

A. I. N° - 279127.0009/12-3  
AUTUADO - UNIBAHIA SOCIEDADE COOPERATIVA  
AUTUANTE - KATIA MARIA DACACH MACHADO FRÁGUAS  
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL  
INTERNET - 09/10/2013

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0157-05/13**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. Torna-se irrelevante a busca pelas demais provas de pagamentos efetuados pelos prestadores de serviços de transportes sucessivos, que por serem contribuintes substituídos, não tem obrigação legal de pagar o ICMS que é devido pelo contribuinte substituto tributário, contra o qual foi lavrado o Auto de Infração. Não acolhida à redução do valor original do lançamento que foi admitida pela autuante, embora com justas ressalvas, ao aceitar alguns comprovantes de pagamentos efetuados pelas transportadoras. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 13/11/2012, foi efetuado lançamento de ICMS no valor total de R\$91.676,25, acrescido da multa de 60%, em razão de não proceder à retenção e o consequente recolhimento do imposto devido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às prestações continuadas e sucessivas dos serviços de transportes rodoviários de cargas, consoante o disposto nos artigos 380/382 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

A impugnante apresenta defesa às fls. 27/29 onde justifica que a empresa RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., uma das transportadoras, possui regime especial para pagamento do ICMS em conformidade com o art. 125, § 9º, deferido por meio do Processo de nº 03346120068, finalizado em 16/05/2006, e que se encontra ativo até a presente data. Que estando a citada empresa, amparada com regime especial para pagamento do ICMS devido, no dia 15 do mês seguinte, de acordo com o artigo 126, II, é contraditório fazer a retenção por substituição tributária prevista nos artigos 380/382, sem ferir o estabelecido no artigo 125, § 9º.

Acrescenta que as empresas transportadoras BOTUVERÁ, OLCATRANS, RODOPRIMA e VIA BRASIL, que prestaram serviços de transporte no período fiscalizado, não são possuidoras de regime especial para pagamento do ICMS e que a substituição tributária, nestes casos, deveria mesmo ter sido feita em conformidade com o artigo 380, inciso II e 382, inciso I.

Que assim sendo, buscou junto a estas empresas transportadoras os respectivos recolhimentos do ICMS correspondente a cada conhecimento de transporte emitido, cuja relação se encontra em anexo, copilado em um volume encadernado, contendo os respectivos conhecimentos de transporte rodoviários de cargas – CTRC, e as respectivas guias de pagamentos, juntamente com documento comprobatório do Regime Especial da empresa RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., bem como do parecer nº 02104/2012, que trata da redução do valor do imposto por antecipação, e as planilhas elaboradas pela fiscalização.

Alega que o crédito tributário de ICMS gerado foi devidamente recolhido aos cofres públicos pelos prestadores dos serviços de transportes, e que no presente caso, a empresa RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., o fez em DAE único, englobando todas as suas operações mensais, e as demais empresas fizeram pagamentos individualizados, conforme relatório que acompanha esta impugnação.

Que cabe ao fisco verificar nas empresas transportadoras os recolhimentos acima citados, colocando o Auto de Infração em diligência, pois é dever da fiscalização detectar e provar, por meios e elementos precisos, a efetiva ocorrência do ilícito fiscal, não sendo seus indícios suficientes para ensejar a pretendida exigência tributária. Ao final, requer a improcedência do lançamento, pois o ICMS foi devidamente recolhido pelas empresas transportadoras.

A autuante apresentou informação fiscal às fls. 259/270, onde diz que a impugnante intempestivamente apresentou documentos de arrecadação estadual – DAE, comprovando alguns pagamentos do ICMS devido sobre os serviços de frete, e que não haviam sido apresentados no curso da fiscalização.

Atesta que defesa apresentada só agora comprovou parcialmente alguns recolhimentos de ICMS, que serão acatados, e os documentos apresentados comprovam apenas parte do pagamento do ICMS devido pela UNIBAHIA.

Que a autuada juntou à sua defesa, vários CTRC, comprovantes de pagamento das prestadoras de serviços de transporte, porém não juntou nenhum demonstrativo que vincule tais documentos aos comprovantes de recolhimento do ICMS, e que analisou cada documento acostado, e buscou correlacionar as notas fiscais, os conhecimentos de transporte e os respectivos comprovantes de pagamento de cada operação que pudessem estar diretamente relacionados com o recolhimento do imposto, retificando o valor do lançamento para R\$57.201,90, conforme planilhas demonstrativas da revisão fiscal às fls. 271/283.

Afirma que está comprovado e admitido pela própria empresa autuada, que efetivamente ela não realizou a retenção e o recolhimento do ICMS devido pela substituição tributária nas prestações continuadas de serviço de transporte interestadual, trazendo provas de que as próprias transportadoras fizeram o recolhimento do imposto.

Que houve dificuldade de análise pela existência de grande volume de documentos e operações realizadas pela UNIBAHIA com várias transportadoras, e ainda, a existência de vários conhecimentos de transporte com a mesma base de cálculo, data e valor do ICMS, havendo o risco da empresa utilizar-se do mesmo DAE para comprovar mais de um pagamento, dificultando sobremaneira a comprovação do recolhimento, e que restaram vários débitos de ICMS que não tiveram o seu recolhimento comprovado, pois não existiam os respectivos DAE e nem tampouco constavam no sistema de arrecadação da SEFAZ.

Que quanto ao Regime Especial para pagamento do ICMS devido pela RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., à fl. 38, tal processo defere apenas a possibilidade de pagamento no mês subsequente do ICMS devido pelas operações próprias da transportadora, ou seja, para as suas operações normais, o que não se aplica à cobrança em tela, pois a responsabilidade de recolhimento do ICMS devido é do tomador do serviço e não da transportadora, e assim, tal parecer não se aplica ao presente caso.

Acrescenta que apesar de acatar os pagamentos do ICMS vinculados às operações, entende isto como uma tentativa do contribuinte em deslocar a responsabilidade tributária dele, como tomador do serviço, para o prestador, o que vai de encontro à nossa legislação, pois não existe nenhuma previsão legal para que o prestador do serviço de transporte possa recolher o imposto devido pela tomadora do serviço.

Afirma que a autuada contrariou frontalmente o art. 380, inc. II do RICMS, e que ela, como contratante dos serviços, é efetivamente a responsável pelo pagamento e recolhimento do imposto, e não há como passar essa responsabilidade para as empresas contratadas, pois vai também de encontro ao artigo 123 do Código Tributário Nacional - CTN.

Explica que não acatou todos os documentos comprobatórios de arrecadação, pois não ficou provada a correlação entre os conhecimentos de transportes emitidos pela TRANSPORTADORA RAYMUNDOS LTDA., e traz ementa de julgamentos do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, JJF 0115-01/12 e JJF 0278-05/11, que trata de julgamentos similares a este.

A impugnante volta se manifestar às fls. 287/291, onde aduz que os documentos de arrecadação somente foram apresentados após a lavratura do Auto de Infração, porque estes documentos estavam com os prestadores dos serviços de transporte e que não faziam parte de seu acervo contábil e fiscal.

Que a empresa em sua defesa apresentou todos os recolhimentos de ICMS, com exceção de três notas fiscais que não haviam sido localizadas. Confirma que na empresa TRANSPORTADORA RAYMUNDOS LTDA., o DAE engloba todos os fretes efetuados em cada mês, conforme seu regime especial de pagamento.

Não questiona o fato de que não realizou a retenção e recolhimento do ICMS devido pela substituição tributária nas prestações continuadas de serviço de transporte interestadual, justificando que as transportadoras fizeram o referido recolhimento do imposto, porém requer que todos os recolhimentos sejam acatados e não apenas parcialmente, pois o regime especial da empresa TRANSPORTADORA RAYMUNDOS LTDA., deve ser respeitado.

Assevera que há grande volume de operações, e semelhança em documentos fiscais desta transportadora que possui regime especial, mas utilizar-se deste argumento para justificar um Auto de Infração é inaceitável, assim como o fato de insinuar que a empresa pode utilizar o mesmo DAE para acobertar mais de um conhecimento, sem nenhum indício de prova, pois em todos os DAE acostados ao Processo Administrativo Fiscal - PAF, consta o nº da nota fiscal que deu origem ao seu recolhimento, o que impede a duplicidade de uso.

Que a não localização de muitos pagamentos pode estar relacionada ao fato de a Auditora ter apurado o débito em seu relatório relacionando o nº dos CTRC e não das notas fiscais que constam nos respectivos documentos de recolhimentos efetuados pela transportadora.

Por haver um regime especial autorizado para a RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., diz que não acatar os comprovantes, cria uma grande confusão de interpretação das normas fiscais, com grande prejuízo para os contribuintes, tanto para o tomador do serviço como para o prestador, pois caso o Decreto nº 6.284/97 não tivesse como objetivo conceder a alternativa de recolhimento no regime normal, não teria razão para se criar o regime especial para transportadora. Que esta atitude impõe ao tomador de serviço a obrigação de fazer a retenção em conformidade com o art. 380, e isto fere frontalmente o regime especial concedido ao prestador do serviço de transporte para pagamento até o dia 09 do mês seguinte às operações.

Entende ter agido de forma correta em relação aos serviços prestados pela RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., e para dar certeza ao Estado de que o imposto gerado pelos serviços de transportes prestados à UNIBAHIA foi devidamente recolhido aos cofres públicos, anexa à defesa, cópia do livro Registro de Saída da transportadora, com grifo dos serviços prestados à UNIBAHIA, e o respectivo DAE de pagamento do ICMS.

Quanto às demais prestadoras, diz que houve equívoco na aplicação da legislação pertinente e que tiveram o cuidado de acompanhar todos os pagamentos de ICMS gerado pelos serviços de transporte prestados, e para tanto, anexa cópia do relatório da Auditora, com todas as notas fiscais e respectivos conhecimentos de transportes e seus respectivos DAE, comprovando os pagamentos. Que pelo acima exposto, o presente Auto de Infração não pode prosperar pelas seguintes razões:

- a) O crédito tributário gerado pela empresa RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., foi devidamente recolhido em conformidade com seu regime especial, concedido pela Inspetoria Fazendária de sua circunscrição. Como o Imposto gerado está pago, não há como se falar em crédito tributário pendente de pagamento;

- b) O crédito tributário gerado pelas demais empresas de transporte que prestaram serviços à UNIBAHIA foi recolhido pelas transportadoras, conforme cópia dos DAE anexos, onde utiliza o relatório retificado da Auditora e anexa todas as notas fiscais, os conhecimentos e seus respectivos DAE pagos, com exceção de três que não foram localizados;
- c) O Estado não teve prejuízo, uma vez que o tributo gerado pelos serviços de transportes prestados à UNIBAHIA foi devidamente recolhido aos cofres públicos. Que para revestir o presente auto de liquidez e certeza, cabe ao fisco verificar nas empresas transportadoras os recolhimentos acima citados, colocando-o em diligência, pois cabe à fiscalização detectar e provar, por meios e elementos precisos, a efetiva falta de pagamento e extinguir o presente Auto de Infração.

A autuante volta a se manifestar às fls. 581/592, onde reafirma os mesmos argumentos utilizados anteriormente, em sua informação fiscal, alegando que os documentos apresentados na defesa comprovaram apenas parte do pagamento do ICMS devido pela UNIBAHIA.

Reafirma que autuada juntou vários conhecimentos de transportes e comprovantes de pagamento das prestadoras de serviço de transporte, porém, não juntou nenhum demonstrativo que vinculasse tais documentos aos comprovantes de recolhimento do ICMS no caso da RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA.

No entanto, em alguns casos faltavam elementos básicos de comprovação, pois não tiveram o seu recolhimento comprovado, sem os respectivos DAE, e nem constava o pagamento no sistema de arrecadação da SEFAZ, ensejando assim, a constituição do crédito. Que a autuada não juntou à defesa nenhuma planilha ou demonstrativo que estabeleça uma correlação entre as notas fiscais, os documentos de arrecadação e os conhecimentos de transportes emitidos que ensejaram a cobrança do imposto remanescente.

Que assim, resta comprovado que não existe correlação entre os conhecimentos de transportes emitidos pela RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., e os documentos de arrecadação apresentados pela impugnante, cujos valores globais não correspondem aos destacados nos referidos conhecimentos, e que o regime especial referido não vale quando a empresa realiza prestações de serviços a terceiros de forma sucessiva. Pede pela Procedência Parcial do Auto de Infração, a partir dos demonstrativos retificadores da informação fiscal.

## VOTO

O Auto de Infração foi lavrado em decorrência da obrigação da UNIBAHIA, como tomadora dos serviços de transportes efetuados de forma sucessiva, fazer a retenção do imposto devido. A impugnação foi acatada parcialmente pela autuante, ao aceitar diversos comprovantes de pagamentos do ICMS, mas que foram recolhidos pelas empresas transportadoras.

A autuante não aceitou todos documentos probatórios dos recolhimentos, em virtude das dificuldades impostas pelo acervo documental da RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA, que possui regime especial de apuração do imposto e paga os tributos relativos a todas as suas operações mensais, de uma única vez, havendo embarracos no processo de identificação dos serviços prestados por esta transportadora, requerendo para tal fim, uma completa auditoria para certificação dos pagamentos dos impostos devidos pelos serviços prestados à impugnante.

Por conta disto, a autuada intentou pedido de diligência fiscal para comprovação dos demais pagamentos, que estariam sob responsabilidade da RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA., arguindo que o volume de documentos e as dificuldades inerentes à identificação dos impostos pagos, não justifica o lançamento tributário, e que é dever do Estado buscar estas provas.

Entendo que pela legislação em vigor, é da responsabilidade do impugnante a apresentação dos comprovantes de pagamento do ICMS, que por força de lei, está obrigado a recolher, não tendo o fisco a obrigação de buscar elementos de provas junto a terceiros. A responsabilização imposta pela substituição tributária tem exatamente o objetivo de concentrar a arrecadação e a fiscalização, de forma que o foco de atuação do fisco se restrinja a um número pequeno de

contribuintes, fomentando a inibição da sonegação. Atender à demanda do impugnante neste caso é atentar contra a própria essência da legislativa, que tem por fim, evitar exatamente o que o impugnante pede – que o fisco busque documentos nas inúmeras empresas que lhe prestaram serviço, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido.

Se tais provas existem, o ônus pela sua coleta e comprovação cabe ao impugnante, que detém a obrigação do pagamento, e não o fisco ir buscá-las alhures. Considero, pois, que há dados suficientes para o julgamento da lide, não carecendo de outros elementos probatórios para formação de juízo de valor, e assim, denego o pedido de diligência.

A segunda questão a ser abordada neste voto, é o fato alegado pela impugnante de que uma das transportadoras, por possuir regime especial para apuração do ICMS, automaticamente excluiria a responsabilidade da tomadora dos serviços de reter e efetuar pagamento do imposto devido pelos serviços prestados.

De maneira alguma o citado regime especial exime a responsabilidade do impugnante, pois apenas foi concedida a permissão de prazo diferenciado para pagamento do ICMS das operações em que a transportadora, sendo o sujeito passivo direto da relação tributária, assume responsabilidade própria do pagamento do imposto e recolhe o ICMS devido por todas as operações mensais, em uma única data, no início do mês subsequente.

Nas circunstâncias aqui expostas, a empresa que possui regime especial sai do pólo passivo da obrigação tributária como qualquer outra transportadora, ficando a tomadora do serviço como única responsável pelo pagamento. Não existe qualquer suporte legal que permita a impugnante ser excluída da obrigação do pagamento do imposto, em decorrência do regime especial, pois o artigo 380 do RICMS não comporta exceções à regra.

A terceira questão aqui envolvida, deriva do fato da defesa haver anexado cópias de conhecimentos de transporte com o respectivo comprovante do imposto pago, a exemplo do serviço prestado pela TRANSPORTES BOTUVERÁ, fls. 75/76, não deixando dúvidas quanto ao efetivo pagamento do imposto devido na prestação do serviço.

Destarte, ficou comprovado que algumas transportadoras, ainda que de forma indevida, recolheram o ICMS das prestações de serviço feitas ao impugnante. Por conta disto, a autuante refez o demonstrativo de débito para o valor de R\$57.201,90, conforme planilhas demonstrativas da revisão fiscal às fls. 271/283, para o caso do CONSEF considerar adimplido o pagamento do ICMS feito pelas transportadoras, embora faça justa ressalva de que, apesar de haver acatado o pagamento do ICMS vinculado aos conhecimentos de transporte apresentados, entende isto como uma tentativa do contribuinte em deslocar a responsabilidade tributária dele, como tomador do serviço, para o prestador.

Enfim, o impugnante reconhece que de fato não foi feita a retenção e o recolhimento conforme manda o dispositivo legal do RICMS/BA, mas justifica que todas operações praticadas e relacionadas nos demonstrativos do Auto de Infração tiveram o recolhimento efetuado pelas prestadoras de serviço, voltando-se contra o fato de que a autuante não reconheceu todos os pagamentos com vinculação direta aos serviços efetuados, notadamente da empresa RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA.

A situação aqui exposta é caso típico de substituição tributária do ICMS devido pelo serviço de transporte. Neste regime tributário, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços de transporte, quando executados de forma sucessiva, é atribuída a um outro contribuinte, no caso o tomador do serviço, que embora não tenha praticado o fato gerador, assume a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelos serviços prestados, e assim, nestes casos, temos 2 modalidades de contribuintes:

1. Contribuinte substituto: é aquele eleito para efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS.
2. Contribuinte substituído: é aquele que embora seja o praticante da operação que faz nascer o fato gerador da obrigação tributária, no caso, a prestação do serviço de transporte, é excluído por força de lei, do pólo passivo da relação tributária.

No caso em apreço, a legislação baiana, pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997, que aprovou o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, em seu art. 380, estabelece a substituição tributária para as operações descritas no Auto de Infração, conforme se depreende da transcrição do artigo, a seguir:

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

*I - (...)*

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

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

Assim, o impugnante, sendo o tomador do serviço, é o contribuinte substituto tributário, e as empresas prestadoras, os contribuintes substituídos. Pelo que foi exposto, o julgamento aqui se resume ao fato de que alguns prestadores de serviço, no caso os contribuintes substituídos, pagaram o ICMS devido pelo serviço prestado. Em assim sendo, estes pagamentos devem ser aproveitados em prol do contribuinte substituto, de forma a elidir o lançamento tributário efetuado contra ele?

A autuante trouxe a lume, dois acórdãos deste Conselho de Fazenda, do qual transcrevo aqui a parte de um deles - Acórdão da 1ª JJF – Nº 0278-05/11, proferido pelo eminentíssimo Relator, Dr. Álvaro Barreto Vieira, que deu fundamento à acolhida unânime do lançamento naquele Auto de Infração:

*Não há como prosperar o argumento defensivo, segundo o qual os alegados recolhimentos efetuados pelas transportadoras extinguiram o crédito tributário, pois a legislação tributária aplicável ao caso (art. 380, § 1º, do RICM/97), nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. É relevante salientar que esse dispositivo regulamentar expressamente exclui a responsabilidade do contribuinte substituído. Como está bem explicado no campo “Descrição dos Fatos”, essa expressa exclusão de responsabilidade justifica pedido de restituição, por parte dos contribuintes substituídos, do imposto que venham a recolher no lugar do substituto tributário.*

Outro Acórdão, não citado pela autuante, mas que julgo oportuno fazer a citação, é o da 2ª JJF Nº 0018-02/13, de lavra do ilustre Relator, Dr. Ângelo Mário de Araújo Pitombo, em que também por decisão unânime, fulminou a pretensão do impugnante negando o aproveitamento dos pagamentos efetuados pelos contribuintes substituídos:

*Esse fato, contudo, não é relevante para se conhecer da procedência ou improcedência da presente exigência fiscal, na medida em que o sujeito passivo dessa relação jurídica-tributária é o autuado, cabendo a ele a obrigação de recolher o imposto devido nas prestações acima alinhadas, conforme dispositivo do RICMS/BA, acima, fato não contestado pelo autuado, podendo, inclusive, as transportadoras prestadoras de serviços, na condição de contribuintes substituídos, requererem à Fazenda Pública devolução dos valores indevidamente recolhidos, caso os tenha recolhido, na medida em que não lhes cabia legalmente tal obrigação, mesmo com as declarações trazidas aos autos pelos contribuintes substituídos de que não irão requerer tal devolução, pois não tem eficácia jurídica para desobrigar ou desonerar o substituto das obrigações a ele impostas por lei e por regulamento, tendo em vista inclusive o disposto no art. 380, § 1º do RICMS/BA.*

*O regime de substituição tributária visa simplificar o processo de controle e acompanhamento da arrecadação, fato que se desfaz por completo quando o recolhimento passa para o contribuinte substituído, violando, assim, a sistemática de apuração e recolhimento do ICMS normatizada pela Lei 7014/96 e pelo RICMS/BA, exigido do fisco acompanhamento e controle da arrecadação, não apenas dos substitutos tributários com também dos substituídos tornando, portanto, para o Estado, oneroso e desnecessário o regime de substituição tributária.*

O tema também já foi discutido em segunda instância, conforme se depreende do excerto abaixo, do Acórdão da 2ª CJF Nº 0177-12/13, que julgou em grau de Recurso Voluntário, o Acórdão da 5ª JJF Nº 0278-05/11. A Conselheira, Dra. Denise Mara Barbosa, assim fundamentou o seu voto vencedor, em decisão não unânime:

*Ressalto que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária. Por fim, caso reste comprovado o recolhimento indevido do ICMS pelas empresas de transporte contratadas pelo autuado, tais contribuintes, apesar das declarações abdicando de seu direito, podem requerer a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99 e, portanto, não há que se falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado. Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Pela exposição das decisões dos acórdãos acima transcritos, poderia deixar meu voto fundamentado nas sobras considerações já feitas, mas por uma questão de honestidade intelectual, devo admitir que o tema tem causado polêmica entre membros deste Conselho de Fazenda, pois os votos acima transcritos não significam uma posição consolidada, portanto, trata-se de um tema controverso.

Assim, para ilustrar a posição divergente, transcrevo abaixo, voto vencedor prolatado na 4ª JJF ACÓRDÃO Nº 0300-04/11, pelo eminentíssimo Relator, Dr. Jorge Inácio de Aquino:

*Pois bem, mesmo se evidenciando nos autos que a obrigação principal relativa aos valores excluídos fora tempestivamente cumprida, o autuante manteve a exigência fiscal sob o argumento de o contribuinte autuado por ocupar o pólo passivo, substituindo os prestadores do serviço de transporte, a Fazenda Pública não pode deles exigir o imposto, já que foram afastados da relação tributária.*

*Poder-se-ia, então, imaginar que o autuante (e este parece ter sido o caso) movido por zelo e cautela, efetuou o lançamento fiscal por considerar que o prestador do serviço pode pleitear a restituição do valor que recolheu. Discordo dessa razão, pois o imposto decorre das operações de serviço prestadas. Elas ocorreram, portanto, o ICMS é devido.*

*Ora, o imposto não decorre da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao contribuinte autuado e, sendo a obrigação tributária devida, não há falar possibilidade de restituição de indébito, pois indébito não há. Portanto, para o caso não cabe restituição em eventual pleito de contribuinte substituído. Em reforço ao entendimento que exponho, empresto aqui a normativa do §4º do art. 352 do RICMS/BA que tratando da espécie de substituição tributária por antecipação, assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no RPAF e no art. 33 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996.*

*Então, por analogia, realizado o fato imponível, sendo devido, portanto o ICMS, não é possível ao contribuinte substituído pedir a restituição do imposto, caso considere incorreto o pagamento que efetuou.*

A defesa do impugnante também encontra amparo, porém, por outros argumentos, em voto vencedor da Conselheira, Dra. Rosany de Melo Nunes Nascimento, no Acórdão da 2ª CJF Nº 0177-12/13:

*Com efeito, através do instituto da responsabilidade tributária, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Se é certo que a responsabilidade tributária a que se referem os artigos 380 a 382 do RICMS/97 não comporta benefício de ordem, estando, portanto, os auditores fiscais autuantes autorizados a exigirem o imposto diretamente do contribuinte substituto, certo é também que não se pode pretender que a cobrança do tributo prevaleça mesmo na hipótese de haver prova de que este já foi devidamente recolhido.*

*Ora! Se é certo que a responsabilidade tributária a que se referem os artigos 380 a 382 do RICMS/97 não comporta benefício de ordem, estando, portanto, os auditores fiscais autuantes autorizados a exigirem o imposto diretamente do contribuinte substituto, certo é também que não se pode pretender que a cobrança do tributo prevaleça mesmo na hipótese de haver prova de que este já foi devidamente recolhido, sob pena de este procedimento provocar enriquecimento ilícito por parte do Estado. Evento que não se pode conceber!*

Assim, fica demonstrado que as razões que favorecem as alegações do impugnante residem sobre 04 aspectos:

1. No voto vencedor já transcrito da 4ª JJF, o argumento da impossibilidade de restituição do indébito.
2. No fato de que o tributo não decorre da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao contribuinte, também invocado no voto da 4ª JJF.
3. No voto da Conselheira da 2ª CJF, por conta da responsabilidade tributária, por entender que pagamento efetuado pelo contribuinte substituído aproveitava ao contribuinte substituto.

4. Também argumentado no voto da 2ª CJF, que o lançamento implicava em enriquecimento ilícito do Estado.

Assim posto, não pretendo elaborar meu voto utilizando-me dos argumentos dos votos em favor da manutenção da infração, nem tampouco das argumentações que elidiam o lançamento, mas, contrapondo-os, com a devida vénia dos proeminentes e doutos membros deste Conselho de Fazenda, cujas divergências foram aqui expostas, por achar salutar e enriquecedor a análise da contradição já estabelecida pelos votos citados. Assim, faço a discussão da fundamentação das decisões que acolheram a pretensão do impugnante, em contraposição aos que a negaram.

Primeiro, far-se-á necessário à distinção entre a responsabilidade e a substituição tributária, em cotejo com o princípio da solidariedade tributária, partindo do exame do início da Seção II do Código Tributário Nacional - CTN, abaixo transcrito:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

*II – as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único – a solidariedade prevista neste artigo não composta benefício de ordem.*

Segundo Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique Neris de Souza, *onde dois ou mais contribuintes encontram-se inseridos numa mesma obrigação, o fisco pode exigir integralmente a dívida de qualquer dos obrigados, não podendo ser invocado o benefício de ordem previsto no art. 827 do CPC, por conta do disposto no parágrafo primeiro.* (Código Tributário Nacional Comentado, 2010 – Editora Saraiva).

Assim, a solidariedade no aspecto passivo, decorre de lei e importa na garantia de uma ou mais pessoas em relação a uma mesma obrigação tributária, quando, então, havendo uma prestação devida por mais de um devedor ao mesmo credor, todos respondem simultaneamente pela obrigação tributária. Importante também, destacar os efeitos da solidariedade que estão no artigo seguinte do CTN, o 125:

*I - O pagamento por um dos obrigados aproveita aos demais.*

*II - A isenção ou remissão do crédito exonera todos os obrigados, salvo se concedida em caráter pessoalmente a um deles, subsistindo nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo.*

*III - A interrupção da prescrição a favor de um dos obrigados favorece ou prejudica aos demais.*

Assim, convém destacar aqui, que um dos fundamentos do voto divergente na 2ª CJF, embora não explicitado pela Conselheira, com a transcrição do texto legal, está no inciso I, do art. 125, acima citado (*o pagamento por um dos obrigados aproveita aos demais*), pois considerou adimplido o lançamento tributário contra o tomador do serviço, por conta do pagamento efetuado por outro contribuinte, o substituído, ou seja, atribuiu em seu voto um dos efeitos da responsabilidade por solidariedade.

No entanto, conforme veremos adiante, o caso em lide não se submete à responsabilidade solidária, mas exclusivamente à responsabilidade por substituição tributária, mas antes precisamos tratar este instituto, que decorre da conjunção dos artigos 121 e 128 do CTN.

*Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Do art. 128 do CTN, depreende-se que ao eleger essa terceira pessoa como sujeito passivo, o legislador admitiu duas alternativas:

- 1) excluir a responsabilidade do contribuinte.
- 2) atribuir ao contribuinte uma responsabilidade de caráter supletivo, no caso de o responsável deixar de pagar o tributo.

Nos termos do art. 380, parágrafo do RICMS/BA, capitulação legal do fato descrito na infração, o legislador optou pela segunda alternativa, ao estabelecer que:

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

Assim, não vejo como atribuir qualquer responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído que efetuou o pagamento, se a lei, nos termos do parágrafo 1º do art. 380 do RICMS, em consonância com o art. 128 do CTN, expressamente atribui responsabilidade ao contribuinte substituto.

Vê-se que no art. 121, que cria as bases para o surgimento da substituição tributária, define-se a figura do contribuinte propriamente dito e a do responsável, e esta responsabilidade pode se dar por transferência ou por substituição.

O caso clássico do responsável por transferência está na obrigação do pagamento pelo sucessor, do débito nascido por fato gerador praticado por outrem, o sucedido ou antecessor. Já na responsabilidade por substituição tributária, ao contrário do que comumente se pensa, não ocorre o pagamento por fato gerador praticado por outrem, como soe acontecer na responsabilidade por transferência, pois, como nos ensina o Mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, *o substituto não paga dívida alheia, paga dívida própria, sem ter realizado o fato gerador, pois “paga tributo do qual ele próprio é sujeito passivo”*. (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Rio: Forense, 2008, 9ª ed. p. 696, nº 12.24.)

Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique Neris de Souza, comungam do mesmo entendimento, em seu comentário ao art. 128 do CTN - *na substituição, diferentemente, o que ocorre é que desde o primeiro momento o contribuinte é deixado à margem, não sendo sequer indicado pelo legislador como possível ocupante do pólo passivo da relação tributária exacial, sendo de pronto substituído*.

O Ministro Antonio de Pádua Ribeiro, do Superior Tribunal de Justiça, em excelente artigo, traz o mesmo entendimento conforme transcrição abaixo:

*Assevera a doutrina majoritariamente que nessa espécie, a lei desde logo atribui a uma dada pessoa a responsabilidade básica pelo tributo devido por fato gerador de terceiro. Não há nenhuma transferência de responsabilidade, mas fixação original do “debitum” na pessoa do contribuinte substituto (em sentido econômico). É ele um devedor original por fato gerador alheio. Hector Villegas, a propósito, chama a esta figura de “responsável legal tributário” e cuja existência deve-se, já vimos, às exigências da praticabilidade da tributação. (publicado no sítio <http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo13.htm>, consulta em 22/09/2013)*

Do exposto, vê-se que a obrigação tributária no caso do substituto tributário é originária, não ocorre transferência como no caso exemplificado da sucessão, porque a obrigação tributária já nasce com um sujeito passivo determinado, não havendo a menor possibilidade do contribuinte substituído ser acionado pelo Estado, situação que também é completamente diferente da responsabilidade por solidariedade, como quis dar a entender, o voto vencido na 2ª CJF, anteriormente citado.

Para Luciano Amaro, por diversos motivos, o *legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado (p.ex., pessoa que aufera renda, em relação ao fato gerador do imposto de renda) e põe, como sujeito passivo um substituto.”* (in Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva, 1999.p. 291).

Há mesmo dificuldade em se entender a justaposição legal do fato praticado por um contribuinte, mas que por força de lei, a obrigação tributária decorrente é originariamente assumida por outro, e não transferida. Desse modo, faz com que tenhamos dificuldade em compreender que o eventual pagamento efetuado pelo contribuinte substituto não tem o condão de elidir o lançamento em questão, pois não há vínculo jurídico entre o contribuinte substituto e o sujeito ativo da relação tributária, conforme se depreende do excerto abaixo extraído de uma revista especializada em ciências jurídicas, quando diz:

*O fato de o substituto fazer repercutir o imposto incidente, e pelo qual é obrigado originário, para os estágios seguintes do ciclo de circulação, alcançando os substituídos, não estabelece qualquer vínculo jurídico entre estes e o sujeito ativo da obrigação, o Estado. (Revista da Procuradoria-Geral do Estado, v. 24 nº 54 - 2001 - Porto Alegre, Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Procuradoria de Informação)*

Nos termos do trecho reproduzido acima, da Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, depreende-se que no caso em apreço, não há qualquer vínculo jurídico entre o contribuinte substituído, o tomador do serviço, e o sujeito ativo, no caso o Estado da Bahia, de forma a ser aceito o pagamento efetuado por aquele, como se devido fosse, porque efetivamente não há responsabilidade subsidiária entre o contribuinte substituto e o substituído.

A descrição do caso em lide, deixa claro que o Estado recebeu um pagamento sem que fosse estabelecida qualquer obrigação jurídica entre ele e o contribuinte substituído, razão porque é indevido o recolhimento. Assim, com a devida vênia, incorre em equívoco o voto proferido na 2ª CJF, quando diz que por meio do instituto da responsabilidade tributária, *o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo*.

A responsabilidade tributária a qual se referiu a nobre Conselheira, é gênero, da qual a substituição tributária é espécie. Resulta que a responsabilidade decorrente da substituição tributária, não se coaduna nem se confunde com a responsabilidade imposta por transferência, nem por solidariedade.

No caso em lide, por força do parágrafo 1º do art. 380, o substituto legal tributário, no caso o tomador do serviço de transporte, passa a ser o único a ocupar o pólo passivo da relação jurídica tributária, com exclusão da responsabilidade contribuinte substituído, não havendo a menor possibilidade da fiscalização elegê-lo no pólo passivo da relação jurídica tributária, e se assim não é possível, também não há de se aceitar como legal, o pagamento efetuado pelas transportadoras.

Pelo exposto, mesmo havendo consentimento do substituído em pagar o imposto devido pelo substituto, ainda que anexasse tal declaração ao processo como no julgamento da 2ª JJF, anteriormente citado, tal acordo não pode ser aceito pelo fisco, em virtude do art. 123 do CTN abaixo transcrito:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Assim, é elucidativo o entendimento do eminentíssimo Conselheiro, Dr. Ângelo Pitombo, quando afirma que “mesmo com as declarações trazidas aos autos pelos contribuintes substituídos, de que não irão requerer tal devolução, tal declaração não possui eficácia jurídica para desobrigar ou desonerar o substituto das obrigações a ele impostas por lei”.

Por fim, também por fidelidade à lei, e com a máxima e respeitosa vênia, discordo do voto vencedor proferido na 4ª JJF, quando o relator diz: *o imposto não decorre da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao contribuinte autuado e, sendo a obrigação tributária devida, não há falar possibilidade de restituição de indébito, pois indébito não há*. Vejamos porque:

Primeiro como exposto antes, nas palavras de Sacha Calmon, *o contribuinte substituto não paga dívida alheia, paga dívida própria, sem ter realizado o fato gerador*, logo o imposto decorre sim, da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao autuado, exatamente o contrário do que foi afirmado no fundamento do voto citado.

Segundo assegurou em seu voto Relator da 4ªJJF, é restrito o direito à restituição com base no dispositivo da Lei nº 7.014/96, que também foi reproduzida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, que “*assegura ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar*”. Deduz assim, que no caso em lide, como os fatos geradores comprovadamente se realizaram, o contribuinte substituto não poderia pedir a devolução do imposto pago.

Discordo deste posicionamento, porque o direito à restituição não se assenta exclusivamente em dispositivo da legislação estadual, que não é excludente de outros motivos para restituição, visto que este direito também está assegurado no nosso ordenamento jurídico vigente, pelo inciso II, do art. 165 do CTN:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I – (...)*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III – (...)*

Assim, como é óbvio, não é só na hipótese do substituto tributário provar que não houve confirmação do fato gerador para fazer jus ao indébito. Há de se atentar para o fato de que o substituto tributário não foi neste caso, edificado pela lei como sujeito passivo, enquadrando-se no inciso II do art. 165 do CTN.

Alexandre Castro e Luis Neris de Souza, ao comentarem o inciso II do art. 165, evidenciam que o legislador tratou da restituição do indébito tributário com fulcro nos equívocos de natureza material, como por exemplo, *aqueles que acometem os elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária, como erro da especificação do sujeito passivo*. Há de se perguntar então, quem era o sujeito passivo da relação obrigacional, o contribuinte substituído ou o substituto?

Hugo de Brito Machado Segundo, também comenta o direito à restituição do indébito pelo contribuinte substituído, não fazendo limitação à não ocorrência do fato gerador, conforme trecho adiante transcrito:

*Ressalte-se ainda que, nos termos do artigo 166 do CTN, assiste legitimidade para repetir o indébito a qualquer dos contribuintes, substituto ou substituído. Basta o contribuinte provar haver assumido o ônus, ou estar autorizado por quem o houver sofrido. (Hugo de Brito Machado Segundo - Substituição Tributária E Realidades Afins - Legitimidade Ativa "Ad Causam" -\* Publicado na Revista Dialética de Direito Tributário n.º 68, maio de 2001, p. 61)*

Luiz Emygdio da Rosa Jr. também firma posição no mesmo sentido quando diz que “*o substituto responde por débito próprio, enquanto o responsável tributário responde por débito alheio. Disso decorre que na execução fiscal o substituto tributário deve oferecer embargos de devedor, enquanto o responsável tributário deve apresentar embargos de terceiro. O substituto passa a ocupar o lugar do contribuinte na relação jurídica tributária, que dela fica excluído. Registre-se que o substituto ocupa o lugar do substituído(contribuinte) desde o nascimento até a extinção da relação jurídica tributária. Entre o substituto e o substituído instaura-se uma relação jurídica de direito comum, e, portanto, não-tributária, da qual decorre, por exemplo, o direito de regresso de que é titular o substituto em relação ao substituído.*”(*Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário, 14ª edição. 2000. Renovar – SP*)

Se houve engano na interpretação da lei, e foi efetuado pelo contribuinte substituto, repasse financeiro ao contribuinte substituído, do encargo do imposto que deveria ser suportado por ele (substituto tributário), caberá ação regressiva deste, na esfera privada, contra os prestadores de serviço, de forma que o impugnante seja resarcido de eventuais prejuízos por estar infortunadamente sendo obrigado a recolher o imposto em seu nome, já que comprovadamente, ao menos parte dele, foi recolhido em nome de terceiros.

Não tenho dúvidas que no caso em julgamento, no exato entendimento acima exposto, o prestador do serviço ao provar que arcou com um ônus que legalmente não lhe cabia, visto se encontrar excluído do pólo passivo da relação jurídico-tributária, e pelos motivos já exaustivamente expostos, poderá repetir o indébito dentro do prazo decadencial.

Por último, falta adentrar o argumento sobre o alegado enriquecimento ilícito do Estado. Entendo que tal situação só poderia ser alegada, se na hipótese do impugnante vir a pagar o Auto de Infração, e sendo pedida a restituição do indébito, o Estado viesse a negar a restituição, caracterizando assim, o enriquecimento sem causa, por haver recebido o imposto em duplicidade, dos dois contribuintes.

Não pode o Estado renunciar a uma regularização da arrecadação de tributos, ficando à espera de um pedido de restituição prévio, para poder se sentir legitimado a efetuar o lançamento, contra o qual corre prazo decadencial, por conta de uma alegação de enriquecimento ilícito, que só se configurará com a recusa em aceitar o pedido de devolução do imposto pago pelo contribuinte substituído.

Por fim, saindo da apreciação dos fundamentos dos votos divergentes, é sintomático o Parecer DITRI Nº 01909/2007, que em consonância com a interpretação legislativa, exprime claramente as obrigações do tomador do serviço de transporte caracterizáveis como sucessivas, do qual extraio o seguinte excerto:

*Portanto, o entendimento é no sentido de que, nas prestações de serviço de transporte caracterizáveis como sucessivas, iniciadas nesse Estado, cabe ao tomador do serviço, quando inscrito como contribuinte de ICMS deste Estado, na condição de normal, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais prestações, na qualidade de contribuinte substituto. A emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão "Substituição tributária - RICMS-BA, art. 382".*

Em consonância com a legislação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1201765/MG descartou a possibilidade da exigência do ICMS do contribuinte substituído, entendeu que o fisco estadual deve lançar o ICMS das operações sujeitas à substituição tributária exclusivamente junto ao SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, quando a legislação não estabelecer regime de solidariedade do contribuinte substituído:

Assim, convém extrair alguns trechos/fundamentos do voto do referido Acórdão, *in verbis*:

“(...)

*O artigo 128, do CTN (cuja interpretação estrita se impõe), dispõe que, sem prejuízo do disposto no capítulo atinente à Responsabilidade Tributária, "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação , excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" .(...)*

*Significa dizer que o crédito tributário, cuja obrigação de pagar for transferida a terceiros, sempre que não limitado, por força do CTN ou de lei promulgada nesses moldes, à tributação apenas, deve ser entendido por crédito tributário total. Em havendo, todavia, qualquer limitação expressa, a transferência da responsabilidade pela liquidação do crédito só se dará nos limites da determinação legal." (Ives Gandra da Silva Martins, in "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 232/234).*

*Nesse segmento, Paulo de Barros Carvalho, enfatizando que o substituído permanece à distância, como importante fonte de referência para o esclarecimento de aspectos que dizem com o nascimento, a vida e a extinção da obrigação tributária, consigna que:*

*A responsabilidade tributária por substituição ocorre quando um terceiro, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, ostenta a integral responsabilidade pelo quantum devido a título de tributo . 'Enquanto nas outras hipóteses permanece a responsabilidade supletiva do contribuinte, aqui o substituto absorve totalmente o debitum, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, quer os pertinentes à prestação patrimonial, quer os que dizem respeito aos expedientes de caráter instrumental, que a lei costuma chamar de 'obrigações acessórias' . Paralelamente, os direitos porventura advindos do nascimento da obrigação, ingressam no patrimônio jurídico do substituto, que poderá defender suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado.' (In "Direito Tributário - Fundamentos Jurídicos da Incidência", Ed. Saraiva, 4ª ed., 2006, São Paulo, págs. 158/177)*

Conseqüentemente, "o tributo é indevido pela concessionária nesse caso, não por que houve sua incidência na operação anterior, mas, antes, porquanto em sendo o regime da substituição tributária, técnica de arrecadação, e sendo uma das características da técnica a consideração presumida da base de cálculo, nas hipóteses em que um dos dados que a integram não se realiza na operação promovida pelo substituído, deve o Fisco buscar a diferença junto ao substituto. Com efeito, cobrando o valor faltante do substituído, como faz o requerido, está considerando como sujeito passivo quem não figura na relação jurídico-tributária." (REsp 865.792/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 23.04.2009, DJe 27.05.2009).

É que a responsabilização da concessionária (substituída) pelo ICMS referente à não inclusão pelo substituto do valor do frete (que este último não realizara) na base de cálculo do imposto, à luz da Cláusula Terceira, § 3º, do Convênio ICMS 132/92, conspira contra a ratio essendi da sistemática da substituição tributária progressiva. Isto porque a exigência do valor "remanescente" do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto (montadora), este, sim, integrante da relação jurídica tributária. As três conclusões são as seguintes:

**Primeira conclusão:** Não existe qualquer relação jurídica entre substituído e o Estado. O substituído não é sujeito passivo da relação jurídica tributária, nem mesmo quando sofre a repercussão jurídica do tributo em virtude do substituto legal tributário exercer o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte.

**Segunda conclusão:** Em todos os casos de substituição legal tributária, mesmo naqueles em que o substituto tem perante o substituído o direito de reembolso do tributo ou de sua retenção na fonte, o único sujeito passivo da relação jurídica tributária (o único cuja prestação jurídica reveste-se de natureza tributária) é o substituto (nunca o substituído).

**Terceira conclusão:** O substituído não paga 'tributo' ao substituto. A prestação jurídica do substituído que satisfaz o direito (de reembolso ou de retenção na fonte) do substituto, não é de natureza tributária, mas, sim, de natureza privada.

(...)

Assim, conclui-se pela inexistência de relação jurídica entre substituído e Estado.

A inexistência de qualquer relação jurídica entre substituído e Estado é conclusão que decorre facilmente das duas premissas já analisadas. Primeira: embriogenia e conceito do substituto legal tributário. Segunda: natureza da relação jurídica entre substituto e substituído.

(...)" (Alfredo Augusto Becker, in "Teoria Geral do Direito Tributário", Ed. Noeses, 4ª ed., 2007, São Paulo, págs. 581/586 e 595/601)

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para reconhecer a inexigibilidade do ICMS sobre o frete realizado pela concessionária. Inverta-se os ônus de sucumbência fixados em sentença. Demais questões, devem ser solucionadas pelo juízo de origem." (Resp 1201765/MG, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, Relator Min. Mauro Campbell Marques, julgado: 21/10/2010, publicado no DJe: 05/11/2010) - grifos nossos.

Do exposto, entendo que não se pode expor a Fazenda Pública ao risco de repetição do indébito a requerimento daqueles que adimpliram a obrigação sem a capacidade passiva para fazê-lo, apesar de intervenientes na relação econômica do fato gerador da obrigação tributária, visto que, de forma insofismável, estão excluídos da relação obrigacional tributária com o Estado.

Mesmo em eventual negativa da Administração em proceder à restituição sob o argumento de que o imposto pago pelo substituído elidiu Auto de Infração do responsável substituto, nada impede que o contribuinte busque amparo no Poder Judiciário e tenha acolhida a sua pretensão.

Administração Pública está constrita a fazer o que a lei autoriza. Assim, não basta que o imposto seja pago, mas que seja recolhido corretamente pela pessoa obrigada a fazê-lo. Aceitar que o tributo seja recolhido em nome de terceiros, que não tem a devida obrigação legal, é uma atitude temerária; significa abrir precedentes que instauram a insegurança jurídica sobre valores que já estão recolhidos aos cofres públicos, submetendo o Estado ao permanente risco de devolução de altas somas financeiras.

Procedendo de forma liberal, afrouxando os ditames legais, e instaurando-se a liberalidade quanto às normas de recolhimento dos impostos, os contribuintes se sentirão à vontade em continuar com tais práticas. O regime de substituição tributária, com exclusão da obrigação do contribuinte substituído, foi criado exatamente com o objetivo de otimizar a arrecadação e a fiscalização das receitas tributárias.

Relativizar a observância dos rígidos critérios estabelecidos pelo legislador, significa subverter a substituição tributária, enfraquecendo-a e propiciando o surgimento de um danoso *laissez-faire*, quebrando-se regras que são imprescindíveis à boa administração fazendária. Prova disso é que o impugnante reivindica diligência em transportadora com elevada movimentação, com pagamento único no nono dia do mês subsequente, de forma a se apurar dentro do montante de imposto pago em única vez, as parcelas correspondentes aos serviços que foram prestados a ele.

Aceitar as provas que foram facilmente colhidas, como fez a autuante, reduzindo o valor do lançamento original, significa obrigar juridicamente o fisco a ir buscar as provas difíceis de serem colhidas, como foi o caso da TRANSPORTADORA RAYMUNDOS, que embora sejam inviáveis as verificações em uma diligência pelo volume de operações, podem efetivamente serem averiguadas por meio de auditoria vertical, analisando-se detalhadamente cada uma das inúmeras operações, pois como afirmou o impugnante em sua defesa “*há grande volume de operações, e semelhança em documentos fiscais desta transportadora que possui regime especial, mas utilizar-se deste argumento para justificar um Auto de Infração é inaceitável*”.

A razão pela qual o fisco atribuiu exclusivamente ao impugnante a responsabilidade de recolher o ICMS foi exatamente para evitar situações como esta, pois praticamente inviabilizaria o fisco de verificar todas as transportadoras que prestaram serviços ao impugnante, para se certificar de que o imposto foi pago. Abrindo-se exceção para pequenas transportadoras, de fácil comprovação, terá que se abrir também para as grandes, difíceis de averiguar. Aceitar a comprovação parcial como fez a autuante, significa instaurar a dúvida e a incerteza sobre a verdade material, obrigando o fisco a ir apurar *in loco*, nas grandes transportadoras, mesmo a um alto custo, o valor que foi recolhido aos cofres públicos, implodindo o instituto da substituição tributária.

Em sendo assim, torna-se irrelevante a busca pelas demais provas de pagamentos efetuados pelos prestadores de serviços de transportes sucessivos, que por serem contribuintes substituídos, não tem obrigação legal de pagar o ICMS que é devido pelo contribuinte substituto tributário, contra o qual foi lavrado o Auto de Infração. Portanto, não acolho a redução do valor original do lançamento que foi admitida pela autuante, que embora com justas ressalvas, aceitou alguns comprovantes de pagamentos efetuados por algumas transportadoras, consideradas de fácil comprovação.

Finalizo o voto, fazendo um simples questionamento que acredito poder sintetizar todas as argumentações que foram tão densamente dissecadas neste voto. Se o tomador do serviço de transporte não pagasse os imposto, e até mesmo encerrasse suas atividades, não podendo sequer ser encontrado, poderia o fisco autuar os prestadores de serviço pelos impostos que não foram recolhidos pelo contratante dos serviços? A resposta óbvia é não! Pois bem, se o Estado não tem legitimidade nem força legal para efetuar o lançamento sobre o prestador de serviço, é porque este não tem a obrigação de pagar, e, portanto os pagamentos por ele efetuados em seu nome, pela sua inscrição, não podem simplesmente ser convalidado em prol de um terceiro, o tomador do serviço, como se fossem devedores solidários.

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

## VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do fundamentado voto do eminentíssimo relator. Atenho-me, nessa discordância, ao princípio basilar do processo administrativo fiscal: a verdade material. Em outro giro é indispensável destacar também as disposições expressas do Código Tributário Nacional – CTN, que estabelecem que o pagamento: a) extingue o crédito tributário e em decorrência a obrigação tributária a ele vinculada (art. 156, inc. I); b) afasta a responsabilidade por infração (art. 138, ‘caput’).

Neste PAF não discuto a obrigação legal, posta na norma geral e abstrata, relativa à responsabilidade por substituição do autuado na condição de tomador dos serviços de transporte, prestados de forma sucessiva. Essa responsabilidade não é afastada, em nosso voto, mas ela não

pode prevalecer diante da inequívoca demonstração, nesse processo, em prova produzida pela própria autuante, na fase informação fiscal, de que parte do débito apurado já se encontrava recolhido aos cofres públicos via pagamentos efetuados pelos prestadores (contribuintes substituídos).

O relator pontuou em seu voto que o pagamento efetuado por pessoa não obrigada a fazê-lo instauraria para o Estado situação de insegurança jurídica, submetendo a Fazenda Pública a um risco permanente de devolução das somas financeiras recolhidas. Ora, esse argumento não pode prevalecer, pois foi firmado como mera hipótese, que dependeria da realização de evento futuro e incerto, mediante processo autônomo em que o Estado poderá indeferir o pedido, na esfera administrativa, ou se defender, no âmbito do Poder Judiciário. Em quaisquer das situações aventadas estamos diante, como acima afirmado, de uma mera hipótese.

Por sua vez, o processo administrativo fiscal da Bahia, positivado no RPAF/99, apresenta um conjunto de normas específicas, aplicáveis às soluções dos processos que contenham exigência fiscal. Destaco, para melhor detalhamento, as regras contidas no art. 2º, §§ 1º e 2º, do RPAF/99, conforme redação abaixo:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

*§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente. (grifos nossos)*

Destaco, portanto dois aspectos no normativo processual administrativo:

- A VERDADE MATERIAL: sobre os aspectos formais deve prevalecer a realidade, em especial, aquela revelada pelas provas em que não há controvérsia entre as partes;
- SOLUÇÃO MENOS ONEROSA DOS LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS: no caso em concreto, exigir que o contribuinte autuado pague o imposto, acrescido de multa e juros e, em paralelo, os contribuintes substituídos peçam a restituição, é a forma mais longa, demorada e onerosa de solução do litígio, tanto para a fazenda pública como para os particulares envolvidos na questão.

Pelas razões acima expostas, adiro ao entendimento expressado nos votos transcritos pelo relator deste PAF, lavrados pelo julgador Jorge Inácio de Aquino, no ACÓRDÃO nº 0300-04/11 (voto vencedor), e pela Conselheira Classista, Rosany de Melo Nunes Nascimento, no Acórdão da 2ª CJF Nº 0177-12/13 (voto vencido).

Trecho do voto do eminentíssimo relator, Jorge Inácio de Aquino, integrante da 4ª JJF, no Acórdão nº 0300-04/11:

*Pois bem, mesmo se evidenciando nos autos que a obrigação principal relativa aos valores excluídos fora tempestivamente cumprida, o autuante manteve a exigência fiscal sob o argumento de o contribuinte autuado por ocupar o pólo passivo, substituindo os prestadores do serviço de transporte, a Fazenda Pública não pode deles exigir o imposto, já que foram afastados da relação tributária.*

*Poder-se-ia, então, imaginar que o autuante (e este parece ter sido o caso) movido por zelo e cautela, efetuou o lançamento fiscal por considerar que o prestador do serviço pode pleitear a restituição do valor que recolheu. Discordo dessa razão, pois o imposto decorre das operações de serviço prestadas. Elas ocorreram, portanto, o ICMS é devido.*

*Ora, o imposto não decorre da responsabilidade pelo pagamento que a lei impõe ao contribuinte autuado e, sendo a obrigação tributária devida, não há falar possibilidade de restituição de indébito, pois indébito não há. Portanto, para o caso não cabe restituição em eventual pleito de contribuinte substituído. Em reforço ao entendimento que exponho, empresto aqui a normativa do §4º do art. 352 do RICMS/BA que tratando da espécie de substituição tributária por antecipação, assegura ao contribuinte substituído o direito à*

*restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, se o fato gerador presumido não chegar a se realizar, observado o disposto no RPAF e no art. 33 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996.*

*Então, por analogia, realizado o fato imponível, sendo devido, portanto o ICMS, não é possível ao contribuinte substituído pedir a restituição do imposto, caso considere incorreto o pagamento que efetuou.*

Trecho do voto proferido pela Conselheira Rosany de Melo Nunes, no Acórdão da 2ª CJF Nº 0177-12/13:

*Com efeito, através do instituto da responsabilidade tributária, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Se é certo que a responsabilidade tributária a que se referem os artigos 380 a 382 do RICMS/97 não comporta benefício de ordem, estando, portanto, os auditores fiscais autuantes autorizados a exigirem o imposto diretamente do contribuinte substituto, certo é também que não se pode pretender que a cobrança do tributo prevaleça mesmo na hipótese de haver prova de que este já foi devidamente recolhido.*

*Ora! Se é certo que a responsabilidade tributária a que se referem os artigos 380 a 382 do RICMS/97 não comporta benefício de ordem, estando, portanto, os auditores fiscais autuantes autorizados a exigirem o imposto diretamente do contribuinte substituto, certo é também que não se pode pretender que a cobrança do tributo prevaleça mesmo na hipótese de haver prova de que este já foi devidamente recolhido, sob pena de este procedimento provocar enriquecimento ilícito por parte do Estado. Evento que não se pode conceber!*

Frente ao acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em conformidade com as planilhas apresentadas pela autuante por ocasião da informação fiscal apensada às fls. 259 a 283 do PAF. O demonstrativo de débito do Auto de Infração passa a ter o seguinte formato:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	B.CÁLCULO	ALIQ %	VLR. DEVIDO	MULTA
30/08/2008	15/09/2008	5.623,00	17	955,91	60%
30/03/2009	15/04/2009	93.720,94	17	15.932,56	60%
30/06/2009	15/07/2009	62.815,94	17	10.678,71	60%
30/07/2009	15/08/2009	103.159,41	17	17.537,10	60%
30/11/2009	15/12/2009	12.314,24	17	2.093,42	60%
30/03/2010	15/04/2010	35.548,76	17	6.043,29	60%
30/04/2010	15/05/2010	10.287,24	17	1.748,83	60%
30/05/2010	15/06/2010	2.535,82	17	431,09	60%
30/06/2010	15/07/2010	3.134,88	17	532,93	60%
30/07/2010	15/08/2010	7.341,53	17	1.248,06	60%
TOTAL				57.201,90	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279127.0009/12-3, lavrado contra UNIBAHIA SOCIEDADE COOPERATIVA, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de R\$91.676,25, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE