

**A. I. Nº** - 206955.0019/13-6  
**AUTUADO** - WEATHERFORD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 28/04/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0076-03/15**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Apesar de não ficar comprovado que existem contratos formais firmados, restou caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabendo ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Refeitos os cálculos para excluir as prestações comprovadas, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 13/11/2013, refere-se à exigência de R\$139.780,78 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção do imposto e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 24 a 47, alegando que é uma sociedade empresarial que possui como foco de atuação o setor de exploração e produção de petróleo e gás natural, tendo como objetivo principal o desenvolvimento de soluções mecânicas, a aplicação de tecnologias e a prestação de serviços em todas as fases de desenvolvimento da atividade econômica do referido setor. Com operações em mais de cem países, é uma das maiores empresas do mundo em sua área de atuação e, por este motivo, no regular exercício de suas atividades, afirma que sempre pauta sua conduta no rigoroso cumprimento de suas obrigações, inclusive as tributárias, principais ou acessórias, de modo a evitar qualquer dano à sua reputação sedimentada sobre anos de atuação de excelência no mercado mundial de petróleo e gás.

Diz que, recentemente, foi alvo de procedimento fiscal em seu estabelecimento localizado no município de Camaçari. Ao final, a Auditora Fiscal lavrou o Auto de Infração, objetivando a cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), bem como da multa incidente em razão de supostas irregularidades que descreveu.

Preliminarmente, o defendente alega que constatou falta de identificação da metodologia utilizada para selecionar as operações tributáveis e violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Transcreve o art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, salientando que o mencionado dispositivo assegura aos litigantes em processo administrativo ou judicial o contraditório e a ampla defesa. Também reproduz o art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, aprovado pelo Decreto n.º 7.629/1999. Alega que recebeu, como anexo do Auto de Infração, tão somente planilhas numéricas contendo o valor das operações ocorridas no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, bem como do imposto devido correspondente, sem qualquer informação por parte da Autoridade

Fiscal a respeito da metodologia utilizada para selecionar as operações tributáveis, bem como para encontrar os valores finais indicados na autuação.

Também alega que nos documentos entregues ao impugnante não consta qualquer prova que justifique a caracterização das prestações de serviços de transporte como sucessivas, requisito fundamental para ocorrência da substituição tributária prevista no artigo 380, inciso II, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Diz que a autuante entregou um CD ao Impugnante contendo a indicação dos documentos fiscais por ela analisados no curso da fiscalização, e que teoricamente embasaram o lançamento de ofício ora sob exame, mas o referido CD não é parte integrante do Auto de Infração, e não consta neste Auto de Infração qualquer menção a tal CD, inclusive quanto à sua existência. Afirma que a legislação baiana é clara, conforme estabelece o artigo 39 do Decreto n.º 7.629/1999, que transcreveu, e que o auto de infração conterá *a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário e a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta*. Mas o auto de infração sob exame não contém tais informações, o que implica claramente sua nulidade.

Diz que é inegável a omissão por parte da Autoridade Fiscal, a qual não incluiu no auto de infração ora impugnado informações essenciais para que o autuado pudesse elaborar sua defesa de forma minimamente adequada. A falta de clareza nas acusações que lhe são imputadas torna impossível a análise do débito tributário e, conseqüentemente, lhe impede refutar as acusações que lhe foram impostas. Frisa que a constituição do crédito tributário é assentada em flagrante e truculenta violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, pois calcada unicamente sobre entendimento cuja construção – critérios, fórmulas e parâmetros – não foram explicitados ao contribuinte, resultando em ocorrência impossível de ser identificada, e muito menos de ser apresentada defesa.

Ressalta que conforme RPAF/BA é nulo o ato praticado com preterição do direito de defesa. Além disso, impõe a nulidade do lançamento fiscal que não contiver elementos suficientes para a determinação com segurança dos fundamentos da infração imposta ao sujeito passivo. Entende que a Autoridade Revisora deve reconhecer a nulidade do auto ora combatido, em vista das falhas apontadas, inquestionavelmente prejudiciais ao impugnante, de modo que seja determinado seu imediato cancelamento. Destaca, neste contexto, que esta Junta de Julgamento Fiscal já se posicionou neste sentido, conforme Acórdão n.º 0037-03/12.

Afirma que em razão da falta de evidência e comprovação de que os serviços de transporte tomados pelo impugnante são serviços sucessivos, requer a decretação imediata da nulidade do Auto de Infração contestado, com o conseqüente cancelamento da respectiva autuação, sob pena de se materializar contundente violação aos direitos ao contraditório e à ampla defesa, os quais, foram alçados ao status de direito fundamental pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal.

Prosseguindo, o defendente alega falta de identificação do método utilizado para o arbitramento da base de cálculo que resultou no lançamento de ofício. Também alega que, pelo exame da documentação fornecida, verifica-se que não há qualquer identificação no Auto de Infração, seja em sua descrição da infração ou em qualquer outra parte, quicá nos documentos anexados pela Autoridade Fiscal, que demonstre e justifique o método de arbitramento da base de cálculo adotado para o lançamento de ofício. Entende que a autuante deveria ter indicado no Auto de Infração o embasamento legal e método utilizado que lhe permitiu identificar as bases de cálculo de cada uma das operações autuadas, sobre as quais foi calculado o suposto ICMS devido. A autoridade administrativa deveria ter exposto com clareza e exatidão o método pelo qual apurou as bases de cálculo, o que possibilitaria ao impugnante elaborar seus argumentos de defesa e combater com exatidão o lançamento ora imposto. Da forma como agiu, impede a Auditora Fiscal que o impugnante saiba com precisão todos os detalhes utilizados na imposição da base de cálculo do lançamento de ofício, o que à toda evidência prejudica o contraditório e a ampla

defesa assegurados constitucionalmente e, inclusive, pela Legislação do Estado da Bahia, como destacado no item anterior.

Salienta que não é razoável pensar que o impugnante possa apresentar defesa relativa a fatos genéricos e aleatórios, não fundamentados, fruto da interpretação (seja dos fatos, seja da legislação) da autuante, de modo que se torna inquestionável o prejuízo causado na presente hipótese aos direitos fundamentais, ao contraditório e à ampla defesa. Afirma que se impõe a declaração de nulidade do presente Auto de Infração, por todos os vícios ora apontados e principalmente por não existir demonstração acerca dos métodos utilizados para a quantificação de base de cálculo para a cobrança do ICMS ora sob exame.

No mérito, o defendente afirma que se mostra irrebatível a inviabilidade da pretensão trazida pelo Fisco, apresentando as seguintes alegações:

- a) As operações objeto da autuação fiscal não podem ser classificadas como prestações sucessivas de transporte como exige e determina o artigo 380 do RICMS/BA vigente à época dos fatos (2010 e 2011).
- b) Caso se assuma que tais operações são de fato operações sucessivas, destaca que uma parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a serviços prestados por empresas optantes do Simples Nacional à época dos fatos (2010 e 2011). Por isso, entende que não é responsável por substituição tributária, afirmando que a legislação baiana (inciso III, alínea “c”, do artigo 382 do RICMS/BA vigente à época dos fatos) estabelece que a substituição tributária não é aplicável quando a prestadora de serviço de transporte for empresa optante do Simples Nacional.
- c) Outra parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a serviços onde o documento fiscal relativo à mercadoria transportada foi emitido por terceiro que não o tomador (Impugnante). Afirma que neste caso, inexistente a responsabilidade do Impugnante por substituição tributária, vez que a legislação baiana (inciso III, alínea “a”, do artigo 382 do RICMS/BA vigente à época dos fatos) estabelece que quando o documento fiscal relativo à mercadoria transportada foi emitido por terceiro que não o tomador, a operação não está sujeita à substituição tributária.
- d) Uma terceira parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a transporte de documentos por companhias aéreas. Afirma que tais operações não configuram operações de circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, estando, inclusive dispensadas da emissão de Nota Fiscal. Desta forma, inaplicável a substituição tributária.
- e) Outra parte dos Conhecimentos de Transporte contém o destaque do ICMS devido sobre a prestação de serviço de transporte. Desta forma, a Fiscal Autuante não poderia, sob pena de *bis in idem* e enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, cobrar novamente o referido imposto já recolhido aos cofres públicos.

O defendente também alega inexistência de prestações sucessivas de serviços de transporte e ausência de responsabilidade por substituição. Diz que a Autoridade Fiscal utilizou como base para a autuação ora impugnada o artigo 380, II do RICMS/BA vigente nos anos de 2010 e 2011, o qual prevê a responsabilidade do tomador do serviço de transporte, em substituição ao prestador dos referidos serviços, desde que sejam atendidas duas condições, quais sejam: (i) estar o tomador “inscrito na condição de contribuinte normal”; e (ii) serem as prestações de serviços de transporte “sucessivas”.

Transcreve o mencionado artigo, bem como o art. 382 do RICMS-BA/97 e diz que em relação à segunda condição listada acima (serem as prestações de serviços de transporte “sucessivas”), cabe fazer referência à festejada lição de Orlando Gomes, para que se obtenha uma melhor compreensão do conceito de “prestações sucessivas”:

Apresenta o entendimento de que o conceito de “prestações sucessivas” a que se refere o artigo 380 do RICMS/BA é emprestado do direito civil e diz respeito a operações nas quais há um vínculo

permanente entre as partes que garante o cumprimento reiterado de obrigações/prestações ao longo de determinado tempo. Para que ficasse caracterizada a existência de prestações sucessivas no presente caso, condição *sine qua non* para a ocorrência da substituição tributária, seria necessária a existência de vínculo permanente entre a tomadora e a prestadora do serviço de transporte.

Diz que tal vínculo poderia, por exemplo, ser constituído por um contrato de exclusividade firmado entre o impugnante e a transportadora, no qual, por exemplo, o impugnante contrataria a transportadora para realizar todo e qualquer serviço de transporte necessário. Assegura que tal vínculo não existe no caso vertente, e que não possui com qualquer transportadora um contrato de exclusividade, ou um contrato padrão, pelo contrário, realiza cotações com diversas transportadoras cada vez que necessita contratar serviço de transporte; sendo usualmente contratada a transportadora que apresenta o menor preço para aquele serviço específico.

Frisa que se deve observar que o fisco estadual não juntou ao Auto de Infração qualquer documento que comprove a existência de vínculo permanente necessário entre as partes envolvidas (impugnante e prestadoras de serviço de transporte) no serviço de transporte, e que tal questão sequer foi analisada na autuação. Diz que a autuante assumiu, sem assim lhe autorizar a legislação vigente, que o Impugnante e as diversas empresas de transporte que lhe prestaram serviços nos anos de 2010 e 2011 possuem um vínculo permanente, quando na realidade não existe qualquer vínculo entre o Impugnante e tais empresas. Que se percebe claramente que inexistem no contexto no qual está inserida a presente controvérsia qualquer elemento que indique a presença das “prestações sucessivas” de que trata o artigo 380 do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos descritos no presente auto de infração.

Afirma ser inquestionável a ausência de condição fundamental para que ocorra o fenômeno da substituição tributária no presente caso, de modo que merece ser prontamente afastada a responsabilidade do autuado, o que naturalmente impõe o cancelamento total do Auto de Infração guereado.

O defendente salienta que, sendo ultrapassado o item acima, e por amor ao debate admitindo-se que as operações sob exame tratam-se de operações “sucessivas” nos termos do referido artigo 380, II do RICMS/BA, outro ponto que parece ter sido desconsiderado pela Auditora Fiscal quando do lançamento de ofício ora sob exame, diz respeito a uma hipótese que excepciona a regra de responsabilidade tributária por substituição prevista nos artigos 380, II, e 382, III, do RICMS/BA.

Tal regra encontra-se positivada no inciso III, alínea “c” do referido artigo 382, e afasta a responsabilidade do tomador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal quando a empresa prestadora for optante do Simples Nacional.

Diz que a referida norma mostra-se inquestionavelmente singela e consubstancia mandamento cristalino, em relação ao qual não cabem controvérsias: estando a transportadora enquadrada nas condições previstas na alínea “c”, fica afastada a substituição tributária e, consequentemente, a responsabilidade do tomador do serviço. Entende que, dada a simplicidade do tema, o entendimento deste Órgão Julgador soa uníssono, tendo a referida causa de exclusão da responsabilidade por substituição sido reconhecida por inúmeras vezes, conforme se verifica da análise de Acórdão *Acórdão n.º 0111-11/06, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal* proferido de forma unânime, cuja ementa transcreveu.

Alega que no Auto de Infração ora questionado, conforme indicado na planilha anexa (Doc. 04), foram incluídos inúmeros conhecimentos de transporte referentes a serviços de transporte efetuados por empresas cadastradas no Simples Nacional à época da autuação – 2010 e 2011 (Doc. 05). Ressalta que de acordo com a legislação citada, tais operações não estão sujeitas à substituição tributária, certo que a prestadora de serviços é/era empresa optante pelo Simples Nacional na época em que prestou os serviços de transporte ao Impugnante (conforme comprovam os documentos ora acostados – Doc. 05). O autuado entende que fica afastada a sua

responsabilidade, de modo que se impõe a reforma, por esta Junta de Julgamento Fiscal, desta parte da autuação, para que reste prejudicada a exação pretendida pela autuante do imposto relativo às aludidas operações.

O defendente diz que outro ponto que parece ter sido desconsiderado pela Auditora Fiscal quando do lançamento de ofício ora sob exame, diz respeito a uma hipótese que excepciona a regra de responsabilidade tributária por substituição prevista nos artigos 380, II, e 382, III, do RICMS/BA. Tal regra encontra-se positivada no inciso III, alínea “a” do referido artigo 382, e afasta a responsabilidade do tomador de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal quando a empresa prestadora for optante do Simples Nacional:

Afirma que o artigo mencionado é inquestionavelmente cristalino ao expressamente determinar que quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro diferente do tomador fica afastada a substituição tributária e, conseqüentemente, a responsabilidade do tomador do serviço pelo recolhimento do ICMS. Diz que no Auto de Infração ora questionado, conforme indicado na planilha anexa (Doc. 04), foram incluídos conhecimentos de transporte referentes a serviços de transporte cujo documento fiscal foi emitido por terceiro diferente da Impugnante (Doc. 06). Como autoriza a legislação, tais operações não estão sujeitas à substituição tributária, certo que as notas fiscais que acompanharam a operação foram emitidas por outras empresas, diferentes da Impugnante (conforme comprovam os documentos ora acostados – Doc. 06). Conclui que fica afastada a sua responsabilidade, de modo que impõe-se a reforma, por esta Junta de Julgamento Fiscal, desta parte da autuação, para que reste prejudicada a exação pretendida pela Auditora Fiscal do imposto relativo às aludidas operações.

Além dos aspectos acima apresentados, o defendente destaca que a autuante incluiu no auto de infração sob exame, como hipótese de substituição tributária, conhecimentos de transporte relativos ao transporte de documentos, os quais, a toda evidência não são considerados mercadorias. Informa que se verifica na planilha ora acostada (Doc. 04) e nos conhecimentos de transportes também juntados com a impugnação (Doc. 03), que alguns dos conhecimentos de transporte incluídos no auto de infração como hipótese de substituição tributária referem-se ao mero transporte de documentos realizado por companhias aéreas. O transporte de documento nesta hipótese constitui prestação de serviço de transporte dispensada de emissão de Nota Fiscal (CFOP 6.359), conforme indicado nos respectivos conhecimentos de transportes (Doc. 03). Afirmo que tal dispensa decorre do fato de que “documentos” não podem ser inseridos no conceito de mercadoria, não sendo a movimentação de documentos hipótese de incidência do ICMS. Que não há que se falar em substituição tributária na hipótese de mera movimentação física de documentos. Isso por que, um dos requisitos do artigo 382, I, “a” do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos (2010 e 2011) é que *o tomador do serviço de transporte indique na própria nota fiscal que acompanha a carga uma declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador*. Indaga, como poderia o impugnante indicar qualquer informação na nota fiscal quando na hipótese está o mesmo desobrigado de emitir nota fiscal.

Frisa que a substituição tributária somente pode ser aplicada às hipóteses em que houver circulação de mercadoria (fato gerador do ICMS), e/ou quando houver exigência legal para a emissão de nota fiscal. Caso contrário não poderia existir dispositivo legal determinando que a tomadora dos serviços de transporte indique na nota fiscal ser uma operação sujeita à substituição tributária. Assegura que está afastada a hipótese de sua responsabilidade pelo recolhimento do imposto exigido, de modo que se impõe a reforma, por esta Junta de Julgamento Fiscal, desta parte da autuação, para que reste prejudicada a exação pretendida pela autuante do imposto relativo às aludidas operações.

Prosseguindo, o defendente lembra que se constata do descritivo da Infração 01, o lançamento do ICMS supostamente devido, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, lhe atribuindo a qualidade de sujeito passivo por substituição. Ato contínuo, fundamentou a exigência do tributo nos artigos 380, II, e 382, I, do RICMS/BA, dispositivos nos

quais está positivada a substituição tributária nas referidas operações, como transcrito anteriormente. Com a substituição tributária instituída por tais dispositivos, torna-se desnecessário o recolhimento do imposto pelas empresas prestadoras dos serviços de transporte, uma vez que as mesmas são substituídas em suas obrigações perante a Fazenda Estadual. O parágrafo 1º do mencionado artigo 382, objetivando evitar qualquer discussão sobre o tema, indica expressamente a consequência decorrente da substituição tributária.

Diz que o referido dispositivo visa evitar qualquer dúvida acerca da possibilidade de se exigir o imposto também do substituído tributário, e acaba por confirmar o óbvio: a administração pública jamais poderia exigir mais de uma vez (ainda que de sujeitos diferentes) o ICMS decorrente do mesmo fato gerador. Se o tomador do serviço de transporte fará as vezes do prestador de tais serviços e recolherá aos cofres públicos os valores correspondentes à obrigação tributária que surgiu com o empreendimento da atividade de transporte, é óbvio que não deverá haver destaque do Imposto na nota emitida pelo transportador, pelo simples fato de aquela obrigação já ter sido adimplida pelo tomador do serviço. Alega que na presente hipótese verifica-se a ocorrência de situação que, apesar de não ser idêntica, certamente é análoga à circunstância de que trata a regra do aludido parágrafo 1º do artigo 382, de modo que se torna possível a aplicação do mesmo raciocínio acima delineado. Diz que no caso em tela, apesar de o impugnante, substituto tributário e, portanto, supostamente responsável pelo recolhimento do ICMS referente aos serviços de transporte prestados, não ter realizado o pagamento do referido imposto aos cofres públicos, tal obrigação já se encontrava adimplida, na medida em que a empresa transportadora, substituída tributária, efetuou o destaque do imposto quando da emissão da documentação fiscal relacionada a tais operações. Tal fato é possível de ser verificado nos conhecimentos de transporte ora acostados aos autos (Doc. 03) e identificados na planilha anexa (Doc. 04).

Entende que a decisão deste Órgão Julgador, quando da apreciação de impugnação apresentada ao Auto de Infração nº 232900.0011/07-8, pela Bunge Fertilizantes S/A. Tal decisão, de forma irreparável, se coaduna com a tese ora defendida, conforme se depreende da interpretação a contrário senso do trecho transcrito abaixo do didático voto proferido pelo Conselheiro Relator Tolstoi Seara Nolasco, no Acórdão n.º 0372-05/09, da 5ª Junta de Julgamento Fiscal

Afirma que, com a dupla cobrança do tributo em questão, também ficaria materializada afronta a diversos outros princípios do direito tributário, como o que veda a dupla tributação, o da capacidade contributiva e o do não confisco. Que também restaria violado o princípio da legalidade, na medida em que, na prática, o Fisco baiano estaria defendendo a existência de duas hipóteses de incidência a justificar a exação do tributo, enquanto apenas uma está positivada na legislação do Estado da Bahia. Que, além disso, o Estado da Bahia estaria incorrendo em flagrante hipótese de enriquecimento sem causa, haja vista que uma única obrigação tributária seria adimplida duas vezes, o que, como já explicado, viola as regras mais elementares de direito patrimonial, positivadas nos artigos 884 e 885 do Código Civil.

Cita e transcreve o artigo 165 e 156, I do CTN, e acrescenta ser totalmente inadequado sustentar, no presente contexto, que o correto seria exigir o tributo da ora autuada e conferir à substituída que efetuou o destaque a possibilidade de demandar a repetição do valor recolhido indevidamente. Isto porque estamos diante de um imposto indireto, de modo que, apesar de o destaque ter sido feito pela transportadora, quem suportou a carga do tributo, de uma forma ou de outra, foi a Impugnante. Diz que neste sentido, deve-se reparar que até mesmo o CTN, em seu artigo 166, reconhece o fenômeno da repercussão, segundo o qual há a presunção de que, nos tributos indiretos, o encargo financeiro é transferido para o comprador da mercadoria ou tomador do serviço:

Assegura que, conforme pode ser verificado de plano pela análise de qualquer um dos Conhecimentos de Transporte (Doc. 03) em que tenha havido o destaque do imposto, os quais encontram-se elencados na planilha anexa (Doc. 04), conclui-se que, no caso em tela, o ônus do

tributo foi assumido pela Impugnante, de modo que cai por terra, inexoravelmente, a pretensão da Auditora Fiscal de exigir novamente a obrigação principal correspondente aos serviços de transporte prestados, tendo em vista que tal obrigação já se encontra adimplida e que o encargo financeiro de tal inadimplemento foi devidamente suportado pelo autuado.

Por fim, o defendente reitera o pedido de nulidade do Auto de Infração. Na remota hipótese de esta Junta de Julgamento Fiscal afastar as preliminares de nulidade, requer o Impugnante que seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração, reafirmando que inexistem “prestações sucessivas” idôneas a justificar a ocorrência de substituição tributária na hipótese.

Subsidiariamente, caso afastados os pedidos anteriores, requer o autuado sejam considerados e descontados do Auto de Infração os valores de ICMS já destacados pelas transportadoras, bem como aqueles referentes às operações conduzidas com transportadoras cadastradas no Simples Nacional, ou cujo documento fiscal que acompanhou o transporte foi emitido por terceiros diferentes da Impugnante, ou cuja hipótese trata de mera movimentação de documentos dispensada da emissão de documento fiscal, conforme indicado na Planilha anexa (Doc. 04), a qual é parte integrante da presente impugnação. Protesta o Impugnante pela produção de prova documental, nos termos do artigo 123, §5º do RPAF-BA/1999, requerendo, desde já, a juntada aos autos de documentos.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 1013 a 1043 dos autos, dizendo que durante toda a ação fiscal foram realizados contatos por *email* e presenciais com o preposto do autuado, quando se fazia necessário. Reproduziu os referidos *emails*, de acordo com a sequência cronológica, ressaltando que existe ainda uma grande quantidade de *emails* que não apresentou para não ficar muito extenso e cansativa a leitura, mas estão disponíveis. Esclarece que não constatou a ocorrência de enquadramento no Simples Nacional, no período autuado (2010/2011), e que todas as empresas prestadoras do serviço de transporte pertenciam ao cadastro de contribuinte NORMAL, portanto, sujeitas ao regime de tributação normal do ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE TRANSPORTES.

Em seguida, faz comentários sobre o cadastro de contribuintes do estado da Bahia e os dados apresentados no doc. 06, acrescentando que as informações contidas no referido documento não estão atualizadas com o cadastro do Estado da Bahia.

Em relação à prestadora de serviço de transportes com a inscrição estadual nº 65.061.483, informa que foi excluída do Simples Nacional em 08/02/2011, e constatou que não houve prestação realizada por essa empresa em 2010 como também não houve no mês de janeiro/2011.

Sobre a prestadora com a inscrição estadual 82027533, diz que foi considerada inapta através edital nº 26/2011, em 06/07/2011. Salienta que o edital é a última fase, quando se exaure todas as providências administrativas, não excluí as prestações realizadas nos meses de fevereiro a maio/2011. No exercício de 2010 não houve prestações de serviços de transportes realizadas por essa empresa.

Quanto à prestadora com inscrição estadual nº 72.795.734, informa que não fez exclusão de suas prestações porque a mesma só apresentou DME nos exercícios de 2006 e 2007. Desse período até hoje não existe no cadastro estadual nenhuma informação sobre a condição da empresa (Simples Nacional ou normal).

Com relação à prestadora com inscrição estadual 44.888.620, verificou no cadastro que a mesma apresentou DME até 2008. A partir desta data não há informação de que a mesma esteve enquadrada nesse regime, pois não apresentou a Declaração de Microempresa.

Informa que no caso específico essas empresas prestadoras do serviço de transportes são denominadas contribuintes substituídos e o autuado, na qualidade de tomador dos serviços interestaduais em operações sucessivas, assume a responsabilidade de retenção e recolhimento

do ICMS devido nas operações de transportes interestaduais, sendo denominado substituto tributário.

Quanto ao argumento defensivo de que inexistente responsabilidade por substituição nos casos de transporte cujo documento fiscal for emitido por terceiro diferente do tomador, a autuante esclarece que todas as operações realizadas foram registradas no SINTEGRA e EFD do autuado, portanto, sua obrigação está aí caracterizada, pois se assim não fosse, o lançamento no CFOP 1352 não teria ocorrido na escrituração fiscal.

Em relação à alegação de impossibilidade de aplicação de substituição tributária na operação que não configura circulação de mercadorias, diz que não procede tal alegação, porque o texto regulamentar não submete à tributação do ICMS sobre serviços de transportes à natureza do item transportado. Diz que essa é uma distinção criada pelo defendente.

Sobre a alegação defensiva de que não há possibilidade de cobrar o imposto já recolhido em favor da Fazenda Estadual, por configurar dupla tributação e enriquecimento ilícito, esclarece que o autuado, na qualidade de tomador dos serviços de transportes interestaduais de cargas é substituto tributário, portanto sujeito passivo da obrigação tributária. Diz que esse instituto tributário é criado pelo governo com vistas a centralizar a tributação apenas em um Ente Tributário, para evitar a evasão do imposto. Que, centralizado no contribuinte Industrial Tomador dos serviços, somente a ele será exigida a obrigação de pagar o ICMS/transportes, passando o industrial tomador dos serviços de transportes a assumir o mesmo regime de apuração das transportadoras que no caso são contribuintes substituídos.

Acrescenta que, o fato de constar no conhecimento de transportes o destaque do ICMS, não prova que o imposto foi recolhido, vai depender de uma ação fiscal nos livros fiscais da transportadora para verificar os lançamentos fiscais. Essa fiscalização já ocorre regularmente na Infaz Atacado que fiscaliza as transportadoras. Também informa que o agente fiscal, quando vai fiscalizar as transportadoras e verifica a natureza da prestação realizada, não vai verificar se o tomador do serviço de transporte, no caso a indústria, pagou o ICMS, considerando a previsão constante na legislação de que a transportadora nesses casos, é substituído, cabendo ao agente fiscal identificar o contribuinte substituto, portanto sujeito passivo da obrigação tributária.

À fl. 1050 esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que a autuante adotasse as seguintes providências:

1. Excluisse do levantamento fiscal os valores correspondentes aos serviços de transporte realizados por empresa transportadora inscrita no Simples Nacional à época dos fatos, conforme estabelece o inciso III, alínea “c” do RICMS-BA/97.
2. Verificasse nos autos, podendo intimar contribuinte para apresentar comprovação quanto à condição prevista no art. 382, inciso III, alínea “a”, ou seja, transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador, devendo excluir os respectivos valores do levantamento fiscal, se comprovada a referida condição.
3. Apurasse a alegação defensiva de que houve recolhimento do imposto por empresa transportadora, em relação aos Conhecimentos de Transporte com destaque do imposto, excluindo do levantamento fiscal os documentos comprovados.
4. Intimasse o defendente a comprovar a alegação defensiva referente ao transporte de documentos, excluindo os respectivos valores.

Também foi solicitado que a Inspeção Fiscal entregasse ao autuado cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos pela autuante, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

Em atendimento, a autuante prestou informação fiscal às fls. 1053 a 1056, alegando quanto ao primeiro item da diligência, que ratifica as informações prestadas na fl. 1050, afirmando que não



constatou razões para exclusão de registros das planilhas pertencentes a empresas supostamente enquadradas no regime Simples Nacional. As explicações porque não foram excluídos os registros encontram-se na informação fiscal de fl. 1050. Assegura que as empresa estavam no regime normal de apuração do imposto quando da prestação dos serviços de transporte autuados.

Quanto ao item 02 da diligência, apresenta o entendimento de que não há necessidade de intimação porque foi constatado no doc 06 onde o autuado declara que ali estão as comprovações do que foi contestado. Diz que o doc 06 abrange as fls. 519 a 1009, compreendendo os exercícios de 2010 e 2011. Foram anexadas notas fiscais de emissão do autuado, figurando como remetente das mercadorias e tomador dos serviços de transporte. O que o defendente está se referindo a terceiros e que consta no corpo da nota é a transportadora que é o contribuinte substituído na relação tributária.

Ressalta que o autuado teve várias oportunidades de apresentar provas para elidir os registros fiscais, tanto na fase de fiscalização, como também na fase de defesa, quando apenas apresentou questionamentos sem apresentar provas. Entende que quem levanta uma dúvida deve provar suas alegações e não aquele que foi contestado, considerando que no levantamento fiscal foram levantados dados com critério, sempre interagindo com o autuado. Frisa que apesar de não ter feito a intimação solicitada na diligência, o próprio processo conduz à ciência ao defendente porque foram anexados novos documentos ao PAF e o autuado deve apresentar provas do que foi alegado.

Sobre o item 03 da diligência, afirma que existem decisões do CONSEF sobre a exigência de verificação do recolhimento junto a empresas transportadoras. Reproduz o Acórdão JIF Nº 0283-03/06. Salienta que o defendente apenas mencionou a ocorrência de transporte de documentos mas não apontou o Conhecimento e não foram encontradas notas fiscais que foram registradas no levantamento fiscal com essa configuração.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 1086 a 1116, alegando que demonstrou e comprovou através da documentação acostada aos autos que deve ser afastada a substituição tributária em razão de a transportadora ser optante pelo Simples Nacional; foram apresentados documentos fiscais emitidos por terceiros que não o autuado e o ICMS foi recolhido pela transportadora. Também afirma que não poderiam ser objeto de autuação 31 Conhecimentos de Transporte que não constituem operações sucessivas, nos termos da legislação. Elabora planilha indicando a quantidade de Conhecimentos de Transporte objeto da autuação, os CTCs referentes a transportadora optante pelo Simples Nacional, outros Conhecimento de Transporte em que a transportadora já havia recolhido o ICMS, e Conhecimentos de Transporte em que a nota fiscal que o acompanha foi emitida por terceiros.

O defendente pugna pela revisão fiscal em razão dos fatos e fundamentos apresentados, salientando que a informação prestada pela autuante é totalmente contrária à prova dos autos e à realidade fática. Diz que embora tenha apresentado todos os documentos necessários, inclusive planilha indicando as hipóteses nas quais a empresa transportadora é inscrita no Simples Nacional, a autuante insiste em ignorar os fatos e negar a verdade material registrada, tentando manter o lançamento. Com vistas a facilitar a compreensão dos fatos, o autuado informa que transcreve parte da planilha acostada aos autos junto com a impugnação, de forma a demonstrar os Conhecimentos de Transporte emitidos por empresas emitidas no Simples Nacional. O referido demonstrativo indica a quantidade de Conhecimentos de Transporte, o nome da empresa de transporte e o ano em que a empresa optou pelo Simples Nacional.

Também informa que juntou à impugnação comprovantes emitidos no *Website* do Simples Nacional (doc 5) que comprovam as alegações defensivas. São 135 Conhecimentos de Transporte que se referem a empresas optantes do Simples Nacional. Diz que a autuante sequer analisou as informações e documentos trazidos aos autos junto com a impugnação.

Informa, ainda, que anexou à sua defesa todas as notas fiscais emitidas por terceiros que não o tomador do serviço de transporte, e que apresentou planilha discriminatória na qual lista todas as operações inseridas nesta hipótese. Apresenta os casos em que o emissor da nota fiscal relativa a mercadoria é terceiro que não o autuado, estando presente a hipótese de exclusão da substituição tributária, por força do disposto no art. 382, III, “a” do RICMS-BA/97. A mencionada planilha à fl. 1100 indica o número do Conhecimento de Transporte, nome da empresa de transporte, número da nota fiscal correspondente e o emissor da nota fiscal.

Afirma que a autuante decidiu por vontade própria não cumprir com as determinações desta JJF, mantendo no lançamento fiscal Conhecimentos de Transporte ilegais e inaplicáveis ao fato, um verdadeiro desprestígio e desrespeito ao devido processo legal e à hierarquia administrativa.

Em relação aos Conhecimentos de Transporte que têm destaque do imposto recolhido pela empresa transportadora, também elabora planilha à fl. 1102, indicando o número do Conhecimento de Transporte, período do Conhecimento e o nome da empresa de transporte. Diz que se verifica a existência de 194 Conhecimentos de Transporte em que o ICMS devido pelo transporte já havia sido recolhido pela transportadora e a autuante, em total *bis in idem*, não retirou do lançamento de ofício.

Quanto aos Conhecimentos de Transporte que se referem ao transporte de documentos, elabora planilha indicando os referidos CTCs, nome da empresa de transporte, número da nota fiscal correspondente, e afirma que se trata de hipótese sob a qual não incide a substituição tributária, de forma que devem ser excluídos do levantamento fiscal.

Por fim, requer seja analisada toda a documentação acostada aos autos junto com a impugnação, considerando que foram comprovadas as alegações referentes às irregularidades constatadas, as quais deixaram de ser solucionadas pela autuante.

Alternativamente, requer a realização de nova diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, para que se proceda às exclusões do levantamento fiscal determinadas pela JJF.

Em nova informação fiscal prestada às fls. 1120 a 1128, a autuante informa que não excluiu os valores do ICMS referente às prestações de serviço de transporte realizadas por transportadoras enquadradas como microempresa, devido à ausência total de informações junto à SEFAZ quanto ao faturamento do ICMS, uma vez que não apresentam DME desde o exercício de 2008. Diz que não é possível saber se as empresas citadas pelo defendente estão ou não na condição de microempresa, face à ausência de informações sobre as operações de entrada e saída de mercadoria. Além disso, informa que constatou que as referidas empresas não realizaram recolhimento do ICMS nos exercícios de 2010 e 2011, e a ausência de informações sobre o faturamento e pagamento do ICMS desqualifica a condição de microempresa. Junta cópia de informações do Sistema indicando ausência de apresentação da DME e recolhimento do ICMS.

Quanto aos alegados Conhecimentos de Transporte fl. 1100 do PAF diz que não é verdade que são de responsabilidade de terceiros, porque o autuado figura nos Conhecimentos como consignatário na operação e responsável pelo pagamento do ICMS.

Sobre a alegação de que as transportadoras já efetivaram o pagamento do ICMS, diz que não é válida porque as operações realizadas ocorreram de forma sucessiva, estando enquadradas no sistema da Substituição Tributária, previsto no art. 382 do RICMS-BA/97. O sujeito passivo é o tomador do serviço de transporte e não o prestador do serviço.

Também não acolhe a alegação do autuado quanto à exclusão dos Conhecimentos de Transporte referentes ao trânsito de documentos porque a empresa autuada é uma sociedade empresarial que possui como foco de atuação o setor de exploração de petróleo e gás natural, tendo como objetivo principal o desenvolvimento de soluções mecânicas e aplicação de tecnologias e a prestação de serviços em todas as fases de desenvolvimento da atividade econômica do

mencionado setor. Afirma que todos os Conhecimentos de Transporte foram tributados normalmente e a carga contendo documentos não isenta a operação porque esta é também uma atividade do autuado, porque realiza projetos e soluções tecnológicas que são expressas nos documentos e enviados no decorrer da prestação de serviço aos seus clientes, e essa não é uma operação isenta. Trata-se de uma atividade econômica da empresa.

Às fls. 1132/1133 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência à Infaz de origem solicitando que Auditor Fiscal estranho ao feito designado pelo Inspetor Fazendário:

1. Excluísse do levantamento fiscal os valores correspondentes aos serviços de transporte realizados por empresa transportadora inscrita no Simples Nacional à época dos fatos, conforme estabelece o inciso III, alínea “c” do RICMS-BA/97, de acordo com os dados constantes no Sistema INC desta SEFAZ.
2. Verificasse nos autos, podendo intimar contribuinte para apresentar comprovação quanto à condição prevista no art. 382, inciso III, alínea “a”, ou seja, transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador, devendo excluir os respectivos valores do levantamento fiscal, se comprovada a referida condição.
3. Apurasse se houve o efetivo recolhimento do imposto por empresa transportadora, em relação aos Conhecimentos de Transporte com destaque do imposto, excluindo do levantamento fiscal o que fosse comprovado.
4. Intimasse o autuado a comprovar a alegação defensiva de que houve transporte de documentos, operação não sujeita à incidência do ICMS, devendo excluir os respectivos valores, se comprovado.

A diligência foi realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, que informou às fls. 1137/1138 (VOLUME IV) que após as verificações realizadas nos documentos fiscais acostados aos autos (fls. 95 a 1009) concluiu pelas seguintes retificações, tendo vista as provas apresentadas pelo autuado:

1. Excluiu os valores correspondentes aos CTCRs emitidos por empresas transportadoras inscritas no Simples Nacional (exercícios de 2010 e 2011).
2. Excluiu os valores referentes aos CTCRs das operações de transportes de documentos, fora do campo de incidência do ICMS.
3. Excluiu os CTCRs comprovados pelo autuado cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto é de terceiros, tomador do serviço, conforme restou comprovado nas notas fiscais das mercadorias comprovadas.

Informa que não restou comprovado nos autos, nem pelo defendente, o pagamento do ICMS destacado em alguns CTCRs anexados ao PAF e relacionados nos demonstrativos de apuração (fls. 05 a 16), nas operações realizadas pelas transportadoras, nos transportes interestaduais de mercadorias, em operações sucessivas cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é do autuado.

Foi elaborado novo demonstrativo de débito à fl. 1138, concluindo que o crédito tributário apurado no presente Auto de Infração fica reduzido de R\$139.780,78 para R\$97.170,68.

Intimado quanto ao resultado da diligência fiscal, o defendente se manifestou às fls. 1154 a 1160. Após fazer uma síntese dos fatos, afirma que demonstrou a nulidade do Auto de Infração por falta de identificação da metodologia utilizada para selecionar as operações tributadas na apuração do que seria a base de cálculo. Entende que o comando constante na diligência é a maior prova de que o Auto de Infração contém insanável vício de nulidade.

Alega que a nova apuração, nesse momento, da base de cálculo da autuação fiscal, denota a ausência de motivação na constituição original do crédito tributário. Cita o art. 37 da Constituição

Federal de 1988 e art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN ressaltando que o mencionado dispositivo é expresso ao determinar que cabe ao Fisco provar a materialidade da infração que está apontando, o que, sem dúvida, ficou pendente no caso concreto.

Observa que a diligência realizada, em apertada síntese, atendeu aos pedidos desta Junta de Julgamento fiscal, excluindo do lançamento o ICMS cobrado sobre os Conhecimentos de Transporte relacionados a (i) serviços prestados por empresas transportadoras inscritas no Simples Nacional; (ii) serviços prestados quando o documento fiscal foi emitido por terceiro que não o tomador; (iii) transporte de documentos.

Em relação aos Conhecimentos de Transporte que já havia destaque do ICMS, diz que a diligência fiscal concluiu que não teria sido comprovado o efetivo recolhimento do imposto, mantendo o lançamento tributário. Diz que não se conforma com essa medida, porque o documento fiscal goza de presunção de idoneidade, característica fundamental e indispensável para a manutenção das atividades comerciais, porque sem ela os contribuintes jamais teriam segurança de realizar negócios jurídicos com terceiros. Afirma que o Fisco deve apresentar provas, ou no mínimo indícios, para classificar o documento fiscal como inidôneo, na forma prevista no art. 209 do RICMS-BA/97.

Afirma que o Auditor Fiscal se equivoca ao manter a cobrança com base no fato de que o autuado não teria trazido aos autos a efetiva prova de recolhimento do ICMS destacado pelas transportadoras. Frisa que essa documentação não é de propriedade do autuado e, por isso, não está a seu dispor para apresentação nos presentes autos, inclusive em razão de sigilo fiscal das transportadoras. Ao contrário, o autuado esbarra nessa impossibilidade real, e o autuante tem a capacidade, não só de exigir esses comprovantes das próprias transportadoras, como também verificar se houve o efetivo ingresso dos valores nos cofres do Estado.

Comenta sobre o princípio da verdade material e pede que seja realizada diligência para que o Auditor Fiscal intime as empresas transportadoras a apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte. Alega que se trata de medida indispensável e sem isso, restará evidente que o lançamento fiscal estará baseado em cobrança duplicada, caracterizando *bis in idem* e, como tal, devendo ser integralmente cancelado.

Além dos fundamentos apresentados acima, o defendente também alega que em relação às hipóteses reconhecidas por este Órgão Julgador, o Auditor, provavelmente por lapso, deixou de excluir da cobrança alguns Conhecimentos de Transporte, conforme quadro que o defendente elaborou às fls. 1159/1160, pedindo que seja efetuado novo ajuste, de modo a excluir do lançamento tributário os Conhecimentos de Transporte identificados na referida tabela.

Por fim, pede o cancelamento integral da autuação fiscal e que esta Junta de Julgamento Fiscal determine a realização de nova diligência para intimar as empresas transportadoras para comprovar o ICMS destacado em Conhecimentos de Transporte, devendo ser excluídos os valores referentes às hipóteses cuja cobrança já foi reconhecida como indevida.

Nova informação fiscal foi prestada pela autuante à fl. 1166, dizendo que foram realizadas as alterações nos demonstrativos de cálculo referentes ao presente lançamento. Foram excluídos os valores correspondentes aos Conhecimentos citados pelo autuado em sua manifestação, emitidos pelas transportadoras inscritas no Simples Nacional. Sendo excluído, também, os valores relativos aos Conhecimentos de Transporte citados pelo autuado como sendo de responsabilidade de terceiros. As planilhas foram refeitas e anexadas aos autos e foram entregues as cópias ao defendente pelo setor de processos. Juntou novas planilhas às fls. 1167 a 1174.

O defendente se manifestou às fls. 1179 a 1184, alegando que as constantes diligências demonstram a nulidade do Auto de Infração por falta de identificação da metodologia utilizada para selecionar as operações tributadas na apuração do que seria a base de cálculo. Entende que os constantes ajustes no levantamento fiscal são, sem sobra de dúvidas, prova suficiente de que o

Auto de infração contém insanável vício de nulidade, visto que baseado em trabalho sem metodologia, limitado a uma simples listagem de diversos Conhecimentos de Transporte.

Afirma que a nova apuração, nesse momento, denota ausência de motivação na constituição original do crédito tributário. Cita o art. 37 da Constituição Federal e o art. 142 do CTN. Diz que, na verdade, parece que a fiscalização está sendo realizado em momento posterior à lavratura do auto de Infração, uma vez que, somente agora é que se está de fato verificando quais operações supostamente deveriam ser objeto do lançamento fiscal e, por conseguinte, a base de cálculo da autuação.

Alega que a nova diligência limitou-se a excluir do levantamento fiscal os poucos Conhecimentos de Transporte das hipóteses reconhecidas como indevidas e que, por um lapso, haviam sido mantidos pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, como indicado na manifestação anterior. Ou seja, manteve-se no lançamento tributário os conhecimentos de transporte com destaque do imposto pago pela empresa transportadora.

Pede a realização de nova diligência para determinar a intimação das empresas transportadoras, a fim de restar comprovado o recolhimento do imposto destacado nos conhecimentos de transporte. Repete a alegação de que o documento fiscal goza de presunção de idoneidade e diz que não se mostra razoável manter lançamento fiscal com base em simplória alegação de que não restou provado pelo autuado o pagamento do imposto, tendo em vista que os comprovantes não são de sua propriedade, não podendo oferecê-los à fiscalização.

Diz que a manutenção de tal posicionamento caracteriza violação ao princípio da busca da verdade material dos fatos. Reitera o pedido de realização de nova diligência fiscal para que sejam intimadas as empresas transportadoras a apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte.

Pede o cancelamento da autuação fiscal e requer que todas as intimações ao autuado sejam realizadas em nome do advogado Ivan Tauil Rodrigues, OAB/RJ nº 61.118, com endereço profissional na Rua Teixeira de Freitas nº 31, 7º, 8º e 9º andares, Centro, Rio de Janeiro.

## **VOTO**

Preliminarmente, o autuado alegou que constatou falta de identificação da metodologia utilizada para selecionar as operações tributáveis e violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção. No presente processo foram realizadas diligências saneadoras, com a concessão de prazo para o defendente se manifestar em cada etapa, com o fornecimento de cópias dos novos elementos acostados aos autos.

Sobre a metodologia aplicada na apuração do imposto exigido no presente Auto de Infração, os demonstrativos da autuante são compreensíveis, indicam os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os valores exigidos. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Também como preliminar de nulidade o defendente alegou que a autuante lhe entregou um CD contendo a indicação dos documentos fiscais por ela analisados no curso da fiscalização, e que teoricamente embasaram o lançamento de ofício ora sob exame, mas o referido CD não é parte integrante do Auto de Infração, e não consta neste Auto de Infração qualquer menção a tal CD, inclusive quanto à sua existência.

Embora não conste no corpo do Auto de Infração qualquer alusão, o referido CD foi anexado aos autos às fls. 21/22, e não foi constatada qualquer divergência com os demonstrativos impressos, que se encontram às fls. 05 a 16.

Em outra alegação, o defendente afirmou que em razão da falta de evidência e comprovação de que os serviços de transporte tomados pela impugnante são serviços sucessivos, requereu a decretação imediata da nulidade do Auto de Infração contestado, com o consequente cancelamento da respectiva autuação, sob pena de se materializar contundente violação aos direitos ao contraditório e à ampla defesa.

Trata-se de questão relacionada ao mérito da autuação, tendo em vista que se for constatada ausência de comprovação dos fatos considerados na acusação fiscal o lançamento deve ser julgado improcedente.

Constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de exigência de ICMS em decorrência da falta de retenção do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

Nas razões de defesa o autuado alegou que uma parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a serviços prestados por empresas optantes do Simples Nacional à época dos fatos (2010 e 2011). Outra parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a serviços onde o documento fiscal relativo à mercadoria transportada foi emitido por terceiro que não o tomador (impugnante). Uma terceira parte dos Conhecimentos de Transporte refere-se a transporte de documentos por companhias áreas. Outra parte dos Conhecimentos de Transporte contém o destaque do ICMS devido sobre a prestação de serviço de transporte. Desta forma, entende que a autuante não poderia exigir o imposto, sob pena de *bis in idem*.

Observe que foram realizadas diligências fiscais para excluir os documentos fiscais e respectivos valores comprovados pelo defendente. Na diligência realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito às fls. 1137/1138 (VOLUME IV) foi informado pelo preposto fiscal que após as verificações realizadas nos documentos fiscais acostados aos autos (fls. 95 a 1009) concluiu pelas seguintes retificações, de acordo com as provas apresentadas pelo autuado:

1. Excluiu os valores correspondentes aos CTRCs emitidos por empresas transportadoras inscritas no Simples Nacional (exercícios de 2010 e 2011).
2. Excluiu os valores referentes aos CTRCs das operações de transportes de documentos, fora do campo de incidência do ICMS.
3. Excluiu os CTRCs comprovados pelo autuado cuja responsabilidade pelo recolhimento do imposto é de terceiros, tomador do serviço, conforme restou comprovado nas notas fiscais das mercadorias comprovadas.

4. Não restou comprovado nos autos, nem pelo defendente, o pagamento do ICMS destacado em alguns CTCRs anexados ao PAF e relacionados nos demonstrativos de apuração (fls. 05 a 16), nas operações realizadas pelas transportadoras, nos transportes interestaduais de mercadorias, em operações sucessivas cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento é do autuado.

Considerando que o defendente ainda apontou erros na revisão fiscal efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, a autuante em nova informação fiscal analisou os argumentos defensivos e concluiu que foram realizadas as alterações nos demonstrativos de cálculo referentes ao presente lançamento, sendo excluídos os valores correspondentes aos Conhecimentos citados pelo autuado em sua manifestação, emitidos pelas transportadoras inscritas no Simples Nacional. Também foram excluídos os valores relativos aos Conhecimentos de Transporte citados pelo autuado como sendo de responsabilidade de terceiros. As planilhas foram refeitas e anexadas aos autos (fls. 1167 a 1174) e foram entregues as cópias ao defendente pelo setor de processos.

Na última manifestação apresentada, o defendente alegou que a nova diligência limitou-se a excluir do levantamento fiscal os poucos Conhecimentos de Transporte das hipóteses reconhecidas como indevidas e que, por um lapso, haviam sido mantidos pelo Auditor Fiscal estranho ao feito, como indicado na manifestação anterior. Ou seja, manteve-se no lançamento tributário os conhecimentos de transporte com destaque do imposto pago pela empresa transportadora.

O defendente apresentou o entendimento de que o documento fiscal goza de presunção de idoneidade e não se mostra razoável manter lançamento fiscal com base em simplória alegação de que não restou provado pelo autuado o pagamento do imposto, tendo em vista que os comprovantes não são de sua propriedade, não podendo oferecê-los à fiscalização. Por isso, requereu a realização de nova diligência fiscal.

O Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, na Subseção IV, “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação”, art. 8º, inciso V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

O regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente” ou progressiva.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades:

- a) substituição tributária por diferimento (postergação do lançamento e do pagamento do imposto);
- b) substituição tributária por retenção (o contribuinte fica obrigado a fazer a retenção do tributo que incidirá nas operações ou prestações posteriores);
- c) antecipação tributária (o contribuinte faz o recolhimento antecipado do que incidirá na operação ou prestação que ainda vai ser realizada).

O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, em dispositivos específicos, trata da matéria em comento, como segue:

**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:*

*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.*

*§ 3º A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62 e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.*

*Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:*

*I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte (Redação atual dada pela Alteração nº 14, (Decreto nº 7725), de 28/12/99, DOE de 29/12/99:*

*a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanhem a carga:*

*1 - declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;*

*2 - a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS.*

O defendente alegou que a condição *sine qua non* para a ocorrência da substituição tributária, seria necessária a existência de vínculo permanente entre a tomadora e a prestadora do serviço de transporte, ou seja, se depreende pelo argumento defensivo que o defendente entende que não há prestações sucessivas por inexistir contrato de prestação de serviço com as transportadoras.

Não acato o argumento defensivo, considerando que embora o contrato formal, de operações sucessivas, não tenha sido juntado aos autos, ou até mesmo não tenha sido formalizado pelo contribuinte tal fato não desnatura a responsabilidade do tomador, haja vista que se trata de exigência formal, irrelevante para a caracterização do fato gerador do imposto.

Vale salientar que conforme dispõe o art. 2º, § 1º, IV da Lei nº 7.014/96: “É irrelevante para a caracterização do fato gerador, o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações.” Neste caso, o autuado, na qualidade de responsável por substituição, está sujeito às penalidades por infração à legislação tributária.

Em relação aos Conhecimentos de Transporte que têm destaque do imposto recolhido pela empresa transportadora, o defendente alegou que se verifica a existência de 194 Conhecimentos de Transporte em que o ICMS devido pelo transporte já havia sido recolhido pela transportadora e a autuante, em total *bis in idem*, não retirou do lançamento de ofício.

Quanto ao argumento do autuado de que seria necessário realizar nova diligência para intimar as empresas transportadoras, a fim de restar comprovado o recolhimento do imposto destacado nos conhecimentos de transporte, porque o documento fiscal goza de presunção de idoneidade, também não acato tal alegação e indefiro o pedido de realização de nova diligência fiscal, considerando que de acordo com a 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. A legislação prevê que “o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de



*remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição” e “a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal”.*

Neste caso, entendo que o fisco não tem 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, proporcionando fiscalizações e controle mais efetivos. Atender ao pedido do defendente para intimar e/ou fiscalizar cada uma das empresas transportadoras é atentar contra a própria essência legislativa, que tem por fim, evitar exatamente o que o impugnante pede: que o fisco busque documentos nas inúmeras empresas que prestaram serviço ao defendente, 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 atribuída por lei do pagamento do imposto por substituição tributária.

Acato os demonstrativos elaborados pela autuante às fls. 1167 a 1174, haja vista que ficou configurada a responsabilidade do defendente pelo lançamento e recolhimento do ICMS nas prestações sucessivas de serviço de transporte, e não foram apresentados documentos que comprovassem que as transportadoras efetivamente recolheram o imposto para o Estado da Bahia, conforme alegado pelo autuado. Dessa forma, fica mantida parcialmente a exigência fiscal, no valor total de R\$92.312,79, conforme demonstrativos de fls. 1167 e 1172.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0019/13-6**, lavrado contra **WEATHERFORD INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$92.312,79**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA