

A. I. N° - 276468.0015/17-7
AUTUADO - INDÚSTRIAS ANHEMBI LTDA.
AUTUANTE - HEITOR PERRELA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/01/2019

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0191-03/18

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Apesar de não existirem contratos formais firmados, o próprio Autuado reconhece a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabendo-lhe, portanto, à responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Ajustes realizados pelo Autuante em informação fiscal, ante as provas apresentadas, reduzem o valor lançado originalmente. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 04/12/2017, exige crédito tributário no valor de R\$602.410,16, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. (Infração 07.14.03).

O autuado ingressa com defesa fls.41/59, através de advogados, procuração fls.64/65. Diz que vem apresentar impugnação contra os termos da exigência fiscal em comento, a vista dos fatos e fundamentos a seguir expostos.

Explica ser pessoa jurídica de direito privado, dedicada à industrialização e à comercialização de produtos químicos de limpeza e polimento, revestindo-se, assim, da condição de contribuinte do ICMS. Tendo sido alvo de atividade fiscalizadora, que teve por objetivo averiguar a lisura dos procedimentos fiscais por ela adotados, nos anos de 2014 e 2015, foi surpreendida pela lavratura do auto de infração em referência, que aponta o cometimento de suposta infração à legislação de regência do ICMS, ementada pelo preposto fiscal autuante, conforme reproduz.

Aduz que ao analisar detidamente a infração capitulada pela fiscalização, imbuída da boa-fé que lhe é peculiar, reconhecendo a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, informa que promoveu o recolhimento de uma parcela dos valores lançados, valendo-se, para tanto, dos benefícios instituídos pela Lei nº 13.803/2017 – CONCILIA BAHIA, conforme atesta o DAE que anexa, devidamente acompanhado do comprovante de transação bancária, cujos valores históricos restam discriminados, por competência, fevereiro/14 e novembro/15.

Comenta que delineados os contornos da autuação em tela, excluindo-se a parcela já reconhecida e quitada, o lançamento não merece prosperar, tendo em vista que, em linhas gerais: (i) as operações que embasaram a presente autuação não estão sujeitas à substituição tributária por retenção, haja vista a inexistência de um dos requisitos legalmente imposto para tanto, qual seja, vinculação a contrato; (ii) o ICMS lançado na vertente autuação foi recolhido pelos próprios prestadores de serviços, encontrando-se, portanto, extinto o crédito tributário por pagamento nos termos do art. 156, I do CTN, e (iii) no lançamento fiscal ora combatido, o fiscal autuante não levou em conta, para fins de abatimento do imposto supostamente passível de retenção, o crédito

presumido a que fazia jus alguns dos transportadores que prestaram serviço à Impugnante, conforme preceitua o art. 298, § 2º, inciso IV do RICMS/BA, diante do que, se, por absurdo os argumentos citados não encontrarem guarida junto à razoabilidade que inspira o ânimo desse Conselho de Fazenda, impõe-se, que sejam promovidas as devidas reduções quanto aos valores lançados.

Afirma que na presente autuação o preposto fazendário aponta ausência de retenção e recolhimento do ICMS sobre as repetidas prestações de serviços de transporte de cargas vinculadas a contrato nos exercícios de 2014 e 2015.

Aduz que em razão da ausência de suposta retenção e recolhimento do ICMS, o Fiscal aponta como violado as normas do art. 34, III, da Lei estadual n.º 7.014/96, combinado com o artigo 298 do RICMS/BA, 13.780/2012, lançando os valores que, supostamente, não foram retidos e recolhidos, acrescidos da multa de 60%.

Frisa que da análise do dispositivo regulamentar citado, é possível inferir que existem apenas duas situações em que se pode atribuir ao tomador dos serviços de transporte a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto. Estão previstas, nos incisos I e II do artigo 298 citado, tendo nos termos da capitulação da infração, supostamente descumprido o quanto disposto no inciso II do já citado dispositivo.

Ressalta que não desconhece a sua obrigação de efetuar a retenção do ICMS sobre os serviços ora tratados, desde que as condições das prestações estejam de acordo com as disposições objeto da legislação. Todavia, nas operações listadas pelo Fiscal como ensejadoras da vergastada autuação não estão presentes todos os requisitos indispensáveis à configuração da substituição tributária por retenção, prevista no Regulamento do ICMS/BA, conforme diz que demonstrará.

Argumenta que de acordo com a previsão regulamentar, a responsabilização do tomador dos serviços de transportes na hipótese prevista está condicionada à observância de pressupostos objetivos e cumulativos, a saber: (a) o tomador dos serviços há de ser contribuinte normal do imposto (imposição contida no caput), (b) a prestação de serviços deve ocorrer de forma repetida e (c) e deve ser vinculada a contrato. Diz restar claro, portanto que, nos estritos termos da previsão legal, para que se configure a responsabilidade tributária, esses três requisitos devem ser atendidos simultaneamente.

Comenta que na espécie, não há dúvidas quanto à observância do primeiro e, muitas vezes, do segundo pressuposto estabelecido pela norma, uma vez que é contribuinte normal do imposto e a maioria das transportadoras listadas no *Demonstrativo de Substituição Tributária Transportes*, anexado ao presente Auto de Infração, lhe prestaram serviços por mais de uma vez, dentro dos exercícios autuados.

Todavia, diz que para que se possa concluir pela sua responsabilização tributária, é imprescindível, ainda, se perquirir acerca da configuração do terceiro e último requisito, qual seja, a vinculação das prestações de serviços de transporte, a contrato. Discorre sobre os métodos de interpretação das normas jurídicas.

No caso em análise, diz que além do método gramatical, ganha especial relevância, pela sua força hermenêutica, o método de interpretação teleológico ou finalístico, por meio do qual se busca dar efetividade à norma concretizando a vontade do legislador. Propõe uma análise hermenêutica evolutiva da legislação estadual.

Sobre responsabilidade tributária, reproduz o art. 380 do RICMS/97. Observa que em sua redação original, aludido dispositivo, regulamentando o quanto previsto no inciso V e § 2º do artigo 8º da Lei 7.014/96, estabelecia que a responsabilidade do contratante dos serviços de transporte só restava configurada nos casos em que houvesse contrato de prestações sucessivas.

Aduz que contemporânea à edição desse dispositivo foi publicada a Instrução Normativa DAT/SEFAZ n.º 67/97 que, ao disciplinar os procedimentos fiscais a serem adotados em face da

verificação de serviços de transportes vinculados a contratos para prestações sucessivas, expressamente previa a necessidade de preenchimento de requisitos, dentre os quais se destaca a exigência de contrato formal, reproduz os arts. 380 e 382 do RICMS-BA.

Prossegue informando que posteriormente, foi editado o Decreto n.º 7.824/2000 que, alterando a redação do citado dispositivo regulamentar, suprimiu a expressão, vinculadas a contratos, pelo que, aparentemente, a partir de 17/07/2000, para fins de atribuição da responsabilidade ao tomador de serviços de transporte, bastava ser verificada a sucessividade na prestação dos serviços. Ocorre que mesmo em face à aludida alteração, a Instrução Normativa DAT/SEFAZ n.º 67/97 – com a previsão como requisito à configuração da responsabilidade tributária, a formalização de contrato para a realização dos serviços de transporte - permaneceu vigente.

Nesse contexto, diz que após inúmeras discussões acerca da adequada exegese da norma aludida, especialmente no que concerne à expressão prestações sucessivas e à necessidade de sua vinculação a contrato, foi editado o Decreto n.º 13.780/2012 (RICMS/12), que, ao regulamentar norma acerca da substituição tributária por retenção nas prestações de serviços de transportes, em seu art. 298, substituiu a expressão “prestações sucessivas” por “repetidas prestações de serviços” e reinseriu como requisito para tanto a necessária vinculação dessas prestações a contrato.

Aduz que a partir deste histórico legislativo é possível inferir, a intenção do legislador no sentido de pretender atribuir a responsabilidade àqueles contribuintes que contratem formal e repetidamente os serviços de transportes. Isto porque, não haveria outro propósito em reincluir a exigência legal quanto à vinculação das prestações de serviços repetidas a contrato, para fins de atribuição de responsabilidade tributária por substituição, senão que esta, alcance tão-somente, as relações que, além de se repetirem no tempo, estejam respaldadas por protocolar vínculo contratual. Sendo assim, a única interpretação passível de ser extraída do texto regulamentar em comento é a de que o regime de substituição tributária nele previsto resta restrito às repetidas prestações de transporte vinculadas a contrato, conforme permissivo esculpido textualmente no § 4º do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Entende restar evidenciado que, tanto pelo método gramatical, quanto pelo método teleológico de interpretação das normas jurídicas, não é possível lhe imputar a responsabilidade pelo pagamento do ICMS nas prestações de serviços, ainda que eventualmente se repitam, não estejam vinculadas a contrato, tal como exigido pelo inciso II do artigo 298 do RICMS/BA.

Aduz que compulsando os levantamentos juntados pelo Fiscal ao Auto de Infração, bem como, os Conhecimentos de Transportes que a embasaram, verificou que embora tenha, de fato, tomado serviços de transportes de carga de forma repetida, nos anos de 2014 e 2015, nenhum deles foi objeto de contrato formalizado com as prestadoras, motivo pelo qual, como visto, não há que se falar em substituição tributária a ela imposta.

Ressalta que a despeito de constar nos Demonstrativos elaborados pela fiscalização, inúmeras informações acerca dos serviços de transportes tomados, por ex.: número e chave dos CT's, data de emissão, nome e CNPJ do emitente, informações sobre remetente e destinatário etc. – não há qualquer informação relacionada à existência de contrato de prestação de serviços firmado com as prestadoras, o que por si, demonstra que a observância a este requisito sequer foi analisada pelo Fiscal. Sobre esta alegação, diz que com vistas a melhor demonstrar o quanto afirmado, colaciona o cabeçalho dos Demonstrativos anexados ao Auto de Infração.

Aponta que, tanto é verdade que o Fiscal não fez qualquer investigação acerca da existência de contratos – o que, frisa, seria requisito legal indispensável à configuração da responsabilidade tributária do tomador –, que não há qualquer alusão quanto ao preenchimento desse requisito nos demonstrativos que integram a vergastada autuação. Na realidade, de acordo com as informações contidas na peça acusatória, com vistas a verificar o cumprimento da sua suposta obrigação de efetuar a retenção do ICMS incidente sobre as repetidas prestações de serviços de transporte

vinculadas a contrato, é possível se presumir, que a Fiscalização tenha cotejado, tão somente, os Conhecimentos de Transportes com os DAE's pagos, revelando-se, portanto, superficial o procedimento investigatório em relação ao cumprimento deste requisito.

Diante disso, diz que competiria à fiscalização esgotar os demais meios disponíveis a fim de verificar a realidade dos fatos, porquanto pacífico, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, que um dos princípios fundamentais de regência do processo administrativo, é o da busca da verdade material. Entende ter restado afastada sua responsabilização tributária pela retenção e recolhimento do ICMS, ensejando, com isso, o reconhecimento da total improcedência da infração guerreada.

Contudo, pelo princípio da eventualidade, aduz que na remota hipótese dos julgadores entenderem pela atribuição de tal responsabilidade tributária por substituição, em relação às operações aqui tratadas, afirma que demonstrará, ainda, que todo o ICMS lançado já encontra-se extinto por pagamento efetuado pelas próprias empresas transportadoras, pelo que, também por essa razão, a autuação em tela não tem como prosperar.

Declara que conforme alegado pelo preposto fazendário, não promoveu a retenção e consequente recolhimento do imposto incidente sobre os serviços de transporte que lhe foram prestados nos anos de 2014 e 2015, por entender não estar configurada a hipótese de substituição tributária, como defendido pelo Fisco. Todavia, em que pese não ter havido a retenção, o crédito tributário objeto do lançamento fiscal encontra-se extinto pelo pagamento, tal como, diz restará evidenciado a seguir.

Reproduz o RICMS-BA/2012 – art. 298, § 5º, I, que estabelece: – nas repetidas prestações de serviços de transportes vinculadas a contrato e, portanto, sujeitas à substituição tributária, os Conhecimentos de Transportes emitidos pela empresa transportadora, a cada prestação, deverão ser feitos sem o destaque do imposto, devendo nele constar a observação “*substituição tributária* – art. 298 do RICMS”.

Observa dos Conhecimentos de Transportes que ensejaram a autuação fiscal em testilha, que justamente por não se tratar de hipótese de substituição tributária, o procedimento adotado pelas transportadoras foi diametralmente oposto à determinação regulamentar. Colaciona a título ilustrativo, um dos Conhecimentos de Transporte ensejadores do combatido auto de infração, no qual o ICMS normal resta destacado, e, por outro lado, não há qualquer alusão ao ICMS-ST (substituição tributária). Ou seja, assim como no conhecimento de transporte colacionado, nos demais indicados no demonstrativo denominado “Substituição Tributária Transportes”, o ICMS relativo aos serviços prestados foram destacados nos documentos fiscais emitidos pelas transportadoras, o que, por si só, pressupõe que estas efetuaram o seu recolhimento aos cofres públicos.

Salienta que a conduta por ela praticada de não promover a retenção do ICMS sobre as operações identificadas pela fiscalização, pautou-se não apenas no fato de estas não estarem vinculadas a contratos, mas também porque as próprias transportadoras, nos Conhecimentos de Transporte emitidos, destacaram o ICMS incidente sobre tais operações, conforme mídia eletrônica apensada à defesa, demonstrando, assim, que recolheram o aludido imposto por conta própria.

Aduz que tendo o ICMS sido recolhido pelas próprias empresas prestadoras dos serviços de transporte, não há que se falar em obrigação de o Impugnante efetuar a retenção do referido imposto, sob pena de se recolher duas vezes sobre os mesmos fatos geradores, o que não se pode admitir, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Afirma que como forma de atestar a veracidade de suas alegações, traz à colação (i) os conhecimentos de transporte, que ensejaram a combatida autuação, os quais deverão ser analisados conjuntamente com (ii) as cópias dos Registro de Saída onde restou escrutinado o ICMS incidente nas operações de transportes por eles respaldados, (iii) os Demonstrativos de Cálculo do ICMS/livro Registro de Apuração do ICMS, nos quais restam lançados os valores

constantes do livro Registro de Saídas, bem como eventuais débitos e créditos do imposto (*iv*) os DAEs comprobatórios do recolhimento do imposto devido e/ou extrato do parcelamento dos valores apurados, em situação ativa e regular, e (*v*) as Declarações assinadas pelas prestadoras de serviços, sob as penas da Lei, de que não efetuaram e não pretendem efetuar qualquer procedimento voltado à repetição do ICMS recolhido sobre as operações de transporte debatidas em sua peça impugnatória.

Ressalta que no presente caso, em homenagem ao princípio da busca da verdade material, competiria à fiscalização, antes da autuação, esgotar os demais meios disponíveis, a fim de verificar se o pretendido crédito tributário já não estava extinto por pagamento.

Entende que no intuito de não causar prejuízo injusto ao contribuinte, ou enriquecimento ilícito ao ente tributante, que o juízo de valor a ser emitido pela autoridade fiscal, não pode ser pautado em presunções formais, mas sim nos fatos efetivamente comprovados.

Reitera que deveria a fiscalização, esgotar os demais meios que lhe permitissem averiguar o cumprimento da obrigação principal, de recolhimento do ICMS incidentes sobre as operações de serviços de transportes, pelas próprias transportadoras, prestadoras dos serviços. Nesse contexto, o lançamento fiscal não procede, uma vez que o crédito tributário que se pretendeu constituir, já se encontraria extinto em virtude do pagamento.

Aduz que considerando que a falta da retenção do ICMS incidente sobre as operações em comento não causou qualquer prejuízo ao Erário, o máximo que pode ser exigido é o pagamento de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Aponta trecho de julgado proferido por este Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF/BA, em situação que entende ser igual à ora narrada, na qual houve o reconhecimento do pagamento do ICMS pelas transportadoras e, consequente improcedência do auto de infração. Salienta que os documentos apensados pela defesa foram colacionados apenas a título exemplificativo, tendo em vista a grande quantidade de Conhecimentos de Transportes elencados pela fiscalização.

Requer a improcedência da infração em foco, em razão da (*i*) não configuração da responsabilidade tributária da Impugnante pela retenção e recolhimento do ICMS incidente sobre os serviços de transportes por ela tomados e da (*ii*) extinção do crédito tributário apurado pelo pagamento (art. 156, I, CTN), conforme as alegações de direito e as provas documentais do recolhimento do ICMS ora anexados.

Pede que na remota hipótese de essa Turma julgadora não vir a perfilhar do entendimento citado, cumpre demonstrar que, ainda assim, merece reforma o lançamento ora combatido, com base nos argumentos a seguir expostos.

Registra que o fiscal autuante não levou em conta, para fins de abatimento do imposto supostamente passível de retenção, o crédito presumido a que faz jus alguns dos transportadores que prestaram serviço à Impugnante, conforme textualmente preceitua o art. 298, § 2º, inciso IV do RICMS/BA. Acrescenta que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ainda no capítulo destinado às prestações de serviços de transportes sujeitas à substituição, determina que seja abatido do valor do tributo a ser retido/recolhido eventual direito a crédito presumido, quando o prestador fizer jus a tal benefício.

Informa que o crédito presumido ora tratado foi concedido pelo Convênio ICMS 106/96, ratificado nacionalmente, tendo sido expressamente recepcionado pelo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13708/12, conforme se infere do seu art. 270, III, “b” que reproduz.

Afirma que parte das transportadoras emitentes dos conhecimentos de transporte listados na autuação é optante pelo crédito presumido, portanto, o Fiscal Autuante, teria que levar em conta, para fins de abatimento do imposto supostamente passível de retenção, o direito a crédito presumido a que faz jus a transportadora, reduzindo, por consequência, o correspondente a 20%

do imposto inicialmente apurado. Mas não foi assim que procedeu, já que calculou e lançou o imposto supostamente devido, sobre 100% do valor dos conhecimentos de transportes indicados no demonstrativo denominado “Substituição Tributária Transportes”.

Explica que em relação aos conhecimentos de transporte emitidos, por exemplo, pela Rajan Transportes Comércio e Indústria Ltda., o imposto lançado jamais poderia recair sobre 100% do valor das operações de transportes, uma vez que a própria legislação determina que seja abatido, do imposto a ser retido, o crédito presumido a que faz jus a transportadora, correspondente a 20% do valor do ICMS devido nas prestações. Reproduz espelho do demonstrativo dos valores que lhe foram atribuídos.

Ressalta, neste ponto, que em tais hipóteses, ainda nos termos da legislação, a informação acerca da opção da transportadora pelo crédito presumido poderá ser prestada de duas maneiras: a) declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos e optou pelo benefício da utilização de crédito presumido, no próprio corpo dos Conhecimentos de Transportes emitidos; ou b) elaborar declaração a parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por 5 anos.

Afirma que ao efetuar os levantamentos fiscais que embasaram a autuação, o preposto fazendário olvidou-se da possibilidade de haver declarações autônomas, considerando apenas, as informações constantes nos Conhecimentos de Transportes, acarretando erro patente na apuração do imposto lançado.

Aduz possuir em sua posse, não apenas as declarações apartadas, ora juntadas aos autos que contemplam todas as informações de que trata o inciso IV do § 5º do art. 298 do RICMS, como também, os próprios livros fiscais das transportadoras, comprovando a opção destas, pelo crédito presumido.

Pugna pela realização de diligência fiscal, para confirmar a total improcedência dos lançamentos perpetrados no Auto de Infração, levando em consideração: (i) existência de empresas optantes pelo crédito presumido dentre aquelas listadas nos Demonstrativos Fiscais; (ii) que a apuração do imposto devido, não observou a legislação de regência, na medida em que não levou em conta o crédito presumido, correspondente a 20% do ICMS devido nas prestações, a que fazia jus algumas transportadoras emitentes dos CT's listados no levantamento fiscal.

Requer: (i) a improcedência do Auto de Infração; (ii) subsidiariamente, que o lançamento seja julgado Parcialmente Procedente, com o abatimento do valor do ICMS passível de retenção, do percentual de 20% correspondente ao crédito presumido; (iii) realização de diligência fiscal para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, bem como pela juntada posterior de documentos, caso assim entenda necessário essa Junta de Julgamento e/ou o fiscal diligente designado para o feito.

O Autuante presta a informação fiscal fls.272/273. Sintetiza os termos da defesa. Afirma que o Contribuinte admite a procedência do auto de infração no tocante aos itens pagos. Quanto a alegação de não haver serviços de transportes vinculados a contrato, diz que a lei do ICMS é taxativa, nos termos do inciso V, art.18 da Lei nº 7014/96. Afirma que a lei não cita ou menciona, em momento nenhum, contrato formal. Qualquer interpretação deve basear-se na lei, e nos limites da lei. E ela não condiciona a contrato formal o dever da substituição tributária.

Acrescenta que contrato é instituto de Direito Civil, que não pode ser alterado na interpretação do Direito Tributário, formalizando-se de diversas formas. Pode ser por escrito, verbalmente, por sinais, além de tacitamente. Assim, configura-se o dever de o Contribuinte cumprir a substituição tributária toda vez que lhe for prestado o serviço de transporte aqui discutido.

Quanto à falta de dano ao erário, aduz que também não procede. Admitir a extinção dos créditos tributários, baseado na hipótese de que os transportadores já pagaram os referidos tributos,

representaria a negação do instituto da substituição tributária. Aponta que este regime de substituição tributária tem motivo para existir, que é organizar a administração tributária de forma a torná-la viável, mais fácil de cobrar e fiscalizar, além de outras vantagens práticas.

No que diz respeito ao direito ao crédito presumido, diz que o regulamento de ICMS prevê no artigo 298, § 2º, inciso IV, o abatimento do valor a ser lançado pelo contribuinte, quando do cálculo do ICMS a ser retido, somente admitido para empresas que sejam optantes do crédito presumido.

Pugna pela procedência do auto de infração, respeitados os valores já recolhidos pelo contribuinte e descontando-se os valores relativos ao crédito presumido das transportadoras optantes por ele. Informa que para reconhecer o crédito presumido relativo às empresas transportadoras elencadas nas folhas 267 a 270, elabora novo demonstrativo de débito que anexa.

O Autuado volta a se manifestar fls.300/308. Repete a acusação que lhe foi imputada. Afirma que ciente da improcedência da exigência contra si perpetrada apresentou a Impugnação, oportunidade em que reconheceu a procedência de pequena parte do montante autuado, promovendo o recolhimento correlato, e demonstrou a insubsistência da parcela remanescente devido (i) à ausência do dever de reter e recolher os valores de ICMS-Transporte, por não haver vinculação dos serviços a contratos; (ii) à extinção dos débitos em cobrança em virtude dos respectivos pagamentos efetuados pelos prestadores dos serviços de transporte; e (iii) subsidiariamente, à necessidade de que fosse procedido o abatimento de 20% dos valores supostamente devidos, correspondente ao crédito presumido a que faz jus algumas empresas transportadoras.

Diz que ao prestar a informação fiscal, o Auditor Autuante reconheceu a necessidade de se abater do lançamento fiscal os valores relativos ao crédito presumido de algumas transportadoras, mas deixou de acolher os demais argumentos, equivocando-se, conforme afirma passar a demonstrar.

Sobre a necessidade de contrato para que seja responsável pela retenção e recolhimento do ICMS substituição tributária, assegura que a lei não configura a única fonte do Direito. É plenamente possível que dispositivos infralegais complementem o sentido da legislação, isto é, se faz lícito que outras normas estabeleçam comandos – e requisitos – não previstos em lei, desde que não a contrarie. Cita como tal complemento, o disposto no art.298, II, do RICMS/2012, que estabelece esta exigência para a configuração da substituição tributária. Volta a citar a Instrução Normativa DAT/SEFAZ n.º 67/97, na qual se previa expressamente a exigência de contrato formal para configurar a substituição tributária aqui discutida.

Acrescenta que posteriormente, foi editado o Decreto n.º 7.824 de 17/07/2000 que supriu a exigência de vinculação de contrato, dando a entender que, a partir de 17/07/2000, para fins de atribuição da responsabilidade ao tomador de serviços de transporte, bastava que fosse verificada a sucessividade na prestação dos serviços. No entanto, entende que, mesmo em face à aludida alteração, a Instrução Normativa DAT/SEFAZ n.º 67/97 - que previa como requisito a formalização de contrato para a realização dos serviços de transporte - permaneceu vigente.

Insiste que como a legislação não contém palavras inúteis, a única interpretação passível de ser extraída do texto regulamentar em comento é a de que o regime de substituição tributária nele previsto encontra-se restrito às repetidas prestações de transporte vinculadas a contrato.

Comenta sobre a ausência de provas, mesmo que indiciárias, da existência de contratos – o que, frisa, seria requisito legal indispensável à configuração da responsabilidade tributária do tomador, que não há qualquer alusão quanto ao preenchimento desse requisito nos demonstrativos que integram a vergastada autuação. Conclui pelo o reconhecimento da total improcedência da infração guerreada.

Volta a insistir que já ocorreu o recolhimento, pelos prestadores de serviços, de grande parte do montante autuado. Assevera que a norma tributária delimita os contornos da obrigação de recolher o tributo e se tal obrigação foi adimplida, por quem quer que seja, o crédito tributário

correlato foi extinto. Afirma que a obrigação de reter e recolher o tributo decorre de outra norma, qual seja, uma norma administrativo-fiscal, que atribui meros deveres instrumentais ao substituto tributário, de reter e recolher o tributo. Tais deveres não sendo cumpridos, cabível seria, se fosse o caso, uma multa por descumprimento das referidas obrigações acessórias.

Reafirma os termos de sua impugnação inicial e firma a expectativa que o auto de infração seja julgado totalmente improcedente. Protesta pela juntada de novas provas, bem como, reitera o pedido de realização de diligência já formulado nestes autos.

O autuante presta nova informação fiscal fl.313. Diz que na manifestação do contribuinte, não foram apresentados fatos novos. Dessa forma, mantêm todos os termos já presentes na informação fiscal inicial, acostada as fls. 272/296.

VOTO

Preliminarmente, mesmo não sendo arguidas questões específicas de nulidade quanto ao Auto de Infração, constato a inexistência de qualquer dos requisitos previstos no artigo 18 do RPAF/99, bem como, foram preenchidas as condições determinadas no art. 39 do RPAF/99. Verifico que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em Lei e foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão, sendo respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado, o indefiro porque já se encontram no processo os elementos necessários a convicção dos Julgadores. Portanto, a realização da diligência requerida, desnecessária se faz para o julgamento do presente feito, pelo que rejeito o referido pedido, na forma do art.147, inciso I do RPAF/99.

O Autuado reconheceu a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, informando que promoveu o recolhimento de uma parcela dos valores lançados, valendo-se, para tanto, dos benefícios instituídos pela Lei nº 13.803/2017 – Concilia Bahia. Neste caso, ficam mantidas tais parcelas, sobre as quais inexiste lide.

No mérito, o sujeito passivo foi acusado de omissão de retenção e consequente recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. (Infração 07.14.03).

O autuado centrou sua impugnação, alegando que o presente auto de infração e o levantamento realizado não atingem sua finalidade, devido: (i) à ausência do dever de reter e recolher os valores de ICMS-Transporte, por não haver vinculação dos serviços a contratos; (ii) à extinção dos débitos em cobrança em virtude dos respectivos pagamentos efetuados pelos prestadores dos serviços de transporte; e (iii) à necessidade de que fosse procedido o abatimento de 20% dos valores supostamente devidos, correspondente ao crédito presumido a que faz jus algumas empresas transportadoras relacionadas pelo autuante no levantamento fiscal.

Sobre a alegação de que não teria a responsabilidade de reter e recolher o ICMS –Transporte, ora discutido, observo que conforme estabelece o artigo 5º da Lei Complementar 87/96, poderá ser atribuída 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.

Assim, o art. 6º da referida Lei, estabelece que a 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.

Neste caso, a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, 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, e a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado (§§ 1º e 2º do mencionado art. 6º).

Dessa forma, foi com base na autorização retro mencionada, que o Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, no art. 8º, 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 sujeito passivo 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.

Nesse sentido, o art. 8º, V da Lei 7.014 de 1996, estabelece:

Art. 8º. São responsáveis 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:

.....

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Com efeito, ao tratar das prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária, determina o art. 298 do RICMS/BA que:

Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:

I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;

II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que nas prestações de serviço de transporte objeto da fiscalização, embora tenha figurado como tomador dos serviços, entende que merecerá pronto cancelamento a autuação em tela, devido a ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, e ainda, porque houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, não existindo qualquer dano ao Erário. Acrescentou que a Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97, previa expressamente a exigência de contrato formal para configurar a substituição tributária aqui discutida.

Não acato o argumento defensivo de que não estaria caracterizada a hipótese regulamentar da responsabilidade tributária em comento, por ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, 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 se tratar de exigência formal irrelevante para a caracterização do fato gerador do imposto.

Quanto à alegação de inexistência de contrato formal, que segundo seu entendimento é necessário, conforme previa a IN nº 67/97, para comprovar as prestações de serviços de transportes sucessivas objeto da autuação, me alinho com o argumento da ilustre Relatora Conselheira Sandra Urânia, expedido sobre essa matéria, ao prolatar sua Decisão no Acórdão CJF nº 0470- 11/10. Sustentou a Relatora, que a regra insculpida na Instrução Normativa nº 67/97 deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato escrito entre o prestador e o tomador do serviço faz prova a favor do primeiro, para atestar que o ICMS sobre o frete é de responsabilidade do segundo, tomador do serviço, esposando o entendimento de que este

posicionamento é o mais correto, pois somente assim, poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.

Logo, fica patente no presente caso que o regramento posto na Lei nº 7.014/97, no RICMS-BA e na IN nº 67/97, devem ser interpretados sistemáticamente, para a correta aplicação da norma sobre a responsabilidade por ST do ICMS -Transporte. Eis que a substituição tributária estatuída pela Lei estadual do ICMS e regulada pelo RICMS-BA, é impositiva e obrigatória.

Dessa forma, a Lei nº 7.014/97, ao atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do ICMS sobre serviço transporte que envolvam repetidas prestações, não significa que somente com a existência do contrato formal (escrito), é que o tomador será o responsável substituto pelo respectivo recolhimento.

Quanto à alegação do defendant de que não ocorreu prejuízo ao Erário, pelo fato de o imposto destacado nos CTRCs de algumas prestações terem sido recolhidas pelo próprio transportador, não o desonera desta obrigação, uma vez que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária.

Observo que a razão pela qual o Fisco atribui exclusivamente ao impugnante a responsabilidade de recolher o ICMS aqui discutido, foi exatamente para evitar situações que inviabilizaria o Fisco de verificar todas as transportadoras que lhe prestaram serviços, para se certificar de que o imposto foi pago.

É cediço que não é atribuição do Fisco buscar elementos de provas junto a terceiros. A responsabilização imposta pela substituição tributária tem 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 defendant para intimar e/ou fiscalizar cada uma das empresas transportadoras é atentar contra a própria essência legislativa, que tem por fim evitar o que o impugnante pede: que o fisco busque documentos nas empresas que prestaram serviço ao defendant, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido.

No que diz respeito aos alegados recolhimentos efetuados pelas transportadoras, entendo que não há como prosperar o argumento defensivo, haja vista que a legislação tributária aplicável, conforme já mencionado, nos casos de prestações sucessivas de serviço de transporte, atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido. Portanto, resta configurada expressamente a exclusão da responsabilidade do contribuinte substituído.

Alegou também a defesa, a necessidade de que fosse procedido o abatimento de 20% dos valores supostamente devidos, correspondentes ao crédito presumido a que faz jus algumas empresas transportadoras relacionadas pelo Autuante no levantamento fiscal.

Em sede de informação fiscal, o Autuante concordou que, de fato, constava do levantamento fiscal, empresa com a comprovada opção pelo crédito presumido. Em consequência, informou que para reconhecer o crédito presumido relativo às empresas transportadoras elencadas nas folhas 267 a 270, elaborou novo demonstrativo de débito com a referida exclusão.

Diante do exposto, o Auto de Infração remanesce parcialmente no valor de R\$541.580,01, nos termos do demonstrativo ajustado pelo fiscal fls. 274/297.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

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 276468.0015/17-7, lavrado contra **INDÚSTRIAS ANHEMBI LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$541.580,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2018.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR