreto nº 7.629/99, que exige que o órgão julgador considere os fatos e as provas apresentados nos autos do processo.

Narra que os documentos, referentes ao "Doc. 07", que a 1ª JJJ entendeu que estavam ausentes, foram protocolados junto com a peça impugnatória, que foi apresentada em observância a legislação, e enviados através de e-mail, no qual foi indicado o *link* para acesso e *download*, que foi devidamente respondido com o protocolo de atendimento. Diante disso, conclui que não houve a adequada análise das provas, que requereu novamente a juntada, capazes de corroborar a tese defensiva.

No mérito, sustenta que a decisão recorrida não considerou provas que demonstram a sua imunidade tributária e a falta de sua responsabilidade no que diz respeito ao recolhimento do ICMS em operações relacionadas ao transporte de livros (CFOP 6.352 e 6.353), nos termos do artigo 150, VI, "d" da CF e do artigo 3º, inciso I da Lei nº 7.014/1996.

Além disso, pontua que, nos casos de subcontratação de serviços de transporte (CFOP nº 6.351 e 6.353), a responsabilidade pelo pagamento do imposto é da empresa contratante, e não da Recorrente (Decreto nº 13.780/2012).

Afirma que não prospera o entendimento da JJJ de que, a partir da leitura do artigo 439, III, "b" do RICMS/BA é possível concluir que "*o legislador, determinou que o conhecimento de transporte, na situação em apreço, deve ser emitido com destaque, e que o atuado incorreu em procedimento contrário à determinação da legislação do ICMS*". Pondera que tal justificativa não condiz com a realidade fática, visto que conforme se desprende dos CT-es acostado aos autos, a Recorrente cumpriu totalmente a determinação do art. 298 do RICMS/BA, de maneira que o procedimento utilizado para a apuração do ICMS se encontra na mais perfeita legalidade.

Salienta que, por este motivo e considerando que, de acordo com a legislação, o imposto é destacado na nota, embora não recolhido pela Recorrente em vista do seu sistema de tratamento contábil, tal imposto gerava, até outubro de 2017 (quando tal sistemática deixou de ser praticada), débito de ICMS no livro de saída e nos CT-es. Completa que, considerando isso, a Recorrente realizava o estorno do débito relativo à ST com o objetivo de anular o efeito do débito apontado na saída.

Prosegue relatando que, no que diz respeito as operações de maior expressividade, identificada pelo CFOP 6360, elas se referem a serviços de transporte, sujeitos à substituição tributária (art. 298 do RICMS/BA) e, portanto, não cabe a Recorrente o recolhimento do tributo. Pondera que, apesar de exigir ICMS-DIFAL sobre algumas operações, a cobrança é indevida, na medida em que, conforme demonstram as notas por amostragem apresentadas pela Recorrente, não há a incidência do DIFAL nas operações autuadas pelo fiscal dada a ausência de fato gerador.

Por fim, destaca que há operações isentas do ICMS, nos termos do artigo 265, CXIII do RICMS/BA por se tratarem de prestações internas de transporte de carga destinadas a contribuinte do imposto.

Solicita, caso seja necessário, a juntada de mais documentos e sustenta que o ICMS destacado nas notas não deveria ser recolhido por ela, mas sim pelo tomador dos serviços, alegando também a inexistência de fato gerador para a cobrança do DIFAL (Diferencial de Alíquotas) nas operações autuadas.

Alega que a multa imputada é excessiva e confiscatória, violando princípios de razoabilidade e proporcionalidade, em desacordo a jurisprudência do STF, conforme demonstram os julgados por ela invocados.

Ressalta que suas operações estão isentas de ICMS por imunidade tributária ou não são de sua responsabilidade devido à substituição tributária. Assim, questiona a legitimidade da multa imposta.

Discute a legalidade dos juros sobre a multa, argumentando que a aplicação de juros deveria ocorrer apenas sobre o tributo não pago, e não sobre a multa. Se admitida a incidência de juros sobre a multa, a Recorrente propõe que esses deveriam ser contados a partir da definitividade do lançamento tributário e não da lavratura do Auto de Infração. Defende, ademais, a limitação dos juros à taxa SELIC.

Conclui requerendo o provimento integral do Recurso voluntário, pedindo que seja acolhida a preliminar de nulidade da decisão de 1^a Instância, ou, subsidiariamente, que a decisão recorrida seja reformada para que seja julgada improcedente a autuação.

Registrada a presença da advogada Dra. Vitória Rodrovalho na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0104-01/23-VD, proferido pela 1^a JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Preliminarmente, sustenta a Autuada, ora Recorrente, que a decisão recorrida seria nula pelo fato de que, apesar de ter declarado que os documentos que estariam no “Doc. 07” não constavam nos autos, realizou, quando da apresentação de impugnação, o devido protocolo.

Com o objetivo de comprovar que realizou o protocolo do documento em questão, a Recorrente colacionou, à baila do recurso, *print* de um email, enviado no dia 22 de outubro de 2020 para o endereço eletrônico impugnacao_notificacao_metro@sefaz.gov.br, no corpo do qual, em virtude do tamanho dos arquivos anexos, colacionou um link para acesso e *download* da documentação. O *e-mail* foi respondido pela Sra. Rosana Dark Dantas de Almeida Amorim (rdamorim@sefaz.ba.gov.br) com o protocolo do atendimento.

Salienta que realizou o protocolo em observância ao quanto disposto no artigo 8º, IV do RPAF/BA, anexando os documentos comprobatórios das suas alegações, mas, em virtude de falha administrativa, esses documentos não foram carreados aos autos e, consequentemente, não foram objeto de análise pela 1^a JJF, razão pela qual a decisão recorrida, no seu entender, seria nula. Afirma que os julgadores de 1^a Instância formaram o convencimento sem analisar as provas acostadas pela Recorrente, em afronta ao artigo 153 do RPAF/BA.

Analizando o *e-mail*, acostado pelo contribuinte com o objetivo de comprovar que os documentos foram enviados, verifico que não é possível dizer com certeza que o arquivo “Doc. 07” constava na pasta armazenada em nuvem, cujo *link* foi transcrito no corpo do *e-mail* com o objetivo de permitir o acesso e o *download*.

É possível que, conforme narrado pelo contribuinte, tenha havido uma falha por parte de quem recebeu o protocolo, mas também existe a possibilidade, que não pode ser desconsiderada, de que a própria Recorrente, por um lapso, tenha deixado de realizar o devido *upload* do arquivo.

Ademais, como o protocolo foi realizado em 2020, entendo que seria infrutífera uma diligência com o objetivo de checar, nesse momento, o teor do *link*. Não só pelo fato de que esses *links* costumam expirar a partir do transcurso de um determinado período, mas também pelo fato de que essas pastas podem ser alteradas, a qualquer tempo, pelo titular do espaço para armazenamento na nuvem, de forma que, atualmente, podem não refletir o seu conteúdo à época

do protocolo. Inclusive, por desencargo, tentei acessar o *link* indicado pelo contribuinte no *e-mail*, mas não obtive êxito.

Entendo que, para que o quanto alegado pelo contribuinte constituísse causa para a anulação da decisão de 1^a Instância, seria necessário que fossem juntadas provas mais contundentes de que os documentos, de fato, foram anexado à impugnação para protocolo,

Não bastasse isso, entendo que o não acesso ao “Doc. 07” não impediu que o Relator de 1^a Instância pudesse identificar o que a Recorrente pretendia demonstrar com os seus documentos. Do próprio trecho reproduzido no recurso, transscrito adiante, é possível constatar isso:

“Apesar de o autuado se reportar na peça impugnatória que os referidos documentos estariam no ‘(Doc.07)’, não consta nos autos referido documento, entretanto, a análise do demonstrativo elaborado pelos autuantes, referente ao exercício de 2016, permite constatar que, de fato, consta um valor referente à diferença de alíquotas, sendo que consta no demonstrativo analítico a Nota Fiscal n. 6447, no valor de R\$ 331,34, referente a brinquedos.”

Por essa razão, rejeito a preliminar a nulidade da decisão de primeira instância, arguida pela Recorrente.

No que diz respeito ao mérito, é importante fixar a premissa de que, conforme exposto no relatório, o presente Auto de Infração foi lavrado pelo fato de ter o contribuinte recolhido a menor o imposto em decorrência de erro em sua apuração nas prestações de serviços de transporte rodoviário. Segundo os Autuantes, o ICMS constituído decorreu dos seguintes fatos:

- i. Estorno de débito superior ao valor comprovado nos documentos fiscais registrados na EFD;
- ii. A falta de apuração do ICMS DIFAL nas entradas de bens e/ou materiais destinados a uso/consumo do estabelecimento.

Ao prestar Informação Fiscal (fls. 51 a 56) os Autuantes deixam claro que “*a ação fiscal foi realizada tendo como base, exclusivamente, a escrituração fiscal da Autuada. Os demonstrativos de fls. 8 a 11, neste Auto de Infração nº 130610.0013/20-5, limita-se aos valores declarados pela autuada na coluna (ante penúltima) ‘ICMS Debitado’ (fls. 12 e 13, amostra, e completa na mídia de fls. 17-A)’*”.

Acrescentam ainda, nessa oportunidade, os Autuantes, o seguinte:

“Não vamos, aqui, questionar o fato de haver valores no demonstrativo na coluna ‘ICMS apurado’ pois se trata de matéria estanque, exigidos em outro auto de infração. O demonstrativo atende aos dois autos de infração. Aqui, são utilizados, exclusivamente, os valores da coluna ‘ICMS Debitado’, como exaustivamente esclarecido.”

Fixada essa premissa, defende a Recorrente que não é responsável pelo recolhimento do ICMS pelos seguintes motivos:

- i. As operações identificadas como CFOP 6352 e 6353 são referentes a transportes de livros, que, por força do quanto disposto no artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal, são imunes ao ICMS. Nesse particular, salienta que o próprio artigo 3º, I da Lei nº 7.014/96, prevê que o imposto não incide sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, inclusive o serviço de transporte dos mesmos”. Aduz que apresentou, no “Doc. 05”, os documentos que corroboraram a sua alegação, citando, no seu recurso, como exemplo, o CT-e nº 122359.
- ii. Os serviços identificados sob os CFOPs 6351 e 6353 (este último, segundo o contribuinte, com identificação equivocada na Nota Fiscal) se referem a serviços sujeitos à subcontratação, de maneira que, por força do quanto disposto no artigo 441, § 4º do RICMS/BA-12, a responsabilidade pelo pagamento é atribuída à empresa transportadora contratante. Pondera que, ao contrário do quanto concluiu a JJF, cumpriu as determinações do artigo 298 do RICMS/BA e que, tendo em vista que a legislação determina que o imposto seja destacado em nota, como ele não é recolhido pela Recorrente, esse imposto gerava, até outubro de 2017, débito de ICMS no livro de saída e nos CT-es, razão pela qual procedia com a realização do estorno de débito. Cita, em seu recurso, como exemplo, os CT-es nºs 688, 117532 e 136434, bem como indica que a documentação comprobatória consta no Doc. 06.

iii. As operações de maior expressividade, indicadas com o CFOP 6360, são serviços de transporte sujeitos a substituição tributária e que, por isso, não lhe cabe o recolhimento do tributo, na medida em que obedece ao quanto determinado pela legislação, em especial o artigo 298 do RICMS/BA, consoante se observa dos CT-es, anexados nos autos (Doc. 07);

iv. Foram tributadas operações isentas do ICMS por força do quanto disposto no artigo 265, CXIII do RICMS/BA, uma vez que se tratam de prestações internas de serviços de transportes de cargas destinadas a contribuinte do imposto.

Em relação às operações como CFOP 6352 e 6353, que se referem à transportes de livros, observo, no que diz respeito ao CT-e 122359, bem como aos demais CT-es acostados aos autos (Doc. 05 – fls. 267 a 282), que não houve, consoante se observa da planilha constante na mídia eletrônica anexa à autuação, nenhum valor levado a débito na escrita da Recorrente, razão pela qual nenhuma cobrança, a título de estorno indevido, foi feita na presente autuação no que diz respeito a essas prestações.

Da mesma forma, no que diz respeito aos serviços identificados sob os CFOPs 6351 e 6353, sujeitos à subcontratação, especialmente os retratados pelas CT-es nºs 688, 117532 e 136434, bem como pelos demais anexados ao processo (Doc. 06 – fls. 283 a 510), invocados pela Recorrente por amostragem com o objetivo de fazer prova do quanto alega, identifiquei que nenhum valor, a título de débito de ICMS, foi escruturado por ela, razão pela qual nenhuma dessas operações teve o imposto cobrado pela autuação em exame.

No que diz respeito às operações com CFOP 6360, que, segundo a Recorrente, são serviços de transporte sujeitos à substituição tributária, identifico, a partir dos CT-es constantes no processo (Doc. 07, constante no pendrive presente à fl. 525), que parte das prestações tiveram valores de ICMS debitados em sua escrita e parte não.

Em relação à parte das prestações que tiveram valores de ICMS debitados e posteriormente estornados, objeto da presente autuação, a Recorrente defende que realizava o estorno do imposto com o objetivo de anular o débito em virtude de o recolhimento ser de responsabilidade de tomador do serviço, motivo pelo qual entende que o procedimento realizado foi o correto.

A JJF, por sua vez, concluiu que houve violação ao artigo 307 do RICMS/BA-12, que prevê que “*o débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal*”. Com base nesse dispositivo, concluiu a decisão recorrida que “*ao emitir o documento fiscal com débito do imposto, o autuado não poderia mais proceder ao estorno conforme fez, haja vista que repassou o crédito fiscal para o destinatário tomador do serviço*”.

Destaco que a Recorrente é uma transportadora que possui inscrição no Estado da Bahia e a redação do artigo 298 do RICMS/BA, vigente até 31/12/2019, abaixo reproduzido, previa a necessidade, para que se verificasse a substituição tributária por retenção, da existência de sucessivas operações, bem como de contrato escrito.

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.*

(...)

§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):

I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual, deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;

II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;

III - no ato de concessão da autorização deverão constar:

- a) o nome do contratante do transportador;*

- b) as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;
- c) o prazo de validade, cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte.
- (...)

A necessidade de existência de contrato escrito, enquanto vigente a redação acima, é corroborada pela previsão constante no artigo 1º, I da Instrução Normativa nº 67/97, que, ao regulamentar o quanto disposto no artigo 380, II do RICMS/1997, estabeleceu, como requisito para a substituição tributária, “*a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transportes (...)*”. O CONSEF/BA também possui várias decisões nesse mesmo sentido, a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0313-12/20-VD e 0075-11/23-VD, da lavra, respectivamente, da 1ª e 2ª Câmaras.

No caso em tela, para as prestações ocorridas até 31/12/2019, apesar de, no campo “observações” dos CT-es, constar “*ICMS RETIDO E RECOLHIDO P/SUB/TRIB. P/EMPRESA TOMADORA DE SERVIÇOS, CONF. SUB.TRIB.REG.ICMS/BA ART 298 – DECRETO N° 13.780 DE 16/03/2012*”, a Recorrente deixou de acostar aos autos os contratos celebrados com as tomadoras dos serviços, razão pela qual não é possível aferir a real ocorrência da substituição tributária no período autuado.

Somado a isso, verifico que não existem comprovantes nos autos de que o imposto devido, incidente sobre as operações, foi efetivamente recolhido pelos tomadores, motivo pelo qual entendo que não há como acolher as razões da Recorrente nesse particular.

Em relação ao ICMS DIFAL, entende a Recorrente que a cobrança sobre algumas das operações é indevida, na medida em que conforme demonstram as notas por amostragem apresentadas pela Recorrente (Doc.08 – fls. 511 a 524), não é devida a exigência do ICMS DIFAL.

Nesse ponto, entendo que são verossíveis as alegações ventiladas pela Recorrente, pelo que devem ser excluídas da cobrança os seguintes valores relativos às seguintes operações, por terem como objeto brindes (brinquedos, cestas de natal, canetas, entre outros) a serem distribuídos aos funcionários e aos seus filhos:

Data de entrada	Nota fiscal	CFOP	MERCADORIAS	VALOR COBRADO	OBS:
20/12/17	5485	2949	BRINQUEDOS	323,06	Houve a apresentação de Carta de Correção com o objetivo de modificar a natureza da operação para “remessa de mercadorias distribuídas a empregados” (CFOP 6.949)
20/12/17	5542	2949	CANETA ESFEROGRAFICA BASICA	45,24	Houve a apresentação de Carta de Correção com o objetivo de modificar a natureza da operação para “remessa de mercadorias distribuídas a empregados” (CFOP 6.949)
20/12/17	5517	2949	CESTAS DE NATAL	1.139,85	Houve a apresentação de Carta de Correção com o objetivo de modificar a natureza da operação para “remessa de mercadorias distribuídas a empregados” (CFOP 6.949)
03/12/18	6387	2949	CESTAS DE NATAL	1.018,44	Consta como natureza da operação: Distribuição de cestas (CFOP 6.949)
20/12/18	6474	2949	CADERNO, CANETAS E CAIXAS PARA BRINDES	89,12	Consta como natureza da operação: Distribuição de brindes (CFOP 6.949)
10/12/18	6447	2949	BRINQUEDOS DIVERSOS	331,34	Consta como natureza da operação: Distribuição de brindes (CFOP 6.949)
12/11/19	7341	2949	BRINQUEDOS	497,75	Houve a apresentação de Carta de Correção com o objetivo de modificar a natureza da operação para “distribuição de brinquedos” (CFOP 6.949)
25/11/19	7409	2949	CESTA BASICA	1.272,24	Houve a apresentação de Carta de Correção com o objetivo de modificar a natureza da operação para “distribuição de cesta de natal” (CFOP 6.949)
TOTAL				4.717,04	

Consoante mesmo consignado na decisão recorrida, no caso dessas operações, descebe se falar na exigência de ICMS DIFAL, uma vez que o procedimento que deve ser observado é o previsto nos artigos 388 e 389 do RICMS/BA:

Art. 388. Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Art. 389. O contribuinte que adquirir brindes para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

I - lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, com direito a crédito do imposto destacado no documento fiscal;

II - emitir, no mesmo período de apuração em que ocorrer a entrada da mercadoria no estabelecimento, nota fiscal com lançamento do imposto, aplicando a alíquota interna e tendo como base de cálculo o valor da mercadoria adquirida mais o IPI eventualmente lançado pelo fornecedor e fazendo constar, no local destinado à indicação do destinatário, os mesmos dados da nota fiscal, bem como a seguinte expressão no corpo do documento fiscal: “Emitida nos termos do art. 389 do RICMS”;

III - lançar a nota fiscal referida no inciso II no Registro de Saídas, na forma regulamentar.

*§ 1º É dispensada a emissão de nota fiscal na entrega de brinde ao consumidor ou usuário final.
(...)*

Para além disso, cumpre salientar que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de constitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Assim, como a multa aplicada está prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e o § 8º desse mesmo artigo foi revogado, não se incluem na competência desse órgão julgador a sua redução ou o seu cancelamento com amparo nas alegações de abusividade e confiscatoriedade suscitadas pela Recorrente.

Por essa mesma razão, não cabe ao julgador a apreciação do argumento da Recorrente de que não é possível aplicar os juros sobre a multa aplicada e de que é indevido extrapolar a taxa SELIC, na medida em que o procedimento adotado pelos Autuantes possui respaldo no artigo 102 do COTEB (Lei nº 3.956/1981), abaixo transcrito:

Art. 102. Os débitos tributários recolhidos, fora dos prazos regulamentares ficarão sujeitos aos seguintes acréscimos moratórios:

(...)

II - se reclamados através de Auto de Infração, 1% (um por cento) por cada mês ou fração seguinte, a partir de 30 (trinta) dias de atraso.

§ 1º Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento.

§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze décimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.

A multa imputada ao contribuinte corresponde a 60% **do valor do imposto não recolhido tempestivamente**, imposto inadimplido esse que está sujeito aos acréscimos acima indicados, razão pela qual a cobrança está totalmente lastreada na legislação.

Diante do exposto, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso Voluntário e entendo pela parcial insubistência do Auto de Infração nos seguintes termos:

Data Ocorr	Vlr Histórico (Autuação)	1ª JJF	2ª CJF
31/01/2016	R\$ 8.330,72	R\$ 8.330,72	R\$ 8.330,72
29/02/2016	R\$ 12.021,08	R\$ 12.021,08	R\$ 12.021,08
31/03/2016	R\$ 18.528,90	R\$ 18.528,90	R\$ 18.528,90
30/04/2016	R\$ 16.265,03	R\$ 16.265,03	R\$ 16.265,03
31/05/2016	R\$ 18.501,83	R\$ 18.501,83	R\$ 18.501,83
30/06/2016	R\$ 23.154,67	R\$ 23.154,67	R\$ 23.154,67
31/07/2016	R\$ 20.261,33	R\$ 20.261,33	R\$ 20.261,33
31/08/2016	R\$ 31.490,06	R\$ 31.490,06	R\$ 31.490,06
30/09/2016	R\$ 28.452,08	R\$ 28.452,08	R\$ 28.452,08
31/03/2017	R\$ 549,56	R\$ 549,56	R\$ 549,56
30/04/2017	R\$ 3.184,61	R\$ 3.184,61	R\$ 3.184,61
31/05/2017	R\$ 64,80	R\$ 64,80	R\$ 64,80
30/06/2017	R\$ 343,06	R\$ 343,06	R\$ 343,06

31/07/2017	R\$ 12,46	R\$ 12,46	R\$ 12,46
31/08/2017	R\$ 357,00	R\$ 357,00	R\$ 357,00
30/09/2017	R\$ 282,25	R\$ 282,25	R\$ 282,25
31/10/2017	R\$ 246,30	R\$ 246,30	R\$ 246,30
30/11/2017	R\$ 575,57	R\$ 575,57	R\$ 575,57
30/12/2017	R\$ 1.575,35	R\$ 1.575,35	R\$ 67,20
31/01/2018	R\$ 602,20	R\$ 602,20	R\$ 602,20
28/02/2018	R\$ 26,69	R\$ 26,69	R\$ 26,69
31/03/2018	R\$ 259,35	R\$ 259,35	R\$ 259,35
30/04/2018	R\$ 286,47	R\$ 286,47	R\$ 286,47
31/05/2018	R\$ 1.338,93	R\$ 1.338,93	R\$ 1.338,93
30/06/2018	R\$ 883,29	R\$ 883,29	R\$ 883,29
31/07/2018	R\$ 408,39	R\$ 408,39	R\$ 408,39
31/08/2018	R\$ 742,14	R\$ 742,14	R\$ 742,14
30/09/2018	R\$ 506,19	R\$ 506,19	R\$ 506,19
31/10/2018	R\$ 4,80	R\$ 4,80	R\$ 4,80
30/11/2018	R\$ 6,08	R\$ 6,08	R\$ 6,08
31/12/2018	R\$ 1.503,51	R\$ 1.503,51	R\$ 64,61
31/01/2019	R\$ 35,70	R\$ 35,70	R\$ 35,70
28/02/2019	R\$ 115,07	R\$ 115,07	R\$ 115,07
31/03/2019	R\$ 1.263,49	R\$ 1.263,49	R\$ 1.263,49
30/04/2019	R\$ 740,03	R\$ 740,03	R\$ 740,03
31/05/2019	R\$ 3.039,35	R\$ 3.039,35	R\$ 3.039,35
30/06/2019	R\$ 161,06	R\$ 161,06	R\$ 161,06
31/07/2019	R\$ 118,80	R\$ 118,80	R\$ 118,80
31/08/2019	R\$ 1.547,70	R\$ 1.547,70	R\$ 1.547,70
30/09/2019	R\$ 1.276,82	R\$ 1.276,82	R\$ 1.276,82
31/10/2019	R\$ 1.051,44	R\$ 1.051,44	R\$ 1.051,44
30/11/2019	R\$ 1.769,99	R\$ 1.769,99	R\$ 0,00
31/12/2019	R\$ 284,87	R\$ 284,87	R\$ 284,87
TOTAL	R\$ 202.169,01	R\$ 202.169,01	R\$ 197.451,97

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 130610.0013/20-5, lavrado contra a **EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 197.451,97, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS