

**A. I. Nº** - 278868.4001/12-7  
**AUTUADO** - CAMBUCI S/A  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 25/06/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0117-03/15**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A legislação tributária aplicável, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, ficando expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência, e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2012, refere-se à exigência de R\$56.219,67 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de fevereiro a setembro e dezembro de 2007; abril, julho a dezembro de 2008. Fonte de dados: registro tipo 70 (Convênio 57/95) de arquivos informados à Secretaria da Fazenda pelo contribuinte autuado, bem como arquivos informados pelas suas prestadoras de serviço. Arquivos SINTEGRA referentes ao período 2007/2008. Infração 07.14.03.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 31 a 47 do PAF. Preliminarmente, diz que é pessoa jurídica de direito privado, nacionalmente conhecido sob o nome fantasia “Penalty”, tendo como objetivo social a industrialização, comercialização, importação, exportação e representação de artigos esportivos e produtos em geral destinados à prática de esportes e atividades recreativas.

Informa que sofreu outras autuações que guardam íntima relação com o presente caso. Trata-se dos Autos de Infração de números 278868.0001/12-2, 278868.0002/12-9 e 927886.8401/12-7. Entende que, por haver identidade de partes e fatos tributáveis, com alteração apenas em relação ao período cobrado, é imprescindível a reunião dos processos para que não sejam proferidas decisões discrepantes.

Também entende que, sendo ultrapassadas as preliminares decadência e de ilegitimidade passiva será necessário realizar perícia técnica, cujo objetivo de verificação será o mesmo para todos os casos.

Na preliminar de decadência, o defendente transcreve os arts. 142 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN e afirma que nessa espécie de lançamento o contribuinte calcula o imposto e antecipa o pagamento, cabendo à Fazenda Pública homologá-lo. Diz que conforme as normas indicadas, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é de cinco anos contados a partir do fato gerador.

Sobre esta matéria, reproduz ensinamentos do Professor José Eduardo Soares de Melo e o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça. Afirma que no presente caso, ocorreu a decadência de parte dos valores exigidos, porque neste Auto de Infração estão sendo cobrados débitos relativos aos fatos geradores de 02/2007 a 12/2008, tendo o autuado sido intimado quanto à lavratura da autuação em 18/12/2012. Neste caso, entende que em relação ao período de fevereiro a dezembro de 2007 decaiu o direito de o Fisco baiano lançar a diferença de imposto, sendo de rigor o cancelamento desta parte da cobrança.

Outra preliminar apresentada se refere à ilegitimidade de parte da exigência do imposto por falta de retenção e recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte interestadual, na qualidade de substituto. Diz que a autuação está baseada nos arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, e que a Lei 7.014/96 regula a cobrança do ICMS no Estado e possui artigos praticamente idênticos.

Apresenta o entendimento de que as normas que atribuem sujeição passiva, por substituição, ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25, de 18/09/1990, ao qual aderiram todos os Estados e cuja ratificação nacional ocorreu no Diário Oficial da União de 04 de outubro daquele ano, por meio do Ato COTEPE/ICMS Nº 02/90.

Diz que o referido Convênio 25/90, ao qual o Estado da Bahia aderiu, determina que no caso de transporte de carga interestadual a responsabilidade pelo pagamento do imposto apenas poderá ser atribuída ao remetente (no caso o impugnante) quando o transportador não possuir inscrição no Estado da origem da prestação de serviço. Dos arquivos que integram o auto de infração, todas as operações de transporte que deram origem à autuação foram efetivadas por transportador que possui inscrição no Estado da Bahia.

Informa que o número de cada uma dessas inscrições, data da operação e respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga – CTRC deveriam ter sido verificados pelo Auditor Fiscal antes de lavrar o presente Auto de Infração. Apresenta quadro com os dados das empresas de transporte contratadas e inscrição no Estado da Bahia e afirma que a responsabilidade do imposto ora em cobrança não poderia ser imputada ao impugnante, porque as operações de transporte de carga interestadual foram contratadas com transportadoras que possuem inscrição no Estado da Bahia.

Na hipótese de serem ultrapassadas as preliminares apontadas, o que admite apenas por hipótese, alega que no mérito a exigência do imposto não poderá prosperar.

Ressalta que a planilha elaborada pela fiscalização, contém aproximadamente 10.000 números de conhecimento de transporte, por esse motivo, o impugnante deixa de imprimi-la, já que sua consulta em meio digital se mostra mais viável. Apenas para esboçar um dos equívocos da autuação, destaca que em relação à transportadora Dani Transporte Rodoviário de Cargas Ltda., tal empresa efetivamente destacou o ICMS devido na operação de transporte.

Afirma que o pagamento do imposto apenas poderá ser demonstrado mediante análise detalhada da escrita fiscal da mencionada transportadora, que apura o ICMS com base em conta corrente fiscal, de modo que não há um pagamento para cada operação de transporte. Dessa forma, entende que os argumentos apresentados e demais documentos demonstram o equívoco da fiscalização, que não considerou os valores pagos pelas transportadoras contratadas pelo impugnante, nos termos em que determina o Convênio nº 25/90.

O defendente também destacou a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre o serviço de transporte contratado em outra unidade da Federação. Assegura que há casos em que o impugnante transportou suas mercadorias em outros Estados da Federação (operação nº 01) e somente em momento posterior estas mercadorias foram enviadas ao Estado da Bahia (operação nº 02). Diz que na operação nº 01 (entre outros Estados da Federação), de fato não ocorreu, e sequer poderia ter ocorrido o pagamento do ICMS ao Estado da Bahia, posto que o imposto é devido ao outro entre da Federação. Elabora tabela (fl. 40) indicando que o transporte ocorreu em

outra unidade da Federação, afirmando que o valor da operação não pode servir de base para cobrança do ICMS pelo Estado da Bahia.

Prosseguindo, o defendente alega ausência de prejuízo ao Erário, alegando que o recolhimento do imposto devido foi feito pelo contribuinte natural, as empresas que prestaram serviço de transporte. Ressalta que reconhece o instituto da Substituição Tributária, mas este instituto não visa o recolhimento dúplice de um tributo em decorrência de um mesmo fato gerador, caracterizando verdadeiro *bis in idem*.

Frisa que não há como desprezar a indicação de que a situação tratada nestes autos clama por uma tutela específica, já que a postura do impugnante assentou-se na boa fé. Ou seja, não ocorreu a retenção porque a transportadora contratada, partícipe da ralação jurídica, pagou todo o tributo devido ao Estado.

Também alega que, no caso de a autuação ser integralmente mantida, o que admite apenas por eventualidade, a multa aplicada deverá ser integralmente afastada, tal como permite o art. 159 do RPAF/BA.

Reafirma que o autuante deixou de analisar mais de 10.000 cópias de documentos que comprovam o quanto está sendo defendido. Diz que esta prova deverá ser produzida por meio de perícia a ser realizada nos registros das transportadoras que prestaram serviço ao impugnante, de modo a se comprovar que não houve falta de recolhimento do imposto.

Comenta sobre os princípios da verdade material e ampla defesa e diz que apesar de ser facultado ao impugnante juntar documentos em sua defesa, é plausível acatar o argumento de que a juntada de mais de 10.000 documentos, acrescidos de livros de registros de apuração e saída de ICMS de inúmeras empresas prestadoras de serviço não seria possível. Diz que seria desumano esperar que o julgador pudesse analisar cada um dos mais de 10.000 CTRC mencionados na autuação e seu respectivo registro nos livros das transportadoras, tudo para depois verificar se o ICMS foi devidamente pago por meio de conta corrente. Por conta disso, o defendente declara que é totalmente imprescindível a produção de prova pericial,

Neste sentido, transcreve os arts. 145 e 147 do RPAF/BA e afirma que sem a perícia em questão os valores do ICMS pagos pelas transportadoras, em observância ao Convênio 25/90, não poderão ser apurados, de modo que o impugnante será obrigado a pagar novamente estas quantias. Indicar assistente técnico para acompanhar os trabalhos periciais e apresenta os quesitos.

Pede que tão logo haja o deferimento de perícia, deverá ser intimado para que disponibilize os documentos a serem averiguados ou que encaminhe o perito até as empresas que efetuaram os serviços de transporte do período de 2007 e 2008, para que os quesitos apresentados sejam respondidos sob o acompanhamento do assistente técnico.

Por fim, requer sejam acatadas as preliminares apresentadas quanto à prescrição e ilegitimidade. Caso tais argumentos sejam ultrapassados, requer, no mérito, o reconhecimento da impossibilidade de exigência do ICMS sobre serviço de transporte interestadual contratado com outra unidade da Federação e que o restante dos valores exigidos por meio deste lançamento já foram devidamente pagos pelas transportadoras contratadas.

Na eventualidade de ser mantida a autuação, requer que a multa seja afastada, porque a ausência de recolhimento não ocorreu por má-fé, mas sim por estrita observância ao Convênio 25/90.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 84 a 93 dos autos. Quanto à decadência alegada pelo defendente, diz que a extinção do crédito no caso do dispositivo citado na defesa, opera pela homologação ficta do pagamento antecipado pelo contribuinte, não pela caducidade do direito. Afirma que esse entendimento é corroborado pelo art. 156 do CTN. O inciso VII do referido artigo expressamente cita o parágrafo 4º, do artigo 150 como causa extintiva de crédito tributário. O que se presume legalmente ocorrido com o transcurso do prazo é a homologação do pagamento. Se não houve este, não há como presumir ocorrida uma homologação de ato inexistente.

Entende que se fosse decretada a decadência de direito, não haveria necessidade de se mencioná-la em inciso apartado no art. 156, pois a extinção ocorreria por força da aplicação do inciso V. Transcreve os arts. 156 e 173 do Código Tributário Nacional – CTN e diz que os fatos geradores de todo o exercício de 2007 são alcançados, passíveis de lançamento, quando da lavratura do auto de infração em comento, inexistindo decadência desse direito.

Sobre a alegação de ilegitimidade de parte da exigência fiscal, transcreve os arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97, além da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 25/90. Diz que os artigos do RICMS-BA citados transferem para o tomador do serviço de transporte a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às prestações sucessivas por ele recebidas, independentemente da prestadora do serviço ter inscrição, ou não, no Estado da Bahia, exigindo apenas que a tomadora seja contribuinte normal. Afirma que o autuado tem o mesmo entendimento sobre esses artigos. Mas, em relação ao Convênio acima citado, comete equívoco hermenêutico, induzindo a um falso resultado.

Transcreve trecho da defesa onde o autuado explicita a sua compreensão daquele texto e observa que o Convênio nada diz a respeito de prestadora que possua inscrição estadual no Estado de início da prestação, deixando esse caso em aberto para que cada Estado legisle livremente. Se a lei silencia quanto ao tema, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Entende que a correta interpretação dos textos legais citados revela a falsa antinomia alegada pela defesa, à luz dos artigos 380 e 382 do RICMS-BA. Todas as empresas prestadoras de serviço de transporte arroladas no auto de infração, detentoras de inscrição no RICMS/BA ou não, são consideradas contribuintes substituídos, configurando o tomador do serviço, o autuado, como contribuinte substituto e responsável pelo pagamento do imposto devido.

Reproduz o argumento defensivo de que houve pagamento do ICMS pelas prestadoras de serviços de transporte interestaduais, alegando ser impossível abarcar todo o universo de conhecimentos de transporte arrolados na autuação, aproximadamente 10.000 números de conhecimentos de transporte, apresentando um quadro com parcela daquele universo, citando documentos emitidos pela empresa Dani Transportes Rodoviário de Cargas Ltda., inscrita no RICMS-BA sob nº. 044.361.516.

Diz que o próprio autuado afirma em sua defesa que o pagamento do imposto apenas poderá ser demonstrado mediante análise da escrita fiscal da aludida transportadora, e que a transportadora apura o ICMS com base em conta corrente fiscal, de modo que não há um pagamento para cada operação de transporte. Afirma que a verificação do devido recolhimento do imposto incidente nas prestações de serviço de transporte implicaria num trabalho extremamente árduo de ser realizado, mormente em se tratando de prestadora estabelecida em outra Unidade da Federação. Entende que esse recolhimento trata-se de um indébito, ou pagamento indevido, cabendo restituição ao contribuinte que sofreu o seu ônus.

Quanto à alegação do autuado de impossibilidade de cobrança sobre o serviço de transporte contratado em outra Unidade da Federação, fato explicitado no quadro elaborado nas razões de defesa, de imediato o autuante reconhece que esses conhecimentos de transporte realmente constam do cálculo do imposto devido deste auto de infração. Diz que lhe causou estranheza o autuado ter trazido para o seu quadro constante na impugnação, informações que divergem daquelas apresentadas no demonstrativo de cálculo do imposto devido, bem como dos dados constantes nos próprios CTCs por ele anexados a este auto.

A título de exemplo, cita o CTC nº. 554642 (cópia na fl. 72) emitido pela Dani Transportes Rod. de Cargas Ltda., mas foi a filial de Guarulhos, Estado de São Paulo, IE 336.733.696, CNPJ 00.657.921/0003-93, que emitiu, não a matriz da Bahia com IE 44.361.516. Diz que a informação trazida na coluna “UF de origem” do demonstrativo elaborado pelo autuado não é aquele constante do registro 70 do SINTEGRA, fonte de dados para realização do trabalho de fiscalização. Afirma que o autuado, em sua argumentação, demonstra desconhecer a estrutura do arquivo

magnético instituído pelo Convênio 57/95, quando presume que o conteúdo do campo 05 do registro tipo 70 do arquivo instituído pelo convênio citado, o SINTEGRA, campo esse denominado Unidade da Federação, traz a informação do Estado onde teve início a prestação do serviço de transporte acobertado pelo CTRC. Diz que é equivocada a alegação do defendente de que essas informações constam do seu SINTEGRA. Para comprovar o que afirma, o autuante reproduz o item 18 do Manual de Orientação, apêndice do Convênio 57/95, que explicita a estrutura do registro tipo 70 do arquivo SINTEGRA:

Frisa que o conteúdo do campo 05 do registro tipo 70 informa a sigla da unidade da Federação do emitente do documento, e que não guarda relação alguma com o local de início da prestação do serviço. Entretanto, diante dos CTCRs anexados pelo autuado, não se furta de reconhecer a existência de CTCRs que efetivamente não tiveram como origem de prestação de serviço o Estado da Bahia e estão inapropriadamente contemplados no demonstrativo de apuração do imposto devido.

Em relação ao argumento do defendente de que não houve prejuízo ao Erário, afirma que há norma que claramente regula a operação objeto da exigência fiscal, excluindo textualmente do pólo passivo o contribuinte substituído, no caso o prestador do serviço, ficando o tomador do serviço inteira e unicamente responsável pelo pagamento do tributo. É o que expressamente dispõem os artigos 380 e 382 do RICMS-BA. Entende que, sendo norma cogente, determinando a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do imposto para o tomador do serviço, não cabe às partes envolvidas na operação agirem de forma diversa, comprometendo a segurança jurídica do sistema.

Assegura que os dispositivos citados não abrem espaço para o relativismo, são claros quanto à sujeição passiva quando da ocorrência da hipótese de incidência prevista nos seus textos. A justificativa da defesa em afirmar que as empresas transportadoras recolheram o tributo devido não se sustenta como verdadeira, pois a obrigação tributária prevista no texto legal não pode ser objeto de ajustes particulares. Tal entendimento viola o disposto no artigo 123 do CTN, que reproduziu. Diz que o texto é claro, é vedada qualquer possibilidade de flexibilização entre particulares quanto à definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias. Portanto, a proposição da autuada reveste-se de ilegalidade. Os valores recolhidos pelas transportadoras prestadoras de serviço foram pagamentos indevidos, como dispõe o inciso II do artigo 165 do CTN, que transcreveu. Afirma que não há porque se falar em enriquecimento ilícito do Estado, nem mesmo em duplicidade de pagamento do imposto reclamado neste auto de infração.

Contesta o argumento defensivo de afastamento da aplicação da multa caso seja mantida a cobrança do imposto. Saliencia que o autuado menciona ter agido de boa fé, e que flexibiliza o seu entendimento da norma na busca de atender seus interesses, postura essa que a distancia da possibilidade de existência de dúvida de interpretação do dispositivo legal, e até mesmo da boa-fé.

Entende que o autuado equivoca-se ao requerer a perícia, afirmando que esse procedimento é inapropriado para os questionamentos por ele propostos e que o artigo 150, inciso II do RPAF define com precisão a uso desse procedimento. Diz que o instituto da perícia é utilizado para investigar matéria que exija um conhecimento técnico específico por parte do parecerista. Exige a participação de um profissional peculiar, habilitado e com experiência técnica no assunto questionado. Os questionamentos trazidos pelo autuado são de cunho contábil fiscal, tema de domínio dos profissionais que trabalham no Fisco. Assim sendo, entende que não se aplica o instituto da perícia.

Para viabilizar o deslinde do tema, solicita que o autuado informe os locais de início das prestações de serviço acobertadas pelos Conhecimentos Rodoviários de Transporte elencados nos Demonstrativos de Apuração dos valores cobrados no auto de infração em comento. Lembra que os referidos demonstrativos constam das planilhas do arquivo anexado ao auto de infração em mídia magnética (CD). Pede que o órgão preparador dê ciência ao autuado, abrindo prazo de

10 dias para a sua manifestação, conforme previsto no §7º, art. 127, combinado com o §1º, art. 18 do RPAF/BA.

O defendente foi intimado e apresentou manifestação às fls. 100/101, informando que apresenta planilha indicando quais foram as operações de transporte interestadual de mercadorias que tiveram início e forma contratadas fora do Estado da Bahia, tal como demonstram os Conhecimentos de Transporte juntados por amostragem.

Lembra que ao total existem seis processos nos quais se discute a mesma questão fática e a quantidade de documentos envolvidos ultrapassa 200.000 cópias. Em razão desse fato, e também, em face da necessidade de provar todo o alegado, reitera o pedido de que seja realizada perícia nos comprovantes que embasaram todo o direito alegado nestes autos.

Informa que, desde já, coloca à disposição da fiscalização todos os comprovantes, e em caso de dúvidas os Fiscais poderão entrar em contato com a assistência técnica indicada na impugnação. Reitera o pedido de que seja cancelada a cobrança do imposto e pede que a Junta de Julgamento Fiscal acate integralmente os fundamentos defendidos na peça de defesa.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 343/344, analisando os documentos acostados aos autos pelo defendente (fls. 100 a 341).

Quanto ao exercício de 2007 informa que o defendente acostou cópias de Conhecimentos Rodoviários de Transporte elencados no demonstrativo de apuração do imposto devido. Isso possibilitou a obtenção do local de início da prestação de serviço de cada documento lá contemplado e, por conseguinte, a exclusão daqueles cuja cobrança dos impostos neles destacados é inapropriada nesta peça fiscal.

Sobre o exercício de 2008, também informa que o autuado acostou lista dos Conhecimentos Rodoviários de Transporte que serviram de base para o cálculo do imposto devido, acrescentado, para cada documento, a natureza do serviço que fora por ele contemplada (fls. 132 a 212). Também juntou cópias de documentos (fls. 213 a 340). Aquele caso em que foi viável inferir o início de prestação de serviço e, em sendo este fora do Estado da Bahia, foi excluído da apuração do imposto devido neste PAF.

Conclui informando que elaborou novos demonstrativos de apuração do ICMS devido decorrente da prestação sucessiva de transportes para 2007 e 2008, bem como novo demonstrativo de débito para o PAF em comento.

O defendente foi intimado acerca da informação fiscal e se manifestou às fls. 361/362, alegando que na manifestação anteriormente apresentada reiterou o pedido de que fosse feita diligência até a empresa, local onde todos os documentos estavam à disposição da fiscalização. Diz que esse pedido foi ignorado pelo autuante, que apenas excluiu do cálculo do ICMS-ST as operações cujos comprovantes foram anexados aos autos, ou seja, as cópias por amostragem, caracterizando cerceamento ao direito de defesa.

Registra que esses documentos são originais, já que se mostra inviável, até do ponto de vista econômico, tirar cópia de milhares de CTCR para juntada ao processo. Requer sejam recebidos os documentos para posterior conferência por parte do autuante.

Foi efetuada revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme fls. 1706 a 1709. Apresenta uma síntese dos fatos e das alegações defensivas e diz que o autuado juntou aos autos planilha nos mesmos moldes da planilha "Substituição Tributária por Antecipação" constante do CD que lhe fora entregue, consolidada mensalmente, discriminando e identificando os dados de cada operação que tenha sido iniciada fora do Estado da Bahia, conforme alegação aduzida na defesa, juntamente com as cópias dos correspondentes CTCRs. Adiantando-se neste processo, o autuado em 10/10/2013, protocolou manifestação igual e nos moldes como fez nos outros PAFs. Diante dos novos fatos, foi elaborada nova Informação Fiscal, na tentativa de correta identificação do início da prestação do serviço de transporte.

Quanto ao prestador de serviço Dani Transporte Rodoviário de Cargas Ltda. CNPJ Básico 00.657.921, informa que foram mantidas na autuação as prestações iniciadas na Bahia, feitas pela filial 00.657.921/0001-21. As prestações feitas por outras filiais desta transportadora foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias ou recebimento de matéria prima.

Sobre o prestador de serviço Fedex Brasil Logística e Transporte S.A.(Rapidão Cometa), CNPJ Básico 10.970.887, informa que foram mantidas na autuação as prestações iniciadas na Bahia, feitas pela filial 10.970.887/0042-72. As prestações feitas por outras filiais desta transportadora foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias ou recebimento de matéria prima.

Em relação ao prestador de serviço Patrus Transportes Urgentes Ltda., CNPJ Básico: 17.463.456, informa que as prestações feitas por filiais desta transportadora foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias ou recebimento de matéria prima.

Quanto às demais prestações feitas por outras transportadoras informa que foram mantidas na autuação. Os levantamentos fiscais às fls. 345 a 351, foram substituídos pelos das folhas 1.710 a 1.715, sendo elaborado um novo demonstrativo de débito à fl. 1708, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos.

Finaliza pedindo a procedência parcial do presente Auto de Infração, nos termos dos novos demonstrativos elaborados, destacando a reiterada jurisprudência deste CONSEF, no entendimento expresso nesta autuação, a exemplo dos Acórdãos JJF 0157-05/13 e CJF 0177-11/13, 0119-11/14, 0303-11/13 e 0138-12/14.

Intimado da informação fiscal e demonstrativos, o defendente se manifestou às fls. 1722 a 1725 informando que discorda das informações do autuado e do novo demonstrativo de débito. Diz que em razão do volume de operações e documentos pediu que fosse feita a diligência em seu estabelecimento, e afirmou que, a rigor, tais documentos deveriam ter sido verificados antes de o fiscal lavrar o Auto de Infração.

Sobre a revisão efetuada, alegou que o autuante deixou de retirar operações iniciadas nos estados de São Paulo, Paraná e Paraíba, além de não excluir todas as operações cuja origem se deu em outro estado da Federação e alterou o valor das bases de cálculo. Além da alteração da base de cálculo, majorou indevidamente a alíquota de 12% para 17%, considerando indevidamente como se as operações ali tratadas fossem todas “internas”. Diz que essa alteração modificou o critério de lançamento extrapolando sua atribuição e a diligência determinada.

Reproduz os arts. 145 e 146. do Código Tributário Nacional - CTN e salienta que só é possível alterar o auto de infração em relação ao mesmo sujeito passivo, quando ocorrer um novo fato gerador, Caso a fiscalização optasse pela alteração dos critérios jurídicos para lançamento, deveria cancelar a presente autuação e lavrar outro Auto de Infração com os critérios pretendidos, qual seja, a majoração da alíquota de 12% para 17%.

O defendente alega que além de o autuante não analisar a íntegra dos CTRC apresentados, houve nítida alteração do critério jurídico do lançamento e extrapolou sua competência para retificação da autuação.

O Auditor Fiscal estranho ao feito que efetuou a revisão fiscal apresentou nova manifestação às fls. 1729 a 1733, dizendo que o autuante prestou Informação Fiscal às fls. 343/ 344, alterando o Demonstrativo de Débito e, após a ciência ao autuado (fls. 357 a 359), o mesmo apresentou petição anexando centenas de CTRCs ao processo(fl. 361 a 1.704).

Diz que efetuou revisão, conforme Informação Fiscal às fls. 1706 a 1709, considerando os conhecimentos anexados pelo defendente, na tentativa de correta identificação do início da prestação. Para tanto, foram analisados todos os prestadores de serviços constantes da infração, em conjunto com os CTRCs anexados pelo autuado. Assegura que o levantamento foi minucioso, sendo excluídas todas as operações que se iniciaram em outro Estado, por isso, não procede a

alegação defensiva de que ainda constam no Levantamento Fiscal Operações iniciadas em outro Estado.

Sobre a alegação do autuado de que a fiscalização não exclui os serviços de transporte realizados por empresas que possuem inscrição no Estado da Bahia, descumprindo assim o Convênio ICMS 25/90, reproduz parte da Informação Fiscal, produzida pelo autuante às fls. 84 a 93, que contesta este argumento.

Em relação ao argumento do autuado de que os cálculos estão contraditórios, com o lançamento da alíquota de 12% nos demonstrativos e de 17% no Auto de Infração, explica que as planilhas e/ou demonstrativos que compõem este Auto de Infração é a transcrição literal dos conhecimentos, com a Base de Cálculo e Alíquota (7%, 12% ou 17%) ali destacados.

Diz que o imposto lançado foi calculado segundo o destino das mercadorias, conforme constam nos demonstrativos as fls. 1.710 a 1.715, contudo estes valores ao serem transportados para o demonstrativo da Infração as fls. 1.708, foram lançados com a alíquota de 17%. Por limitação técnica a base de cálculo é lançada automaticamente pelo Sistema Emissor de Auto de Infração, cabendo ao auditor apenas o lançamento do imposto e da alíquota. Assim a Base de Cálculo e o valor do débito constante dos demonstrativos às fls. 1.710 a 1.715 é o que prevalece. As informações da alíquota de 17% no novo Demonstrativo de Débito elaborado, as fls. 1.708, não alteram o valor do imposto.

Entende que o enquadramento legal, a descrição dos fatos, e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem a compreensão dos fatos acusatórios, possibilitando assim a plena defesa. Sobre este assunto cita o Acórdão CJF nº 0357-12/09, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho. Opina pela procedência parcial do presente Auto de Infração, nos termos dos novos demonstrativos elaborados, destacando a reiterada jurisprudência deste CONSEF, no entendimento expresso na presente autuação, a exemplo dos Acórdãos JJF 0157-05/13 e CJF 0177-11/13, 0119-11/14, 0303-11/13 e 0138-12/14. Diz que é irrelevante o pagamento efetuado pelos prestadores de serviços de transporte sucessivos.

## VOTO

Inicialmente, foi informado pelo defendente que foram lavrados outros Autos de Infração contendo a mesma irregularidade apontada, somente em relação a períodos e filiais diferentes. O defendente entende que por haver identidade de partes e fundamentos é imprescindível a reunião dos processos para que não sejam proferidas decisões discrepantes.

Observo que o presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de Ordem de Serviço; não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade e não há prejuízo ao defendente o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando da mesma matéria, desde que a descrição dos fatos seja efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

No presente processo, não foi constatado 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. Percebo que o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas que acostou aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados, inexistindo previsão regulamentar para reunião dos processos, requerida pelo defendente.

Outra preliminar apresentada pelo defendente se refere à ilegitimidade de parte da exigência do imposto por falta de retenção e recolhimento do ICMS sobre serviço de transporte interestadual, na qualidade de substituto. Diz que a autuação está baseada nos arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos e apresenta o entendimento de que as normas que atribuem sujeição



passiva, por substituição, ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25, de 18/09/1990, ao qual aderiram todos os Estados.

Não acato a alegação defensiva, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação que rege a matéria tratada na autuação, inclusive os arts. 380 e 382 do RICMS-BA/97. O argumento defensivo de que as normas que atribuem sujeição passiva ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25, de 18/09/1990, será tratado quando da apreciação do mérito da autuação.

Rejeito as preliminares de nulidade apresentadas 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 à irregularidade apurada, 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. O presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram 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.

Na preliminar de decadência, o defendente reproduziu os arts. 142 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN e afirmou que nessa espécie de lançamento o contribuinte calcula o imposto e antecipa o pagamento, cabendo à Fazenda Pública homologá-lo. Apresentou o entendimento de que o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é de cinco anos contados a partir do fato gerador. Em relação ao período de fevereiro a dezembro de 2007 decaiu o direito de o Fisco baiano lançar a diferença de imposto, sendo de rigor o cancelamento desta parte da cobrança.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

***Art. 150** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

***§ 4º** Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

***Art. 28.** Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

***§ 1º** Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

***Art. 107-B.** O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a*

*referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2007 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2012. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 10/12/2012, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Ademais, foi realizada revisão fiscal por preposto fiscal estranho ao feito, e foi dado conhecimento ao contribuinte quanto ao resultado da mencionada revisão.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de fevereiro a setembro e dezembro de 2007; abril, julho a dezembro de 2008. Fonte de dados: registro tipo 70 (Convênio 57/95) de arquivos informados à Secretaria da Fazenda pelo contribuinte autuado, bem como arquivos informados pelas suas prestadoras de serviço. Arquivos SINTEGRA referentes ao período 2007/2008.

O autuado alegou que de acordo com os arquivos que integram o Auto de Infração e que se encontram gravados em mídia anexa ao PAF, todas as operações de transporte que deram origem à autuação foram efetivadas por transportador que possui inscrição no Estado da Bahia. O número de cada uma dessas inscrições, data da operação e respectivo Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTCR consta do aludido relatório e deveria ter sido verificado pelo autuante. Entende que as normas que atribuem sujeição passiva ao tomador do serviço de transporte violam frontalmente o Convênio ICMS nº 25, de 18/09/1990.

Efetivamente, o Convênio ICMS 25/90 estabelece que, “na prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido poderá ser atribuída ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural”.

Observo que a Constituição Federal atribuiu à lei complementar dispor sobre substituição tributária, conforme art.155, XII, “b”. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 tipificou as situações em que deve ser realizada a substituição tributária do ICMS, bem como, a quem atribuir a responsabilidade pelo seu pagamento (arts. 5º, 6º e 7º):

*Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença*

*entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

*Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.*

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 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.*

De acordo com os dispositivos legais reproduzidos neste voto, inclusive a regra inserta no RICMS-BA/97, constata-se que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de

sujeito passivo por substituição, por isso, não é acatada a alegação defensiva de ilegitimidade passiva, ressaltando-se que a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição, exclui a do contribuinte substituído.

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 empresas que prestaram serviço ao defendente, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido. Se o contribuinte tivesse apresentado comprovação de recolhimento do imposto, tais valores poderiam ser excluídos do levantamento fiscal.

Entendo que não há como prosperar o argumento defensivo em relação aos alegados recolhimentos efetuados pelas transportadoras, considerando que a legislação tributária aplicável, conforme já mencionado anteriormente, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. Neste caso, fica expressamente excluída a responsabilidade do contribuinte substituído.

O autuado também alegou que constatou equívoco no levantamento fiscal, inclusive, que foi exigido ICMS que sequer é devido ao Estado da Bahia, porque os serviços de transporte foram contratados entre outras unidades da Federação.

Para viabilizar o deslinde do tema, o autuante solicitou que o autuado informasse os locais de início das prestações de serviço acobertadas pelos Conhecimentos Rodoviários de Transporte elencados nos Demonstrativos de Apuração dos valores cobrados no auto de infração em comento.

Foi realizada revisão por Auditor Fiscal estranho ao feito, sendo informado que foram analisados todos os prestadores de serviços em conjunto com os CTRCs anexados pelo autuado. O levantamento foi minucioso, sendo excluídas as operações que se iniciaram em outro Estado. Em síntese, o Auditor Fiscal encarregado pela diligência prestou as seguintes informações, conforme fls. 1706 a 1709: Informou que, adiantando-se neste processo, o autuado em 10/10/2013, protocolou manifestação igual e nos moldes como fez nos outros PAFs. Diante dos novos fatos, foi elaborada nova Informação Fiscal, na tentativa de correta identificação do início da prestação do serviço de transporte.

Quanto aos prestadores de serviço Dani Transporte Rodoviário de Cargas Ltda., Fedex Brasil Logística e Transporte S.A.(Rapidão Cometa), Patrus Transportes Urgentes Ltda., as prestações feitas por outras filiais destas transportadoras foram excluídas. São operações de devolução de mercadorias ou recebimento de matéria prima. Os levantamentos fiscais às fls. 345 a 351, foram substituídos pelos das folhas 1.710 a 1.715, sendo elaborado um novo demonstrativo de débito à fl. 1708, sob o impacto das alterações efetuadas nos meses respectivos.

Na manifestação apresentada após a revisão fiscal, o defendente reproduziu as alegações constantes na impugnação inicial e, em relação aos cálculos, alegou existência de erro. Afirmou que a alíquota de 17% não merece prosperar, uma vez que, segundo o disposto no art. 15 da Lei 7.014/96, sendo interestadual a operação, a alíquota deveria ser de 12%.

Na informação fiscal, foi esclarecido que as planilhas ou demonstrativos que compõem este Auto de Infração é a transcrição literal dos Conhecimentos de Transporte, respeitando-se a base de cálculo e alíquota (7%, 12% ou 17%) ali destacados.

Observo que após analisar o levantamento fiscal, não foi constatado erro na determinação da alíquota, considerando que o imposto foi apurado segundo a alíquota cabível para cada operação interestadual. Entretanto, ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito, por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesses demonstrativos de débito será sempre 17%. Ou seja, a indicação da alíquota de 17% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito.

Vale salientar, que embora o defendente não tenha acatado o resultado da revisão fiscal, alegando que ainda constatou no levantamento fiscal operações iniciadas em outro Estado, não apontou objetivamente essas operações, o que poderia proporcionar as exclusões necessárias.

Acato os demonstrativos elaborados na revisão fiscal efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito e concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com o levantamento fiscal às fls. 1710 a 1716, e demonstrativo de débito à fl. 1708.

O defendente também requereu que a multa aplicada fosse afastada, alegando que a ausência de recolhimento não ocorreu por má-fé, mas sim por estrita observância ao Convênio 25/90.

Independentemente da demonstração da não ocorrência de má-fé, não há como acatar o pedido do impugnante para redução ou cancelamento da multa, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal. Esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Recomenda-se que após a conclusão definitiva deste PAF, sejam devolvidos os Conhecimentos de Transporte originais anexados aos autos, tendo em vista que são necessários para o contribuinte comprovar suas operações junto a outros órgãos, inclusive a Receita Federal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo de débito à fl. 1708.

## 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 278868.4001/12-7, lavrado contra CAMBUCCI S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$52.015,48**, 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, 09 de junho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA