

**PROCESSO** - A. I. Nº 269358.0005/11-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EISA - EMPRESA INTERAGRÍCOLA S/A.  
**RECORRIDOS** - EISA – EMPRESA INTERAGRÍCOLA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0300-04/11  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/SUL  
**INTERNET** - 16/05/2014

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0119-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE CONTRATADO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. As relações jurídico-tributárias submetem-se ao princípio da estrita legalidade e não a margem para que o exegeta, e, ainda, o julgador na formação da norma individual e concreta, venha alargar os limites legalmente delineados, "*in casu*", que o ICMS nessas prestações de transporte iniciada neste Estado deve recair a exação sobre o tomador do serviço e não sobre o prestador. A obrigação tributária por substituição prevista nos artigos 380 a 382 do RICMS/BA-97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, é norma cogente, cujos efeitos não podem ser flexibilizados por pactos privados. Mantida a exigência do ICMS no montante quantificado na revisão fiscal aludida nas prestações iniciadas em outras unidades federativas e que, por engano, foram incluídas no cálculo do imposto devido a este Estado. Modificada a Decisão recorrida. 2. OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS POR PRESUNÇÃO LEGAL, MEDIANTE CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADA EM LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. Provada a saída de aparas/resíduos decorrentes das sobras da classificação dos fardos de algodão em pluma. Infração improcedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Consta dos autos Recurso Voluntário e de Ofício interpostos em face do acórdão referido que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em 03/06/2011 por imputar 04 infrações. Como o sujeito passivo admitiu o cometimento das de número 02 e 03, com a prova do respectivo pagamento, sendo objeto da pretensão recursal as de número 01 e 04, a saber:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, no valor de R\$228.724,51, com multa de 60% sobre o valor da obrigação principal.

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saída de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no valor de R\$11.568,97, acrescido de multa de 100%.

Em Primeira Instância, a lide foi dirimida mediante o voto condutor divergente, tendo sido vencido aquele proferido pelo i. Relator. São estes os termos do julgado:

*“O impugnante reconhece a procedência dos itens 02 e 03, trazendo aos autos o comprovante de pagamento destes valores com redução de multa, contestando os lançamentos das infrações 01 e 04. Assim, a lide fica resumida a estes dois itens que foram impugnados.*

*No item 01, o impugnante procura respaldar a lisura dos seus procedimentos quanto à não retenção obrigatória do ICMS sobre operações de frete, pelo fato de considerar que não há serviços prestados de forma contínua, sendo portanto, obrigação do prestador dos serviços, e concomitantemente traz ao processo, comprovantes de pagamento do ICMS pelos serviços prestados ao impugnante, pelas transportadoras. Quanto a isto, o autuante constatou que não são todas as operações que tem comprovação do imposto pago, restando inúmeras outras sem comprovação, razão pela qual refaz o demonstrativo de débito (fls. 1233/1237), configurando-se um valor total de R\$26.300,62 de ICMS sem comprovação de recolhimento, para o caso do CONSEF considerar adimplido o pagamento do ICMS feito pelas transportadoras e que foram comprovados nos autos.*

*Quanto ao primeiro argumento, de que não se trata de operações sucessivas, devo reconhecer que a legislação é omissa quanto à definição do que seja operações sucessivas - se apenas mais de uma, ou se haveria um número mínimo de operações que configurasse tal procedimento como sucessivo ou continuado. Assim, é que pela lacuna da legislação, a Diretoria de Tributação – DITRI, em consulta formulada a esse respeito, considera que a existência de duas ou três prestações de serviço de transporte dentro do mesmo mês caracteriza a prestação sucessiva, independentemente da existência de contrato formal, conforme pode se verificar no Parecer 01909/2007 elaborado pela DITRI (doc. fls. 88/89). Assim, não acato o argumento do impugnante, pois considero que diante de tal situação, o mesmo deveria fazer uma consulta à Secretaria da Fazenda ou então agir de forma conservadora e prudente, retendo o ICMS devido pelo frete, já que isto não lhe traz prejuízo algum, visto que o custo do frete é suportado pela tomadora do serviço.*

*Quanto ao fato de as empresas prestadoras de serviço comprovadamente haverem pago o ICMS, pelo menos parcialmente, vejamos o que diz o art. 380, § 1º do RICMS/BA:*

*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, por expressa disposição de lei, não pode o Estado escolher livremente a quem exigir o tributo nas prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados dentro do Estado, pois exclui textualmente do pólo passivo, o contribuinte substituído, no caso o prestador do serviço. Ficou comprovado que as transportadoras, de forma indevida, recolheram ICMS, ainda que em valor inferior ao das prestações de serviço feitas ao impugnante – ou seja, seguramente não recolheram todo o ICMS devido por estas prestações e assim, teriam direito à restituição do indébito, não podendo o impugnante se eximir da responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto, pela possibilidade de eventual recolhimento por parte dos prestadores de serviço, e se as transportadoras tem direito à restituição do imposto pago indevidamente, a Fazenda Pública não pode se expor 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. No entanto, restou comprovado e reconhecido pelo autuante, que operações praticadas pela EISA do Piauí entraram por engano no cálculo do imposto devido no mês de fevereiro de 2010, no montante de R\$15.335,89, e que foi utilizado como crédito pelo impugnante, não podendo ser reclassificada como crédito indevido, e mantida no Auto de Infração conforme foi pedido pelo autuante, por falta de previsão em lei para tal, além de ser uma afronta ao devido processo legal. Assim, reduzo o lançamento do mês de fevereiro de 2010, inicialmente em R\$67.570,88, para o valor de R\$52.234,99, valor resultante da diferença do valor lançado indevidamente de R\$15.335,89, resultando o valor total desta infração em R\$213.388,62.*

*Na infração 04, a empresa traz provas de que de fato emite notas fiscais de saída de aparas/resíduos de algodão em pluma, com preço inferior ao praticado no mercado com o algodão em pluma e que tais entradas não são registradas porque a empresa não adquire tais mercadorias, dado que ela surge no processo de classificação do algodão, retirando amostras dos fardos que deram entrada no estabelecimento. O impugnante apenas confirma não ter encontrado entradas de resíduos/aparas de algodão, situação plenamente justificável diante do processo aplicado pela impugnante para a comercialização da sua mercadoria principal. O demonstrativo de fl. 76, feito pelo autuante se reporta à omissão de 31.561 kg de aparas/resíduo de algodão, que resultou no lançamento de R\$11.568,97. Devo observar que o doc. 12 apensado pelo impugnante as fls. 1217/1218 traz as notas fiscais de saída das aparas de algodão, com destaque de ICMS, no mesmo quantitativo em que foi encontrado na auditoria de estoque. Em sendo assim, considero esta infração improcedente.*

*Assim, diante do exposto voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo.*

INFRAÇÃO	SITUAÇÃO	MULTA	VALOR
----------	----------	-------	-------

1	PROCEDENTE EM PARTE	60%	213.388,62
2	RECONHECIDA	60%	6.067,48
3	RECONHECIDA	60%	187,78
4	IMPROCEDENTE	0%	0,00
		TOTAL	219.643,88

### **VOTO VENCEDOR QUANTO À INFRAÇÃO 01**

*Peço respeitosa vênia para dissentir do ilustre relator no que tange à infração 01.*

*A infração 01 decorre de operações de transporte prestadas ao autuado pelas empresas transportadoras RAYMUNDO TRANSPORTES LTDA, TRANSCONCEIÇÃO LTDA, COOTRALEM e TRANSWEST TRANSPORTE LTDA., todas inscritas na Bahia, conforme demonstrativos de fls. 07 a 40 dos autos.*

*O contribuinte, autuado por falta de retenção e recolhimento do imposto correspondente a essas operações na condição de contribuinte substituto, não nega que não efetuou a retenção e recolhimento, mas comparece aos autos juntando à defesa, documentos de arrecadação para comprovar que o imposto exigido foi pago pelas transportadoras que lhe prestaram os serviços (fls. 151 a 468). Entendendo que nenhum imposto é devido, conclui que se penalidade restar deve ser a prevista no inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como lhe garante o art. 112 do CTN.*

*Por sua vez, o autuante, por ocasião da informação fiscal, a despeito de manter a integralidade da exigência fiscal na infração em face da disposição do art. 380, II, c/c o art. 382, I, do RICMS/BA, analisando os documentos apresentados pelo impugnante, elaborou novo demonstrativo da infração dela excluindo as operações em que atestou comprovado o pagamento do ICMS devido, dela restando recolhimento não comprovado no valor de R\$26.300,62 (fls. 1233-1237, demonstrativo este que o nobre Relator considerou fora a título ilustrativo), para que, caso o CONSEF entenda adimplidas as obrigações com imposto pago pelas transportadoras, aderindo ao pedido alternativo do impugnante, qual seja a aplicação da penalidade de 60% do valor não retido por substituição (art. 42, II, “e” e não “d” da Lei nº 7.014/96, como pediu o impugnante) mantenha a procedência parcial da infração.*

*Analisando os documentos de arrecadação juntados pelo impugnante, vejo, conforme o próprio autuante atesta, que os valores recolhidos correspondem a operações originalmente relacionadas na infração.*

*Portanto, frente ao descritivo da infração, comprovado o recolhimento do ICMS devido por operações registradas em muitos dos CTCs listados no demonstrativo do autuante (fls. 09 a 22 – Anexo 01 do autuante) foi recolhido tempestivamente pelas empresas que prestaram o serviço de transporte, conforme os documentos comprobatórios juntados aos autos por ocasião da defesa, e acolhidos pelo autuante com o demonstrativo refeito, no qual reduz o valor devido de R\$228.724,51 para R\$26.300,62, logo se vê que, quanto à essência do mérito, que não ocorreu a falta de recolhimento do imposto devido pelas operações de serviço de transporte excluídas do demonstrativo original da infração.*

*Resta, então, avaliar se desse valor excluído existe algo passivo de penalidade.*

*O caso em apreço trata do fenômeno da Substituição Tributária prevista no art. 128 do Código Tributário Nacional–CTN quando reza que 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, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

*Com relação ao instituto da substituição tributária (que implica na transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo para pessoa diversa do sujeito passivo de fato), embora haja pequena divergência na doutrina, está sedimentado o entendimento de existência de três espécies: a substituição para frente, a substituição para trás (ou diferimento), e a substituição propriamente dita.*

*Na primeira hipótese (substituição para frente), o tributo relativo a fatos geradores que deverão ocorrer posteriormente é arrecadado de maneira antecipada, sobre uma base de cálculo presumida. Na substituição para trás, ou diferimento, o que ocorre é justamente o contrário. Apenas a última pessoa que participa da cadeia de circulação da mercadoria é que paga o tributo, de maneira integral, inclusive relativamente às operações anteriormente praticadas e/ou seus resultados. Já na substituição pura e simples, o contribuinte em determinada operação ou prestação é substituído por outro que participa do mesmo negócio jurídico. Este é o caso em apreço em que o autuado deveria pagar o tributo devido pelo prestador do serviço de transporte.*

*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. Ora, mas, como visto, das operações excluídas nada mais há que cobrar de obrigação tributária principal. Não se trata de impossibilidade legal de exigir imposto do prestador do serviço, pois o ICMS que é devido pelas operações excluídas foi tempestivamente*

recolhido.

*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 imponible, sendo devido, portanto o ICMS, não é possível ao contribuinte substituído pedir a restituição do imposto, caso considere incorreto o pagamento que efetuou. Não tem sentido, portanto, nem por cautela fiscal se manter a exigência tributária como originalmente formulada e, se mesmo assim, o contribuinte substituído venha pleitear eventual restituição, a Administração deve indeferir de plano o pedido por falta de objeto.*

*Por outro lado, prevalecendo o entendimento de cautela do autuante se estará novamente tributando fatos imponíveis já tributados, o que, em um primeiro momento, caracteriza um indevido bis in idem tributário que só se dissolveria com a efetiva restituição do imposto pago pelo contribuinte substituído que, no caso, não tem sentido por algumas razões: primeiro, porque, embora sendo possível, sem trazer qualquer efetiva vantagem financeira às partes, pelo trabalho e tempo que demanda, o processo de restituição impõe custos a todos os implicados na relação jurídica; segundo, porque, o contribuinte autuado, na condição de substituto tributário, se sub-roga integralmente na pessoa do contribuinte substituído, portanto, quanto a obrigações e direitos (art. 8, §7º da Lei 7.014/96), o que significa que ele também poderia pedir restituição, senão do primeiro recolhimento (o efetuado pelas transportadoras) porque, repito, indébito não há, mas do principal que por ventura venha aqui pagar neste item, por força do manifesto bis in idem.*

*Por outro lado, com relação ao imposto devido por substituição, a legislação tributária baiana, no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, apena a falta de retenção do ICMS por parte do contribuinte substituto com a multa de 60% do valor não retido. É o caso em exame. Portanto, resta aplicável tal penalidade sobre o valor devido e não retido pelo contribuinte autuado, mas que teve comprovado o recolhimento tempestivo por parte das empresas que lhe prestaram o serviço de transporte. Aliás, nesse caso, o próprio impugnante admite tal penalidade, embora a tipificando equivocadamente na alínea “d” do dispositivo citado.*

*Então, confrontando o demonstrativo de débito original como refeito pelo autuante na informação fiscal e relativo aos valores mensais devidos que expressa a serem mantidos (fls. 1235-1237), em face do imposto não retido pelo autuado na condição de contribuinte substituto, é devida a multa no valor de R\$ 121.454,33, cujo demonstrativo de débito é o seguinte:*

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vincto	Base Cálculo	Aliq. %	Multa %	ICMS
<b>Infração 01</b>					
31/01/2010	15/02/2010	12.058,28	17	60	7.234,97
28/02/2010	15/03/2010	67.570,88	17	60	40.542,53
31/03/2010	15/04/2010	24.792,49	17	60	14.875,49
30/04/2010	15/05/2010	39.557,28	17	60	22.382,64
31/05/2010	15/06/2010	17.002,58	17	60	9.536,18
30/06/2010	15/07/2010	1.664,64	17	60	998,78
31/07/2010	15/08/2010	6.154,37	17	60	1.059,75
31/08/2010	15/09/2010	32.082,68	17	60	16.082,45
30/09/2010	15/10/2010	14.390,39	17	60	7.091,23
31/10/2010	15/11/2010	4.140,18	17	60	411,26
30/11/2010	15/12/2010	1.036,90	17	60	622,14
31/12/2010	15/01/2011	8.273,84	17	60	616,90
<b>Total</b>					<b>121.454,33</b>

*Entretanto, embora como visto, a multa pela falta de retenção do ICMS das operações excluídas nesta infração seja devida, por mudar o fulcro da autuação original, ela só pode ser exigida através outro específico lançamento tributário de ofício, sem prejuízo da denúncia espontânea disposta no Capítulo VI do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, enquanto não iniciado novo procedimento fiscal para tanto.*

*Assim, pelo exposto, restam devidos na infração acusada apenas os valores de ICMS das operações indicadas no demonstrativo refeito pelo autuante às fls. 1233-1235, cujo imposto devido não restou comprovado*

*recolhimento por parte das empresas prestadoras do serviço de transporte, cuja soma resume-se a R\$26.300,62, contemplado pelo demonstrativo de débito abaixo que sobra excluído das operações que tiveram a comprovação de recolhimento pelas transportadoras atestada pelo autuante.*

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO – INFRAÇÃO 01					
Data Ocorr	Data venco	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
30/04/2010	15/05/2010	13.252,24	17	60	2.252,88
31/05/2010	15/06/2010	6.523,18	17	60	1.108,94
31/07/2010	15/08/2010	25.812,47	17	60	4.388,12
31/08/2010	15/09/2010	31.050,53	17	60	5.278,59
30/09/2010	15/10/2010	15.127,47	17	60	2.571,67
31/10/2010	15/11/2010	20.322,00	17	60	3.454,74
31/12/2010	15/01/2011	42.621,65	17	60	7.245,68
<b>Total</b>					<b>26.300,62</b>

*Ante todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, representando, com base no art. 156 do RPAF, à autoridade competente a abertura de novo lançamento para a exigência da multa por falta de retenção do ICMS na condição de contribuinte substituto, conforme retro exposto, devendo ser homologadas as quantias já pagas.”*

Na resolução do julgado consta que a 4ª Junta de Julgamento fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF por força dos disposto no art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão e base, o autuado inicia seu apelo, esclarecendo que tem como atividade o comércio, indústria e exportação de algodão em caroço e em rama, café em coco e grão entre outras sementes oleaginosas, e que se trata de empresa estabelecida há mais de 60 anos com filiais em diversos estados.

Dirige sua tese recursal apenas em relação à infração 1. Neste sentido, diz que o ICMS devido em virtude das operações de transporte nos serviços prestados pelas transportadoras RAYMUNDOS TRANSPORTES LTDA, TRANSCONCEIÇÃO LTDA., COOTRALEM E TRANSWEST TRANSPORTES LTDA. foi recolhido pelas transportadoras e tais serviços não se tratavam de operações sucessivas e repetidas como descreveu o agente fiscal.

Repisa que os documentos colacionados ao PAF fazem prova neste sentido (doc. 06, fls. 172/187).

Afirma que não houve prestações sucessivas nos termos do art. 382 do RICMS, que reproduziu.

Assevera que a Consulta Tributária atinge apenas a esfera jurídica do consultante e não de terceiros. Transcreve julgado do TJ SP nesse sentido e diz que é curial que o aludido expediente para esclarecimento de dúvida quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade, e que desse modo, a consulta trazida à baila no julgado recorrido foi formulada por empresa fabricante de sabão e detergentes sintéticos – CNAE 2061400- e que sua atividade é comercialização de algodão em pluma.

Alude ao aspecto que a lei não estabelece a regra da substituição tributária para prestações sucessivas de transporte, e que o art. 380 do RICMS-BA ao criar esta regra fez sem base legal, além de haver omissão do que seja “prestações sucessivas de transporte”.

Logo, como conclui, não há como lhe imputar o cometimento da infração e nem lhe impor penalidade, a qual diz é cabível quando o tributo não é recolhido tempestivamente ( art. 42, II, “e”, o que os julgadores de primeira instância inclusive reconheceram.

Pontua, em arremate, que acosta ao Recurso os comprovantes de recolhimento do ICMS que não puderam ser juntados por ocasião da defesa (CTRC’s de transportes iniciados na Bahia).

Acrescenta que na relação de fls. 1235/1237 constam as operações e prestações de transporte iniciadas em outras unidades federativas – CTCR’S de transporte iniciados no Piauí e em Sergipe.

Aduz, ainda que, se devido for o ICMS é aos Estados do Piauí e Sergipe, onde se iniciou a prestação do serviço, nada sendo devido ao Estado da Bahia à luz do art. 12, V e VI da LC 87/96.

Por fim, protesta pela produção de todos os meios jurídicos probantes e que seja reformado o

julgado de piso na parte que lhe foi contrária.

Embora inicialmente afirme que o Recurso é relativo às infrações 1 e 4, no que toca a estas infrações, nada mencionou.

Esta CJF acatando o Parecer da PGE de fl. 1.334, converteu o PAF em diligência ao autuante como se verifica da fl. 1.340, o que ensejou a revisão fiscal de fls. 1.345/1.357 que em síntese, à fl. 1354, concluiu que o autuado não se desincumbiu que em todas as operações houve o pagamento pela transportadora., e passa a demonstrar no quadro analítico de fls. 1354/1355, tendo ainda exposto quadro às fls. 1355/1356 relacionando os valores mensais devidos e que devem ser mantidos à míngua de prova do seu recolhimento, com um total geral de R\$ 10.368,14 como montante devido relativamente à infração 1. Ao final, o diligente estranho ao feito, opinou pelo procedência integral da infração 1, ou alternativamente, pela procedência parcial nos termos do voto vencedor com os ajustes feitos na diligência.

Intimado o recorrente, se manifestou às fls. 1365/1366, salientando, em suma, que a exceção da Nota Fiscal nº 603, cujo ICMS foi recolhido pela transportadora Transvale, que o diligente deixou de atentar para o fato de que todas as operações de transporte referidas em sua análise foram iniciadas em outras unidades federativas e que, como pontuado no acórdão recorrido, foram por lapso incluídas no cálculo do imposto devido, vez que o art. 12, V e VI da LC 87/96 preceitua que os sujeitos ativos daquelas obrigações tributárias são o Estado do Piauí e Sergipe, como diz poder ser depreendido do quadro ali exposto à fl. 1.367. Reitera, por derradeiro, os fundamentos recursais para reforma do “*decisum*” de origem. Junta documentos às fls. 1369/1.413.

Instada a Procuradoria, se posicionou às fls. 1.417/1.418, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Expõe que é incontroverso que caberia ao tomador do serviço a obrigação de recolher o ICMS no caso em tela, mas que em virtude do princípio constitucional de vedação a cobrança em duplicidade, que se configura enriquecimento ilícito, que comprovado que a empresa de transporte efetuou o recolhimento do ICMS relativo a essas operações, que deve ser acatada a prova dos autos e excluídos os valores da presente exigência fiscal, a teor do demonstrativo de fls. 1.154/1.356, Parecer este que foi anuído sem ressalvas pela Procuradora Assistente nos termos do despacho de fl. 1.419.

## VOTO

O Recurso Voluntário trazido ao crivo deste Colegiado tem como propósito a reforma parcial da Decisão de origem relativamente à infração 1, que concerne às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, com multa de 60% sobre o valor correspondente à cobrança desta obrigação principal.

De início, constato que consta do Recurso a afirmativa de que não houve prestações sucessivas nos termos do art. 382 do RICMS, e que a lei não estabelece a regra da substituição tributária para prestações sucessivas de transporte, além que, o art. 380 do RICMS-BA ao criar esta regra o fez sem base legal, sendo omissa a legislação quanto ao que seja “prestações sucessivas de transporte”.

Observo, neste diapasão, que o serviço foi contratado na modalidade CIF, tendo o recorrente se creditado do ICMS pago pela transportadora, já estando o valor do frete incluído no preço (fls. 1064/1139), tendo arcado com os encargos do imposto sobre esse frete.

Neste passo, devo ressaltar que, em respeito à segurança jurídica e aos primados constitucionais que dão conformação ao devido processo legal, e cumprindo ao julgador convencer-se para julgar com base necessariamente nas peças que instruem os autos do PAF, estes mesmo elementos, me convenceram de que houve efetivamente prestações sucessivas de transporte que legitimassem a pretensão tributária exercida através da lavratura do Auto de Infração, como se

observa do demonstrativo anexo ao AI que relaciona diversas prestações de serviço de transporte no curso de meses pela mesma transportadora. Houve, pois, prestação sucessiva.

Discordo de que a lei o fez sem base legal, e não acolho o argumento recursal de que não há como imputar ao sujeito passivo o cometimento da infração com a falta de recolhimento do ICMS, e nem lhe impor a penalidade correspondente, porque ao meu ver há prova de que houve prestação sucessiva e que cabe a imposição do acessório que segue a mesma sorte do principal, ou seja, a multa prevista no art. 42, “e”.

Outra questão é a do pagamento efetuado por terceiros, ou seja, pelas transportadoras. Compulsados os autos, extrai-se que houve divergência quanto à exegese do art. 380, § 1º do RICMS-BA e seus efeitos sobre a relação jurídico-tributária sob análise. Em apertada síntese, infere-se do decisório “*a quo*” que, muito embora a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS não recaia sobre as transportadoras, prestadoras de serviço ao autuado, foi quem efetuou o recolhimento do ICMS respectivo de cada serviço, conquanto coubesse ao tomador e não ao prestador fazê-lo e que, a despeito disto, foi considerado como tendo sido recolhido o ICMS quanto às prestações iniciadas neste Estado da Bahia.

O Relator no seu voto vencido, por seu turno, considerou que, muito embora tenha havido pagamento do imposto pelas prestadoras de serviço de transporte, e não pelo recorrente, o tomador do serviço, tal fato não tem o condão de legitimar esse pagamento, por força do disposto no art. 380, § 1º do RICMS-BA, que expressamente exclui a responsabilidade atribuída às transportadoras nas prestações de serviço iniciadas dentro desta unidade federativa.

Por essa linha exegética, é dizer que é vedado ao Estado escolher livremente a quem exigir o ICMS nessas prestações de serviço ali discriminadas, por haver expressa determinação de que cabe ao tomador e não ao prestador do serviço, por lhe faltar capacidade passiva para efetuar o recolhimento do ICMS, validamente. E como disse, afirmar o contrário seria ensejar o pleito de repetição do indébito, por elas, prestadoras, que “*ex vi lege*”, não lhes cabe recolher o imposto, mas sim quem contrata seus serviços, os tomadores.

No voto vencedor, decidiu-se por considerar legítimos os recolhimentos efetuados pelas transportadoras e que não lhes assiste o direito de postular a restituição, já que o fato imponível ocorreu, e que, portanto, indébito não há que possa ser arguido pelo contribuinte substituído, que são as transportadoras.

Expostas as duas linhas decisórias, dúvidas não remanescem de que uma delas, a do voto vencido, interpretou a norma nos seus termos literais sem alargar e nem restringir. O vencedor, no entanto, inobstante haver essa expressa regra, como houve pagamento, entendeu pertinente. A Procuradoria adotou no seu d. Parecer a mesma posição, considerando procedentes esses recolhimentos sob pena de configurar cobrança em duplicidade do tributo em voga e, pois, enriquecimento ilícito.

Peço vênia para dissentir por comungar do mesmo entendimento esposado no voto vencido, isto porque, sabidamente, as relações jurídico-tributárias submetem-se ao princípio da estrita legalidade e não a margem para que o exegeta, e, ainda, o julgador na formação da norma individual e concreta, venha alargar os limites legalmente delineados, “*in casu*”, que o ICMS nessas prestações de transporte iniciada neste Estado deve recair a exação sobre o tomador do serviço e não sobre o prestador.

Logo, à vista do que preconiza o art. 380, do RICMS, considero existente a vedação para se atribuir ao contribuinte substituído, as prestadoras, o pagamento do ICMS, face, friso, essa disposição legal que de modo expreso, determina que cabe ao tomador das prestações de serviço de transporte iniciadas ou executadas dentro deste estado quanto à obrigação principal.

Pelo que, tenho como correta a posição do relator que considerou faltar capacidade passiva às transportadoras que são o contribuinte substituído, já que o RICMS-BA determina que cabe ao tomador. O recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviço contratadas pelo tomador, a

quem a este cabe recolher, e estando recolhido, é legítimo o requerimento de restituição do indébito relativamente a toda prestação desse serviço iniciada ou executada dentro deste Estado.

Não há como alcançar outra ilação. O teor do aludido artigo é claro. Dizer o contrário seria subverter a norma geral e abstrata prevista no RICMS-BA e, por conseguinte, violar o princípio da legalidade.

É dizer que o fato do recolhimento ter sido feito pelas transportadoras não pode ser considerado como cumprida a obrigação principal tributária com lastro em pactos privados a lume da regra do no art. 123 do CTN, *verbis*:

*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."*

Considero, pois, que a obrigação tributária por substituição prevista nos artigos 380 a 382 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, é norma cogente, cujos efeitos não podem ser flexibilizados por pactos privados. Eis o texto:

*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 - sendo o serviço prestado por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado;*

*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".*

Nesse contexto, devo discordar ainda do entendimento de que haveria cobrança em duplicidade, e o conseqüente enriquecimento ilícito. Justifico. É que os recolhimentos do ICMS efetuados pelas prestadoras do serviço não podem aproveitar ao credor, o sujeito ativo da relação tributária, por serem ilegítimos na medida em que falta às tomadoras a capacidade passiva, sendo clarividente o texto legal que impõe o pagamento ao tomador, contribuinte substituto, tanto que no voto vencido determinou-se a exclusão das prestações iniciadas no Piauí e não na Bahia.

Concluir-se diversamente seria temerário, na medida em que como falta a capacidade passiva em lei prevista, quem recolheu o ICMS indevidamente pode vir a postular a restituição correspondente, situação que poria em risco a segurança jurídica do credor.

Por conseguinte, entendo que o recorrente é devedora do ICMS exigido nesse lançamento de ofício e, reflexamente, no montante quantificado na revisão fiscal aludida nas prestações iniciadas em outras unidades federativas e que, por engano, foram incluídas no cálculo do imposto devido a este Estado.

Enfrentando o Recurso de Ofício, entendo que deve ser improvido, haja vista ter restado claro que as exclusões foram relativas às prestações de serviço de transporte iniciadas em Sergipe e no Piauí e não neste Estado, como restou comprovado e reconhecido pelo próprio Fisco, que operações praticadas pela EISA do Piauí foram inclusas por erro no cálculo do imposto devido no mês de fevereiro de 2010, no montante de R\$15.335,89, o que foi utilizado como crédito pelo autuado.

A redução foi, dessa forma, justificada referente ao lançamento do mês de fevereiro de 2010, inicialmente em R\$67.570,88, para o valor de R\$52.234,99, valor resultante da diferença do valor lançado indevidamente de R\$15.335,89, resultando o valor total desta infração em R\$213.388,62. Idem quanto ao entendimento acerca da infração 04, decorrente de levantamento quantitativo de estoque no qual se verificou omissão de entrada com pagamento de saídas não contabilizadas por se tratarem de aparas produzidas dentro do próprio estabelecimento autuado, sem ter havido, pois, entradas de mercadorias.

Quanto a infração 4, também objeto do Recurso de Ofício, tendo em vista as provas acostadas aos autos pelo autuado, mantenho inalterada a Decisão quanto a este item.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269358.0005/11-8**, lavrado contra **EISA – EMPRESA INTERAGRICOLA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$219.643,88**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS