

A. I. Nº 279757.0023/22-8
AUTUADO INTACTA SOLUÇÕES EM TRANSPORTE EIRELI
AUTUANTES AGILBERTO MARVILA FERREIRA e AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO
ORIGEM DAT METRO / INF AZ ATACADO
PUBLICAÇÃO INTERNET – 11/06/2025

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0072-01/25-VD**

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ALIQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acolhida a arguição de decadência referente ao período em que não poderia mais a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, pois ocorrido o lançamento de ofício após o prazo de 05 (cinco) anos, contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, consoante o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Diligências solicitadas por esta Junta de Julgamento Fiscal trouxeram como resultado os esclarecimentos necessários que comprovaram em parte as alegações do autuado. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infrações 01 e 02 parcialmente procedentes. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/09/2022, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 513.312,46 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 – 003.004.002 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes rodoviários regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a junho, setembro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 477.577,85, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente o registro de que se refere às prestações interestaduais tributadas a 4%, como modal aéreo, mas sem comprovação do efetivo transporte aéreo subcontratado às transportadoras de via aérea, apurado no confronto entre os Conhecimentos de Transporte emitidos pelo autuado com os emitidos pelas transportadoras aéreas, presumindo-se que foram realizadas pela modalidade rodoviária, obedecidas as orientações do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, conforme Conhecimentos de Transporte relacionados no demonstrativo Intacta_2017_2019_Aliquota_4, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.

Infração 02 – 003.004.002 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, nas prestações de serviço de transportes rodoviários, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2017, janeiro a julho, setembro a dezembro de 2018, janeiro a abril de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 35.734,61, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente o registro que se refere às prestações realizadas no modal aéreo conforme Conhecimentos de Transporte relacionados no demonstrativo Intacta_2017_2019_CT, obedecidas as orientações do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao autuado.

O autuado, por intermédio de representante legalmente constituído, procuração acostada à fl. 53, apresentou Defesa (fls. 40 a 52).

Argui a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de confusão nas descrições das infrações 01 e 02 o que resulta em imprecisão do lançamento, implicando em ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, pois não podem ser sanadas na presente fase processual porque modificaria a imputação fiscal, ou seja, na lavratura de um novo Auto de Infração. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 18 do RPAF/BA/99.

Aduz que na infração 01, os autuantes informam de início que as prestações de transporte praticadas pelo Contribuinte tinham natureza rodoviária e que foram devidamente escrituradas, contudo, posteriormente, exigem a complementação do ICMS, uma vez que o Contribuinte teria informado que nessas mesmas prestações teriam sido praticadas pelo modal aéreo, com alíquota prevista de 4%. Indaga se as prestações foram escrituradas como rodoviárias, conforme informado pelos próprios autuantes, portanto, tributados sob a alíquota de 12%, qual seria a razão da necessidade de complementação de alíquota.

Do mesmo modo, diz que na infração 02 os autuantes afirmam que houve erro na aplicação da alíquota cabível nas prestações de serviço de transportes rodoviários, regularmente escrituradas, porém informam que o modal do transporte realizado nessas prestações glosadas seria o aéreo.

Conclusivamente, sustenta que o lançamento de ofício na forma como constituído feriu frontalmente dispositivos do RPAF/BA/99, o que, conseqüentemente, o enquadra nas hipóteses de nulidade previstas nos incisos II e IV do artigo 18 do referido RPAF/BA/99.

Prosseguindo, argui a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, invocando, neste sentido, o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº. 5.172/66.

Alega que o presente Auto de Infração foi lavrado em 16/09/2022, com ciência em 20/09/2022, referente a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019, sendo que os meses anteriores a outubro de 2017 não podem mais ser objeto de exigibilidade, pois decaídos.

Continuando, destaca que se dedica ao transporte de cargas mediante o modal aéreo, efetuando a apanha e entrega das mercadorias que são transportadas por via aérea, por subcontratação de empresa de aviação.

Pontua que como mormente acontece, quando a empresa de transporte recebe demanda de prestação de serviços de transporte, ela tem que analisar o peso da carga, a distância do estabelecimento destinatário, o tempo para entrega da mercadoria e o valor cobrado do cliente, para determinar o tipo de modal que será empregado para transporte da mercadoria contratada.

Acrescenta que assim sendo, em muitas oportunidades o contribuinte estabelece o vínculo contratual com seu cliente sem ter certeza do valor da operação, emitindo nessa oportunidade um CT-e, dirigido ao seu cliente, que poderá ser substituído posteriormente por outro CT-e, cancelando ou anulando o CT-e originário, a depender do custo do transporte aéreo contratado. Afirmo que este procedimento não é incomum, sendo inclusive de conhecimento do Fisco, mas exige uma correlação de informações contidas nos documentos fiscais para demonstração da regularidade das operações. Alega que esta circularização das informações contidas nos CT-es que também foram emitidos pelas empresas aéreas não foi aprofundada pelos autuantes.

Assevera que é necessário verificar, também, a natureza da mercadoria que será transportada, haja vista que se ela estiver enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, todo o ICMS incidente na operação de venda e de transporte da mercadoria será suportado pelo contribuinte/vendedor na forma determinada pelo art. 298 § 5º, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, cuja redação reproduz.

Salienta que do mesmo modo, a substituição tributária também ocorre independentemente do regime fiscal da mercadoria transportada, quando a transportadora for inscrita no Estado da Bahia, obedecendo as regras prescritas no RICMS/BA/12. Reproduz o art. 298, III, § 3º, I, do referido diploma regulamentar.

Alega que não houve o destaque do ICMS em face à operação ser submetida à substituição tributária, seja pela natureza da mercadoria, seja pelo fato de que a própria prestação de serviço de transporte era substituída conforme a legislação do ICMS.

Ressalta que fez o cotejo de todos os CT-es que emitiu, com aqueles que foram cancelados ou substituídos, com os CT-es emitidos pelas empresas aéreas contratadas, fazendo a circularização das informações para demonstração que o modal utilizado foi efetivamente aéreo. Acrescenta que muitas vezes essa operação de cotejamento implicou em comparar o CT-e autuado, o valor, o peso da carga, o dia do transporte com o CT-e emitido pela empresa de transporte aéreo, conforme ilustrado nas planilhas que anexa. Acrescenta que também foram levantados os CT-es cujas prestações de transporte estavam substituídas, em face à mercadoria estar sob o regime de substituição tributária ou a própria prestação de serviço de transporte ser substituída na forma do art. 298 do RICMS/BA/12.

Frisa que pelo volume de operações não foi possível no prazo de defesa trazer aos autos cópias de todos os CT-es, contudo que apresentou as planilhas constando todos os CT-es e suas justificativas e algumas amostras ilustrativas.

Alega a necessidade de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito.

Diz que pelo volume de documentação produzida fica impossível apresentar todas as inconsistências encontradas no demonstrativo do autuante, razão pela qual, em nome do princípio da verdade material, em que se sustenta o processo administrativo fiscal, torna-se imperiosa a realização de diligência no “LMC” e planilhas apresentadas para constatar a veracidade do alegado. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 150, I, do RPAF/BA/99.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade ou, no mérito, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante Agilberto Marvila Ferreira prestou a Informação Fiscal (fls.163 a 167).

Assinala que na infração 01 o autuado tributou prestações no modal rodoviário com a utilização da alíquota de 4%, prevista para o modal aéreo, em vez de 12%, consoante estabelece o art. 15, inciso II, da Lei n. 7.014/96, resultando no crédito tributário exigido no valor de R\$ 477.577,85.

Já na infração 02, observa que o autuado tributou prestações que foram redespachadas no modal aéreo à alíquota 0 (zero), em vez de 4%, conforme previsto no artigo 15, inciso III, alínea “a”, da Lei n. 7.014/96, o que resultou na exigência de crédito tributário no valor de R\$ 35.734,61.

Rechaça a arguição defensiva de ocorrência da decadência afirmando que não procede, haja vista que nos meses de janeiro a junho e agosto de 2017, não foi recolhido nenhum valor a título de ICMS, conforme extrato que apresenta, sendo, desse modo, obedecida a orientação do Incidente de Uniformização nº. PGE 2016.194710-0.

No tocante ao mérito, contesta a alegação defensiva, dizendo que o procedimento “operacional” é totalmente desconhecido pelo Fisco e acredita que também pelo tomador dos serviços de transporte.

Indaga como o contratado irá proceder para cumprir o previsto no art. 298 do RICMS/BA/12. Fará retenção de um valor de ICMS que poderá ser alterado, correndo o risco de escriturar um CT-e passível de cancelamento/anulação e, futuramente, ter o crédito fiscal glosado pelo Fisco.

Contesta a alegação defensiva de que a circularização das informações não foi aprofundada pelo Fisco. Afirma que o levantamento foi realizado de forma bastante zelosa pela Fiscalização. Diz que foram verificados todos os CT-es emitidos pelas companhias aéreas contra o autuado e vinculados com os CT-es emitidos pelo autuado. Assinala que esta relação se encontra no demonstrativo *Intacta_2017_2019_Alíquota_4.xlsx*, na planilha “CT_Recebido”.

Ressalta que se porventura tiver ficado algum CT-e que deveria ter sido considerado/vinculado o autuado não o mencionou. Acrescenta que no referido demonstrativo existe uma coluna

informando quando a prestação efetivamente foi realizada por meio de transporte aéreo. Neste sentido, apresenta *print* de parte do referido demonstrativo.

Diz que não conseguiu entender a interpretação dada ao artigo 289 do RICMS/BA/12 pelo autuado, pois lhe parece que não guarda relação com a matéria objeto da lide.

No tocante à alegação defensiva atinente à substituição tributária prevista no art. 298 do RICMS/BA/12, afirma que não há o que se falar no caso da infração 01, haja vista que, se o tomador do serviço de transporte de carga, cliente do autuado reteve, ou deve ter retido, o ICMS da prestação, calculado à alíquota de 4%, conforme comprovam os CT-es relacionados, tal fato foi considerado no levantamento fiscal. Acrescenta que no mesmo sentido, se o cliente não o fez, porém o autuado escriturou e recolheu também foi considerado.

Observa que a autuação exige a diferença de 4% para 12% do autuado. Diz que as cópias acostadas às fls. 117 a 136 comprovam, exatamente, o procedimento adotado no trabalho fiscal, espelhado no já mencionado demonstrativo *Intacta_2017_2019_Alíquota_4.xlsx*. Ou seja, o imposto destacado, independentemente de ter sido retido pelo tomador ou não à alíquota de 4%, foi considerado.

Assegura que os CT-es emitidos por empresas transportadoras aéreas, apresentados como amostra, fls. 126 a 136, são provas do cumprimento por elas do disposto no art. 309, VI, “a” e “b”, do RICMS/BA/12, Decreto nº.13.780/12. Ou seja, os CT-es relacionados no demonstrativo *Intacta_2017_2019_Alíquota_4.xlsx* com alíquota 0 (zero) e que a alíquota devida é 4%, devem ser tributados e a subcontratação também, como de fato foram e consignado ao autuado o direito à utilização do crédito fiscal neles destacados. Reproduz o art. 309, VI, “a” e “b”, do RICMS/BA/12.

Em resumo, diz que a alíquota das prestações é 4% e não 0 (zero) conforme procedido pelo autuado deixando de recolher o ICMS devido na prestação de serviço de transporte que não foi retido pelo tomador.

Finaliza a peça informativa dizendo que restou comprovada a procedência do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após o exercício do direito de sustentação oral do patrono do autuado que se fez presente na sessão de julgamento, deliberou pela conversão do feito em diligência à **INFAZ ATACADO** (fls.171/172), a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal designado adotassem as seguintes providências:

1. Refizessem o levantamento fiscal com a segregação das infrações 01 e 02, identificando os respectivos documentos fiscais arrolados na autuação. Elaborassem novos demonstrativos/planilhas com os ajustes realizados para cada infração;
2. Verificassem e informassem a razão pela qual o valor total do débito constante no Auto de Infração é de R\$ 513.312,46, enquanto no demonstrativo resumo denominado *RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NORMAL NAS PRESTAÇÕES INTESADUAIS DE SERVICO DE TRANSPORTE DE CARGAS - UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA AÉREA*, consta como sendo R\$ 543.297,58;
3. Do mesmo modo, verificassem e informassem a razão pela qual constava no Auto de Infração duas vezes a exigência fiscal referente ao período de **31/01/2017**, nos valores de R\$ 19.811,68 e R\$ 19.485,52, contudo no demonstrativo *RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NORMAL NAS PRESTAÇÕES INTESADUAIS DE SERVICO DE TRANSPORTE DE CARGAS - UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA AÉREA*, constava apenas o valor de R\$ 19.485,52 referente a este período de 31/01/2017;
4. Esclarecessem a metodologia adotada no tocante a apuração dos valores apontados nas duas infrações, haja vista que é possível verificar-se, por amostragem, que em alguns casos, mesmo a acusação sendo de utilização indevida de alíquota 0 (zero) na planilha consta a alíquota de 4% com a indicação de uma pequena diferença apurada.

Após o atendimento das solicitações contidas nos itens 1, 2, 3 e 4 acima, pelo diligenciador, deveria o órgão competente da repartição fazendária intimar o autuado, **via DT-e**, entregando, cópia do resultado da diligência – planilhas, demonstrativos e outros elementos porventura

acostados aos autos pelo diligenciador - e deste termo de diligência. Na oportunidade, deveria ser informado ao autuado da reabertura do prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifestasse.

O autuante Agilberto Marvila Ferreira cumpriu a diligência (fls. 176 a 180). No tocante ao item 1 da solicitação, esclarece que realizou a segregação do demonstrativo analítico das infrações 01 e 02, que passaram a relacionar os documentos fiscais nas planilhas denominadas “Alíquota12”, para a infração 01, e “Alíquota4”, para a infração 02.

Explica que na planilha “Anexo” destacou, ao final, os valores individualizados por infração, lançados no Auto de Infração, conforme demonstrativo que apresenta.

Quanto ao item 2 da diligência, esclarece que o motivo pelo qual no demonstrativo RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NORMAL NAS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS – UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA AÉREA o valor apurado foi de R\$ 543.297,58 e no Auto de Infração de R\$ 513.312,46 deveu-se a erro de digitação do mês de julho de 2017, que foi omitido.

Diz que desconsiderando no demonstrativo RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NORMAL NAS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS – UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA AÉREA o mês de 31/07/2017 não ocorre a distorção. Observa que a inclusão de 31/07/2017 onera o valor do lançamento.

No que tange ao item 3 da diligência, esclarece que na infração 01, no mês 31/01/2017 foi incluído também, por erro de digitação, o valor correspondente ao mês de 31/08/2017, conforme se vê no demonstrativo RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS NORMAL NAS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS – UTILIZAÇÃO DE ALÍQUOTA AÉREA, o valor de R\$ 19.811,68 é da competência de 31/08/2017.

Explica que retificou na diligência a data da ocorrência, que favorece ao autuado em decorrência da redução do valor dos acréscimos moratórios, conforme demonstrativo que apresenta.

Relativamente ao item 4 da diligência, assinala que o ICMS integra a base de cálculo, conforme prescreve o artigo 17, § 1º, Inciso I, da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz.

Salienta que no caso verificado pelo Relator, há de se observar que foram prestações realizadas sob CFOP 6360, onde ocorreu o instituto da Substituição Tributária pelo tomador do serviço, sendo que a prestação não foi tributada pelo autuado. Ou seja, não incluiu na base de cálculo o ICMS, no caso à alíquota de 4%, para efeito de retenção e recolhimento pelo tomador.

Diz que desse modo, foi incluído no valor da prestação contratada o ICMS à correspondente alíquota devida, calculado o imposto devido e abatido o ICMS de obrigação de retenção e recolhimento pelo tomador.

Pontua que assim sendo, a “pequena diferença” é o ICMS sobre o ICMS que não foi incluído na base de cálculo retida pelo tomador, conforme exemplo que apresenta.

Finaliza dizendo que cumprida a diligência, não houve modificação dos valores lançados originalmente no Auto de Infração, entretanto o valor do acréscimo moratório sofrerá pequena redução devido à alteração da competência do mês do valor de R\$ 19.811,68, retificado de 31/01/2017 para 31/08/2017.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, se manifestou (fls. 188 a 198). Diz que conforme ficou demonstrada na própria resposta à diligência a cargo dos autuantes, os erros no procedimento fiscal foram de tal monta que maculam o Auto de Infração e determinam a sua nulidade.

Alega que conforme se denota do item 1, houve uma conjunção em uma mesma planilha elaborada originalmente pelos autuantes dos demonstrativos de débito das infrações 01 e 02, o que não permitia distinguir o que era de uma ou de outra, cerceando o seu direito de defesa.

Acrescenta que tanto foi assim, que a própria Junta de Julgamento Fiscal não conseguiu de modo próprio identificar o que era da infração 01 e da infração 02, carecendo que, em sede de diligência, os autuantes fizessem a necessária distinção, oportunizando ao contribuinte oferecer uma defesa específica.

Afirma que o mesmo ocorre no item 4 da diligência em que os autuantes tiveram que explicar a metodologia por eles adotada quando da lavratura do Auto de Infração, uma vez que isso não ficou claro na tipificação, nem na Descrição dos Fatos do corpo do Auto de Infração.

Consigna que conforme foi explicado na Impugnação inicial, na infração 02, os autuantes afirmam que houve erro na aplicação da alíquota cabível nas prestações de serviço de transportes rodoviários, regularmente escrituradas, contudo informam que o modal do transporte realizado nessas mesmas operações glosadas seria o aéreo. Diz que essa nítida incongruência demonstra de forma cristalina a incompatibilidade lógica entre a infração constante na autuação e os fatos descritos no próprio Auto de Infração, pois o transporte era Rodoviário ou era Aéreo, não os dois ao mesmo tempo.

Aduz que essa mesma incongruência ocorre na infração 01, haja vista que os autuantes informam de início que as operações de transporte praticadas pelo contribuinte tinham natureza rodoviária e que foram devidamente escrituradas, contudo, posteriormente, exigem a complementação do ICMS, uma vez que a empresa teria informado que nessas mesmas operações teriam sido praticadas pelo modal aéreo, com alíquota prevista de 4%.

Alega que a confusão na descrição das infrações, indubitavelmente, resulta em clara imprecisão do lançamento, o que implica em ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa e não podem ser sanadas na presente fase processual uma vez que modificaria a imputação fiscal, ou seja, na lavratura de um novo Auto de Infração.

Sustenta que esses equívocos foram a tônica do procedimento fiscal e isso pode ser observado na resposta aos itens 2 e 3 da diligência, quando os autuantes informam que “por erro de digitação” incluiu dois valores para o mês de janeiro de 2017 e nenhum para o mês de agosto do mesmo ano, valor que agora pretende incluir em novo demonstrativo de débito.

Assevera que a resposta a uma diligência não pode se constituir na lavratura de um novo Auto de Infração, com a inclusão em novo demonstrativo da imputação de um mês que originalmente não existia no Auto de Infração original. Salienta que inexiste óbice para que a Administração Tributária reveja seu lançamento de ofício e autue o contribuinte novamente em nova autuação incluindo períodos até então não levantados, desde que respeite o prazo decadencial, mas o que não pode é lançar dentro do curso de um Processo Administrativo Fiscal um período que não existia no Auto de Infração defendido, uma vez que lá foram estabelecidas as bases da acusação e que não podem ser ampliadas. Ressalta que os meses de julho e agosto de 2017 não foram autuados e não mais podem sê-los no presente Auto de Infração.

Quanto ao item 4 da diligência, alega que a necessidade de explicação por parte dos autuantes deixa patenteada a falta de segurança do procedimento fiscal. Afirma que a diligência tenta sanar os vícios encontrados no Auto de Infração original que não permitiam determinar com segurança a infração e o infrator e que conduzem à sua nulidade, na forma prescrita pela alínea “a”, inciso IV do art. 18 do RPAF, contudo, a diligência não convalida a nulidade anterior, uma vez que ela é mantida.

Salienta que conforme destacado pelos autuantes na resposta à diligência a empresa realiza suas operações sob a CFOP 6360, ou seja, reconheceram que nessas operações o recolhimento do ICMS era de responsabilidade do tomador do serviço, contudo, ainda assim, Ilhe atribuíram o dever de recolher o ICMS na prestação de serviço de transporte apurado e recolhido pelo Contratante do serviço de transporte, alegando que essa “pequena diferença” a ser recolhida era resultante da incidência da alíquota de 4% sobre a base de cálculo (valor da operação) com o ICMS já incluso subtraído do valor do ICMS recolhido pelo Tomador do Serviço, sem especificar qual seria esse

valor retido pelo contratante do serviço de transporte, demonstrando mais uma vez a insegurança do lançamento de ofício.

Pontua que existem dois tipos de substituição tributária que podem fazer com que o prestador de serviço de transporte não seja obrigado ao recolhimento do imposto estadual.

Diz que a primeira hipótese de substituição tributária é aquela dependente da natureza da mercadoria que será transportada, pois se ela estiver enquadrada dentro do regime de substituição tributária por antecipação (Antecipação Total), todo o ICMS incidente na operação de venda e de transporte da mercadoria será suportado pelo contribuinte vendedor na forma determinada pela legislação tributária. Reproduz o teor do § 5º da art. 289 do RICMS/2012.

Observa que nesses casos, é o tipo da mercadoria que determina à substituição tributária uma vez que a fase de tributação, incluindo o frete, se encerra totalmente quando da primeira operação de venda da mercadoria produzida. Diz que é a situação presente, porquanto os produtos transportados foram cigarros, cuja antecipação tributária foi determinada por convênio do qual a Bahia faz parte.

Afirma que os autuantes não podem incluir mais condicionantes àquelas previstas no § 5º do art. 289, concomitante com a alínea “c”, inciso III do art. 439 do RICMS/2012, pois referida norma apenas estabelece que:

- I. Haja a retenção do imposto pelo tomador do serviço e a inclusão do valor do serviço de transporte na base de cálculo da operação de venda da mercadoria;*
- II. O tomador do serviço seja pessoa diversa do destinatário da mercadoria;*
- III. Na hipótese da alínea “c”, inciso III, do art. 439 do RICMS/2012, a mercadoria seja vendida a preço CIF e esteja na substituição tributária por antecipação;*
- IV. O CT-e não deverá ter o destaque do imposto e deverá conter a expressão “Imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria”;*
- V. Não há vedação para o modal aéreo.*

Assevera que todas as situações requeridas pela norma de regência foram atendidas pela empresa que indicou em seus documentos fiscais a ocorrência da Substituição Tributária e a modalidade de venda a preço CIF, descarecendo o destaque do imposto.

Assinala que outro modelo de substituição tributária que também desobriga o prestador do serviço transporte do recolhimento do ICMS é aquele previsto no art. 298 do RICMS/2012 e que ocorre independentemente do regime fiscal da mercadoria transportada. Reproduz referido dispositivo regulamentar.

Observa que para que o prestador do serviço possa ser substituído nesses casos a operação deverá:

- I. Ser praticada por contribuinte inscrito neste estado;*
- II. A empresa tomadora do serviço não pode ser optante do SIMPLES;*
- III. O CT-e não terá destaque do imposto e deverá conter a expressão “Substituição tributária – art. 298 do RICMS”;*
- IV. Essa modalidade de ST passou a ser vedada ao modal aéreo a partir de 01/01/2018 com a edição do Decreto 18.085, de 21/12/2017.*

Aduz que nos seus documentos fiscais não houve o destaque do ICMS, haja vista que a operação era substituída, seja pela natureza da mercadoria (§ 5º do art. 289, c/c alínea “c”, inciso III, do art. 439, tudo do RICMS/2012, seja pelo fato de que a própria operação de transporte era substituída em conformidade com a legislação do ICMS, no caso inciso I, § 3º do art. 298 do RICMS/2012 e qualquer outra regra ou condição regulamentar exigida do prestador do serviço se revela ilegal.

Sustenta que não cabe ao contribuinte comprovar o recolhimento do imposto pelo Substituto Tributário, haja vista que esse dever é do Fisco, até mesmo porque a legislação tributária, não lhe

impõe esse dever, cabendo ao Fisco demonstrar.

Consigna que demonstra, a título de exemplo, o recolhimento do ICMS incidente sobre o frete por algumas empresas tomadoras de serviço, a exemplo da empresa Aulik, cujos valores de imposto dos CT-e foram recolhidos pela empresa contratante em 15/03/2018, referente a sua apuração do mês de fevereiro de 2018, mas que foram no presente Auto de Infração tidos como não recolhidos.

Salienta que apensou uma planilha demonstrativa da retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre o frete de alguns de seus clientes e que foram objeto da autuação equivocada.

No mérito, diz que para demonstrar que nunca houve transporte rodoviário, mas apenas o transporte aéreo, fez o cotejo de todos os Conhecimentos de Transportes que emitiu, com aqueles que foram cancelados ou substituídos, com os Conhecimentos de Transportes emitidos pelas empresas aéreas contratadas, fazendo a circularização das informações para demonstrar que o modal utilizado foi efetivamente o aéreo. Observa que muitas vezes essas operações de cotejamento implicou em comparar o CT-E autuado, o valor, o peso da carga, o dia do transporte com o CT-E emitido pela empresa de transporte aéreo, conforme ilustrado nas planilhas apensadas aos autos.

Acrescenta que também foram levantados os CT-E cujas operações de transporte estavam substituídas, em face de as mercadorias, no caso cigarros, estarem sob a égide do Regime de Substituição Tributária por Antecipação, na forma preconizada pelo art. 289, § 5º, do RICMS, ou porque a própria operação de transporte era substituída, independente do produto transportado, na forma determinada pelo art. 298 do referido RICMS.

Ressalta que a insegurança da autuação reside na imprecisão da apuração da base de cálculo do imposto exigido, pois, ao apurar a base para o cálculo, os autuantes terminaram por “inflar” o valor final quando fizeram incidir a alíquota de 12% sem expurgar da base de cálculo o importe resultante da aplicação da alíquota de 4% sobre o valor da operação. Explica: tomando como exemplo o CT-e nº 13233 de 22/01/2018 lançado na planilha *Intacta_2017_2019_Aliquota_4_v1*, cujo valor da operação foi de R\$ 364,14, em que está inserido o importe de 4% da alíquota do ICMS, conforme informado no documento fiscal (29180108191481000171570030000132331000603158), ao calcular a base para incidência da alíquota de 12%, em consonância com a acusação fiscal (transporte rodoviário), os autuantes não deduziram a parte do imposto que anteriormente já havia sido incluído na base de cálculo, chegando a uma nova base no importe de R\$ 413,80 visivelmente “inflada”. Diz que com isso, a base de cálculo ficou superior ao quanto seria supostamente devido e, consequentemente, o valor final do tributo exigido.

Assevera que essa situação é a regra no presente Auto de Infração em que fica demonstrada a fragilidade do Demonstrativo de Débito dos autuantes, ensejando por via de consequência a nulidade do procedimento.

Finaliza a Manifestação requerendo a nulidade ou, no mérito, a improcedência do Auto de Infração.

O autuante Agilberto Marvila, cientificado da Manifestação do autuado, se pronunciou dizendo que não foram apresentados fatos ou motivos novos que não tivessem sido apreciados na diligência.

Instruído o PAF para julgamento, na sessão de julgamento o patrono do autuado exerceu o direito de sustentação oral e apresentou Memorial (fls. 209 a 214), no qual juntou em meio magnético planilha contendo a listagem dos documentos fiscais glosados no levantamento fiscal levado a efeito pela Fiscalização, com as suas justificativas, assim como elaborou demonstrativo para cada justificativa, ou seja, decadência, mercadorias substituídas, retenção pelo tomador do serviço, vinculação com o modal aéreo, listando, ainda, 06 operações encontradas sem qualquer justificativa; inclusive, elaborando resumo das infrações com os expurgos do demonstrativo elaborado pela Fiscalização, em face às justificativas apresentadas, demonstrando ao final o

imposto que considera devido.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão, concluiu que, efetivamente, a existência de prestações sucessivas de serviço de transporte, conforme alegado pelo autuado, impõe ao tomador do serviço a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto retido, desde que vinculadas a contratos devidamente comprovados, tendo deliberado, por unanimidade, pela conversão do feito em diligência à **INFAZ ATACADO** (fl.219), a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal designado adotassem as seguintes providências:

1. Intime o autuado para que apresente os contratos referentes às prestações sucessivas de serviço de transporte vigentes à época da autuação, devidamente autenticados;

2. Após o atendimento da solicitação contida no item 1 acima, verifique e analise se os referidos contratos, de fato, dizem respeito às prestações sucessivas de serviço de transporte, conforme alegado pelo impugnante, bem como qualquer outra alegação trazida pelo autuado;

3. Caso se confirme a alegação defensiva de existência de contrato, exclua do levantamento fiscal os valores indevidamente exigidos na autuação, referentes às prestações sucessivas de serviço de transporte vinculadas a contratos;

4. Exclua também da exigência fiscal as prestações de serviço de transporte de mercadorias incluídas no regime de substituição tributária em que o tomador realizou a retenção do imposto;

5. Após o atendimento das solicitações contidas nos itens 1, 2, 3 e 4 acima, elabore novos demonstrativos com os ajustes porventura realizados para cada infração.

Em seguida, deverá o órgão competente da repartição fazendária intimar o autuado, via DT-e, entregando, cópia do resultado da diligência – planilhas, demonstrativos e outros elementos porventura acostados aos autos pelo diligenciador - e deste termo de diligência. Na oportunidade, deverá ser informado ao autuado do prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência do recebimento da intimação, para que se manifeste.

Após a manifestação do autuado deverá ser dada ciência aos autuantes.

O autuado, intimado pelos autuantes via DT-e (fls. 223/224) se manifestou (fls. 226 a 305) atendendo a intimação.

O autuante Avelino Pereira dos Santos Filho cumpriu a diligência (fls. 312 a 319).

Consigna que em cumprimento da diligência, intimou o autuado, fls. 223 a 224, a apresentar a documentação solicitada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, sendo que atendendo ao pleito, o autuado apresentou “Juntada de Petição/Documentos”, Manifestação de fls. 226 a 305.

Manifesta o entendimento que é importante destacar as declarações do autuado, literalmente reproduzidas abaixo, nos seguintes pontos:

1. De antemão é conveniente firmar que a Autuada até julho de 2019 estabelecia suas relações contratuais com seus clientes pela via da comunicação eletrônica de dados, e-mail, uma vez que nunca houve qualquer vedação legal neste sentido.

2. De fato, é importante registrar que a formulação contratual pode se dar pelas mais diversas formas admitidas em direito, não sendo desconhecido do Fisco que muitas operações contratuais se dão pela forma eletrônica (como “sói” acontecer nos julgamentos virtuais do próprio CONSEF), sem que haja a formulação de contrato escrito, sequer sendo necessário o reconhecimento de firma do emitente do e-mail, uma vez que isso se faz mediante login e senha e confirmado, se for o caso, pela via telefônica.

Contesta o autuante essas alegações afirmando que, notoriamente, este não tem sido o caminho admitido pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (CJF) do CONSEF que reportam suas decisões a teor da Instrução Normativa nº 67/1997, especificamente quanto ao que dispõe o artigo 1º, incisos I e II, cujo teor reproduz.

Contesta, também, a alegação defensiva que:

3. Também é de se registrar que o próprio art. 298 do RICMS/12, em suas diversas atualizações, nunca exigiu que a contratação de transporte fosse efetuada pela via de contrato escrito e com firma reconhecida, bastando a prova de que havia uma relação permanente e estável e um (con)trato, previamente estabelecido entre as partes, o que poderia (e ainda pode!) se efetuado mediante mera requisição do tomador do serviço através de e-mail ou outro instrumento que o valha.

Afirma que não é bem assim o entendimento dos Membros das CJF que se orientam, estritamente, ao texto do artigo 298, vigente à época dos fatos geradores. Reproduz referido dispositivo normativo.

Do mesmo modo, contesta a alegação defensiva que:

4. Não obstante tal fato, os contratantes do serviço de transporte, na qualidade de substitutos tributários, efetivamente recolheram o tributo estadual, conforme restou demonstrado através das planilhas e documentos já juntado aos autos do PAF;

Afirma que o ICMS lançado no presente Auto de Infração, conforme o texto complementar elucidada, lançou a diferença da alíquota aplicada à prestação de serviço de transporte entre 4% e 12%. Ou seja, nas prestações nas quais ocorreu a retenção do ICMS Transportes por Substituição Tributária, na forma prevista no artigo 298 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, pelo tomador, à alíquota de 4%, este valor foi devidamente considerado (abatido/descontado) no levantamento fiscal, sendo exigida a diferença de 4% para 12%, devido ao modal, haja vista que o tomador reteve e recolheu o ICMS destacado no CTe. Acrescenta que é exigido do autuado tão somente a diferença de 4% para 12% nas prestações de serviços de transporte em que o tomador reteve o ICMS, independentemente de haver contrato ou não.

Destaca que em momento algum a autuação faz referência à existência ou não de contrato de prestação, prevista no artigo 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/12, vigente à época do fato gerador. Afirma que o lançamento diz respeito ao recolhimento a menor do ICMS nas prestações de serviço de transportes rodoviários cuja tributação ocorreu à alíquota de 4% em vez de 12%, nas prestações interestaduais, em decorrência do fato do autuado ter classificado as prestações como *modal aéreo*.

Observa que os valores retidos nas prestações pelos tomadores à alíquota de 4%, mantenedores ou não de Contrato de Prestação de Serviços de Transportes, foram abatidos do valor do imposto à alíquota de 12%.

Afirma que desse modo, não se trata de responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS destacado na prestação, mas tão somente da alíquota aplicada, pelo autuado, a cada uma dessa prestação.

Salienta que a planilha apresentada pelo autuado de fls. 54 a 105, comprova que a alíquota aplicada às prestações interestaduais é a prevista no artigo 15, inciso III, “a”, da Lei nº 7.014/96. Reproduz referido dispositivo legal.

Observa que os CT-e anexados pelo autuado, a título de amostra demonstram, exatamente, este fato (fls. 117 a 159), ou seja, a tributação pelo “MODAL Aéreo”.

Assevera que assim sendo, o mérito discutido não se reporta à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS Substituição Tributária na contratação da prestação do serviço de transporte de carga, mas, sim, à alíquota aplicada à prestação em decorrência do “MODAL.”

Pontua que na diligência o exame objetivou comprovar que os CT-e emitidos contra o autuado (planilha “CT_Recebido”, do arquivo *Intacta_2017_2019_Aliquota_4.xlsx*) são integrados com os relacionados no demonstrativo da mídia de fls. 35 (planilhas: “Alíquota4” e “Alíquota12”).

Diz que dessa forma, fez o cotejo, também, com os Conhecimentos de Transporte e Notas Fiscais (Chaves de acesso) do arquivo “*INTACTA – PLANILHAS PARA MEMORIAL.xlsx*”, sendo excluídos do levantamento todos os Conhecimentos de Transporte onde comprovou que o redespacho foi realizado através de empresas de transporte aéreo.

Explica que restaram mantidas as prestações onde não se relacionou os CTe do autuado com os CTe ou Notas Fiscais que não informam o CTe do transportador aéreo, sendo que estes valores são os mesmos reconhecidos pelo autuado na planilha “Infr 1 Sem Justificativa” e “Infr 2 Sem Justificativa”, do citado arquivo “*INTACTA – PLANILHAS PARA MEMORIAL.xlsx*”.

Conclusivamente, consigna que após as exclusões comprovadas, no caso alíquota devida de 4%, o demonstrativo de débito é retificado conforme apresenta, passando a infração 01 para o valor de R\$ 60.463,73 e a infração 02 para R\$ 8,34.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, advogado Paulo Sergio Barbosa Neves, OAB/BA nº.16.707, que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo, ambas, objeto de impugnação.

Inicialmente, cabe apreciar a arguição defensiva de nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de confusão nas descrições das infrações 01 e 02 o que resulta em imprecisão do lançamento, implicando em ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, pois não podem ser sanadas na presente fase processual porque modificaria a imputação fiscal, ou seja, na lavratura de um novo Auto de Infração, invocando, neste sentido, o art. 18 do RPAF/BA/99.

Certamente que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que a descrição das infrações, que têm o mesmo código e enunciado, ou seja, Infração 01 – 003.004.002 e Infração 02 – 003.004.002, permitindo se constatar que se trata de exigência do imposto por erro na aplicação da alíquota cabível.

O registro adicional feito pelos autuantes na complementação da descrição das infrações afasta qualquer dúvida porventura existente, haja vista que, no tocante a infração 01, consta que se refere às prestações de serviço de transportes interestaduais tributadas a 4%, como modal aéreo, mas sem comprovação do efetivo transporte aéreo subcontratado às transportadoras de via aérea, apurado no confronto entre os Conhecimentos de Transporte emitidos pelo autuado com os emitidos pelas transportadoras aéreas, sendo considerada pela Fiscalização a alíquota cabível de 12%. Já no que tange à infração 02, a exigência se refere às prestações realizadas no modal aéreo conforme Conhecimentos de Transporte relacionados no demonstrativo Intacta_2017_2019_CT, cuja alíquota aplicada foi 0 (zero).

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inoccorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquirar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

O impugnante argui a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, referente aos meses anteriores a outubro de 2017, invocando, neste sentido, o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº.5.172/66, alegando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 16/09/2022, cuja ciência se deu em 20/09/2022.

Assiste razão parcialmente ao impugnante. De fato, a exigência fiscal referente aos meses de janeiro a agosto de 2017, encontra-se alcançada pela decadência, haja vista que ultrapassado o prazo de 05 (cinco) contado a partir da ocorrência do fato gerador, consoante estabelece o art. 150, § 4º, do CTN.

Vale observar que a exigência fiscal diz respeito a recolhimento a menos do imposto, ou seja, houve um recolhimento a menos do imposto, portanto, em consonância com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, bem como as reiteradas decisões deste CONSEF sobre o tema.

Assim sendo, cabe a exclusão dos valores exigidos na infração 01 referentes aos meses de janeiro a junho de 2017 e na infração 02 a exclusão dos valores referentes aos meses de janeiro a agosto de 2017, haja vista que alcançados pela decadência do direito de a Fazenda Pública estadual de constituir o crédito tributário referente a este período.

O mês de setembro de 2017 não pode ser excluído da autuação, haja vista que o Auto de Infração

foi lavrado em 16/09/2022 e a ciência do autuado se deu em 20/09/2022, portanto, antes do final do mês de setembro, considerando que a apuração do imposto é mensal.

No mérito, observo que na última diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o ilustre autuante diligenciador, após tecer comentários sobre em que consiste, efetivamente, a autuação, ou seja, de que não se trata de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS Substituição Tributária na contratação da prestação sucessiva do serviço de transporte de carga mas, sim, à alíquota aplicada à prestação em decorrência do “MODAL”, esclarece que na diligência o exame objetivou comprovar que os CT-es emitidos contra o autuado (planilha “CT_Recebido”, do arquivo *Intacta_2017_2019_Aliquota_4.xlsx*, são integrados com os relacionados no demonstrativo da mídia de fls. 35 (planilhas: “Alíquota4” e “Alíquota12”).

Conforme explanado pelo diligenciador, este realizou o cotejo, também, com os Conhecimentos de Transporte e Notas Fiscais, chaves de acesso, do arquivo “*INTACTA – PLANILHAS PARA MEMORIAL.xlsx*”, e excluiu do levantamento todos os Conhecimentos de Transporte onde se comprovou que o redespacho foi realizado por meio de empresas de transporte aéreo, restando mantidas as prestações onde não se relacionou os CTes do autuado com os CTes ou Notas Fiscais que não informam o CTe do transportador aéreo, sendo que estes valores são os mesmos reconhecidos pelo autuado na planilha “*Infr 1 Sem Justificativa*” e “*Infr 2 Sem Justificativa*”, do citado arquivo “*INTACTA – PLANILHAS PARA MEMORIAL.xlsx*”.

Vale observar que a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal decorreu do fato de o impugnante ter alegado a existência de prestações sucessivas de serviço de transporte vigentes à época da autuação, o que não restou comprovado com a apresentação dos contratos e conforme explicitado pelo diligenciador.

Diante do exposto, acolho o resultado apresentado pelo autuante diligenciador, sendo a infração 01 parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 60.463,77 e a infração 02 parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 8,34, conforme demonstrativo elaborado pelo diligenciador acostado aos autos e reproduzido abaixo:

INFRAÇÃO 01

Data de Ocorrência	ICMS julgado devido (R\$)
30/09/2017	1.294,17
31/10/2017	3.238,71
30/11/2017	3.582,23
31/12/2017	3.015,00
31/01/2018	2.405,22
28/02/2018	1.388,38
31/03/2018	2.381,94
30/04/2018	1.833,38
31/05/2018	1.680,65
30/06/2018	2.085,82
31/07/2018	2.320,45
31/08/2018	2.277,23
30/09/2018	3.278,88
31/10/2018	2.421,76
30/11/2018	1.494,05
31/12/2018	2.557,84
31/01/2019	1.656,70
28/02/2019	2.819,85
31/03/2019	2.498,26
30/04/2019	2.831,57
31/05/2019	2.723,73
30/06/2019	2.922,97
31/07/2019	1.888,58
31/08/2019	1.970,08
30/09/2019	946,25
31/10/2019	673,73

30/11/2019	409,31
31/12/2019	1.867,03
TOTAL (R\$)	60.463,77

INFRAÇÃO 02

Data de Ocorrência		ICMS julgado devido (R\$)
30/04/2018	TOTAL (R\$)	8,34

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0023/22-8**, lavrado contra **INTACTA SOLUÇÕES EM TRANSPORTE EIRELI**, devendo ser intimado o autuado, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 60.472,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR