

PROCESSO - A. I. Nº 276468.0015/17-7
RECORRENTE - INDÚSTRIAS ANHEMBI LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0191-03/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22/08/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo trouxe aos autos a comprovação do recolhimento do ICMS, em todas as operações que contestou em sua peça recursiva, por parte das transportadoras que efetuaram o transporte dos seus produtos, inclusive apresentando cópias das suas escriturações fiscais com o destaque dos valores a que se referiram os respectivos recolhimentos, não podendo ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não se enquadrarem no exigido pelo RICMS/2012, em seu Artigo 280. Reduzida a infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente diante do julgamento proferido pela 3ª JJF, através o Acórdão JJF nº 0191-03/18, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, lavrado em 06.12.2017, ciente em 07.12.2017, que reclamava o recolhimento de ICMS no valor de R\$602.410,16, reduzido para R\$541.580,01, acrescido dos encargos legais, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 07.14.03 Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Como complemento está descrito: Infração evidenciada por meio do demonstrativo “Substituição Tributária Transportes”, anexo e integrante deste auto de infração.

Após analisar o Auto de Infração e seus anexos, fls. 01 a 30, o documento de lavra da autuada referente ao atendimento à Intimação, fls.31 e 32, a peça defensiva apresentada pela autuada, fls. 41 a 59, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, fls. 272 e 273, a Manifestação da autuada, fls. 300 a 308, em relatório, fls. 318 a 328, assim se manifestou a 3ª JJF:

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 nº13.803/2017 – 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

anticipação, 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 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, 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 n.º67/97, 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 nº67/97, 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 nº0470- 11/10. Sustentou a Relatora, que a regra insculpida na Instrução Normativa nº67/97 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 nº7.014/97, no RICMS-BA e na IN nº67/97, devem ser interpretados sistematicamente, 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 nº7.014/97, 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 defendente de que não ocorreria 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 defendente 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 defendente, 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.

Tendo ciência da decisão acima, inconformada, e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 337 a 354, buscando a reforma da mesma e a improcedência da cobrança que lhe foi imposta, o que passo a relatar.

Inicialmente destaca a Recorrente estar sua peça recursiva lastreada no que preceitua o art.169, I, 'b', c/c o art. 171 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, instituído pelo Decreto nº 7.629/1999, portanto passível de admissibilidade e apreciação.

Analizando a infração que lhe foi imputada e a decisão proferida pela 3^a JJF, afirma a Recorrente: *"imbuída da boa-fé que lhe é peculiar, reconhecendo a procedência parcial da autuação fiscal em apreço, promoveu o recolhimento de parte dos valores lançados, valendo-se, para tanto, dos benefícios instituídos pela Lei n.ºLei nº13.803/2017 – CONCILIA BAHIA, tendo impugnado o valor remanescente da infração".*

Destaca em sua argumentação que, havendo efetuado o recolhimento da parcela reconhecida, não teve analisadas as provas acostadas ao processo que comprovam o recolhimento do ICMS pelas transportadoras utilizadas no transporte dos seus produtos, assim como a inexistência de contrato

para execução de transportes habituais entre ela e as referidas transportadoras, assim como a desconsideração da redução de 20% sobre os valores devidos por transportadoras que possuem regime especial para tanto.

Destaca, mais ainda, que, apesar das provas acostadas ao processo, teve seu pedido de diligência negado pela Junta Julgadora, quando poderia ser constatada a veracidade das razões apresentadas em sua peça defensiva inicial de inexistência de valores a recolher em virtude de os mesmos já terem sido efetuados pelos prestadores de serviços.

Comenta a Recorrente que a afirmativa da Junta Julgadora, seguindo o que consta no Auto de Infração e pretendido pelo autuante, de que o determinado na Instrução Normativa 67/97, não se vincula ao tomador, do serviço e tão somente ao prestador, aliás lastreado em voto da Relatora Sandra Urânia, ao prolatar sua Decisão no Acórdão CJF nº 0470- 11/10, quando afirma que:

“a regra insculpida na Instrução Normativa nº67/97 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.”

Analizando o fato de as transportadoras haverem efetuado o recolhimento do imposto incidente sobre as operações objeto da cobrança em lide e que, segundo o julgado na decisão de piso desconsidera por ter a legislação excluído as mesmas da responsabilidade de recolhimento, reitera que o tributo foi recolhido e o Estado da Bahia recepcionou tais valores em seu Caixa, o que, por si só atesta o cumprimento da obrigação tributária.

Adentrando ao mérito da lide, a Recorrente, destaca o que está disposto no RICMS/2012, que assim estabelece:

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 serviços vinculadas a contrato.*

Reforçando o que apresenta em sua peça recursiva, a Recorrente, destaca que sendo autuada por descumprimento ao determinado na legislação encimada, conforme consta no enquadramento legal do Auto de Infração, que indica e define as condições que ensejariam a sua responsabilidade, não poderia, em hipótese alguma, ser alvo de autuação, pois em nada descumpriu o acima determinado.

Afirma ainda a Recorrente: *“Cumpre ressaltar, neste passo, que a Recorrente 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 acima transcrita”.*

Complementando, reafirma que as operações reclamadas como passíveis de autuação não se enquadram no que dispõe a legislação, apresentando ainda, como prova do que alega as condições estabelecidas no inciso II do mesmo artigo 298, que determina as condições para que se impinja ao contribuinte a condição de substituto nas operações de transportes sucessivos, como consta da sua redação, vigente até 31.07.2016, que foi modificada pelo Decreto nº 16.849, de 14.07.2016, portanto, estando os fatos geradores objeto da autuação situados neste período de vigência, que assim determinava:

“II - o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita neste Estado ficam dispensados da emissão de Conhecimento de Transporte;”

Destaca mais ainda a Recorrente que em face do que determina o Artigo 298, três condições cumulativas são imprescindíveis para caracterizar o contribuinte, no caso, como substituto, que são:

- (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;
(c) e deve ser vinculada a contrato.

Comenta a Recorrente o posicionamento da Junta Julgadora que afirma ser a exigência da “existência de contrato” tão somente uma “obrigação meramente formal” e que a sua ausência não desnatura a responsabilidade do tomador”..

Aduz a Recorrente: “a legislação não contém palavras inúteis, de modo que a única interpretação passível de ser extraída do texto regulamentar em comento é a de que o regime de substituição tributária nele previsto pressupõe, simultaneamente, a configuração de repetidas prestações de transporte e a sua efetiva vinculação a contrato”.

Afirma a Recorrente, de relação a este entendimento explicitado pela Junta Julgadora:

A norma em comento é cristalina, ao asseverar que somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato; portanto, revela-se desprovida de qualquer exegese normativa a tese suscitada pelos julgadores, voltada a transformar um pré-requisito obrigatório para configuração de uma hipótese de substituição tributária em mero formalismo previsto para proteger, com exclusividade, os prestadores de serviços perquiridos em eventuais processos fiscalizatórios.

Sequenciando, analisa a Recorrente o que venha a ser “interpretação das normas jurídicas”, quando destaca que a hermenêutica jurídica afirma ser: “meio ou o modo por que se devem interpretar as leis, a fim de que se tenha delas o exato sentido ou o fiel pensamento do legislador”.

A seguir apresenta os métodos mais conhecidos de interpretação das normas jurídicas, que seriam:

- (a) gramatical, quando se interpreta pela exclusiva literalidade do texto;
(b) sistemático, através do qual a norma é interpretada diante de um conjunto ao qual ela está adstrita, diante, portanto, de um sistema; e
(c) teleológico ou finalístico, que é aquele que atenta para o “espírito” da lei, ou seja, através desse método se busca o real objetivo da norma, eliminando as interpretações que possam parecer absurdas.

No caso em análise, 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.

Destaca que com base no método finalístico, busca-se o seu conteúdo a partir do seu objetivo, onde se investiga a vontade, a verdadeira intenção da Lei, quando se deve avaliar os motivos que levaram à sua edição, analisando inclusive o seu histórico, quando aí poder-se-ia identificar o seu verdadeiro alcance.

Analizando o histórico da substituição tributária em comento, inicia apresentando o disposto no Decreto nº 6.284/97, que estabelecia em seu artigo 380:

Art.380 – São responsáveis, pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo 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 de serviços de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art.382

Destaca a Recorrente que claro está que a responsabilidade do tomador estava “vinculada a contrato para prestações sucessivas”, sendo que esta regulamentação vinha a atender o determinado na Lei nº 7.014/96.

Apresenta ainda a Recorrente o disposto na Instrução Normativa nº 67/97, que, tratando das operações em análise estabelece:

Art.1ºConfigura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts.380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:

I - a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário; (grifamos)

II - a condição do tomador do serviço como contribuinte do ICMS, quer seja ele o remetente, quer seja o destinatário, desde que esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como contribuinte normal.

Muito embora a redação do artigo 380 do RICMS/97 tenha sido alterada através o Decreto nº 7.284, de 17.07.2000, suprimindo a expressão “vinculada a contrato”, a Instrução Normativa nº 67/97, continuou sua vigência sem qualquer alteração.

Sequenciando o histórico, cita a Recorrente a edição do RICMS/2012, através o Decreto nº 13.780/2012 que restabeleceu a obrigatoriedade da existência do contrato, conforme explicitado no artigo 298, alterando a redação para substituir a expressão “prestações sucessivas” por “repetidas prestações de serviços”, o que em nada altera o sentido da exigência legal.

Sob a visão do RICMS/2012, a Recorrente, reafirmando as três condicionantes para que se assuma a condição de responsável por substituição tributária na prestação de serviços de transportes em operações sucessivas, destaca a improcedência da autuação, “*tendo em vista que a partir do histórico legislativo acima é possível inferir, com especial clareza, a intenção do legislador no sentido de pretender atribuir a responsabilidade àqueles contribuintes que contratem formal, e repetidamente os serviços de transportes.*”.

Comenta ainda a Recorrente: caso não fosse intenção do legislador vincular a responsabilidade da substituição tributária à existência de contrato, que motivos teria para reinseri-la no ordenamento jurídico tributário através o RICMS/2012.

Em continuidade, na análise da Recorrente, referindo-se aos levantamentos e documentos apresentados pelo autuante, afirma: “*Ressalte-se, neste ponto, que a despeito de constar nos Demonstrativos elaborados pela fiscalização inúmeras informações acerca dos serviços de transportes tomados pela Recorrente – p. 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 só, demonstra que a observância a este requisito sequer foi analisada pelo Sr. Fiscal.*”

Critica a Recorrente o fato de o preposto autuante não buscar a existência de “contratos”, condição imprescindível para imputação de responsabilidade, limitando-se tão somente a apresentar as “chaves” dos conhecimentos emitidos pelas transportadoras, com a exclusão daqueles que tiveram o ICMS recolhido através de DAEs específicos.

Buscasse o autuante a verdade material, fundamento básico para estabelecer as responsabilidades dos contribuintes, afirma a Recorrente, e veria que a mesma não infringiu a legislação, portanto, não sujeita à pretendida autuação.

Reafirma a Recorrente que, justamente, por não haver contratos para a prestação de transportes em operações sucessivas, as transportadoras efetuaram os recolhimentos dos tributos, conforme documentação acostada ao processo, escriturações fiscais e comprovantes de recolhimentos, configurando a responsabilidade assumida pelas mesmas ante o erário público.

Não bastassem as razões apresentadas, a Recorrente, as reforça apresentando o que exige o RICMS/2012 de relação à documentação fiscal obrigatória na prestação de serviços de transportes em operações sucessivas:

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:

(...)

§5º A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:

I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art.298 do RICMS”;

Apresenta a Recorrente, a título de exemplo, conhecimento de transporte emitido por transportadora utilizada no transporte dos seus produtos onde se visualiza o destaque o ICMS, o que denota a sua opção pela assunção da responsabilidade pelo recolhimento do tributo, fato aliás comprovado na documentação acostada ao processo, de todas as transportadoras relacionadas, onde, constam, nos comprovantes de recolhimento do ICMS, a relação dos Conhecimentos de Transportes a que se referiam as operações.

Reitera a Recorrente que a não realização da diligência requerida em sua peça defensiva inicial, conforme decidido pela Junta Julgadora, leva a que a verdade material no processo seja afastada e a decisão seja tomada sem o embasamento que deve ter todo o processo administrativo fiscal, pleiteando, novamente, que esta Câmara assim a determine, para que não seja o contribuinte penalizado indevidamente, nem enseje o enriquecimento ilícito do Estado, que já auferiu a receita a que tem direito através os recolhimentos efetuados pelas transportadoras.

Ainda de relação à diligência requerida, afirma a Recorrente: “*Nesse contexto, o lançamento fiscal não procede, uma vez que o crédito tributário que se pretendeu constituir já se encontra extinto em virtude do pagamento, conforme preceitua o art.156, I, do CTN, o que, certamente, será comprovado, a partir da reforma da decisão que denegou o pedido de realização da diligência fiscal formulado pela Recorrente.*”.

Reforça sua argumentação a Recorrente afirmando: “*Diante desse contexto, outra conclusão não se pode chegar, senão a de é totalmente descabido o argumento usado pelos julgadores a quo de que não é atribuição do Fisco buscar elementos de provas junto a terceiros, tendo em vista que a própria Recorrente carreou aos autos referidas provas e que o princípio da verdade material deve prevalecer sempre, na análise do processo administrativo, especialmente quando para não causar prejuízo injusto ao contribuinte, ou enriquecimento ilícito ao ente tributante.*”

Apresenta a Recorrente decisão deste CONSEF em processo similar quando reconheceu como legais os recolhimentos efetuados pelas transportadoras, como abaixo:

“*(...)5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Em decorrência da primeira revisão fiscal realizada pelas autuantes, em fase instrutória, e nova revisão realizada em segunda instância de julgamento por Auditoria Fiscal estranha ao feito, restou comprovada a insubsistência da imputação. Rejeitada a preliminar de nulidade da autuação.*

“*(...)*

“*Em relação à imputação 7, observo que o contribuinte conseguiu comprovar, parte em sede de impugnação, e parte em fase de Recurso Voluntário, a improcedência desta imputação, conforme revisões fiscais realizadas inicialmente pelas autuantes na informação fiscal prestada às fls.7261 e 7277(volume XXVI), e tal desoneração foi corroborada, já em segunda instância, de julgamento, em revisão levada a termo por Auditora Fiscal estranha ao feito, em diligência realizada por sugestão da PGE/PROFIS, na busca pela verdade material, conforme Parecer ASTEC/CONSEF n.º162/2009, às fls.8171 a 8173. Neste sentido, voto pelo não provimento do Recurso de Ofício quando à infração 07, afinal comprovadamente improcedente, e não apenas parcialmente improcedente. CONSEF/BA, 1ªCâmara de Julgamento Fiscal, Acórdão n.º0276-11/15, Processo 232900.0030/06-4.*

Finalizando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta DOS PEDIDOS:

“*Face ao quanto aduzido no bojo do presente expediente recursal, a ora Recorrente pugna que o auto de infração ora guerreado seja julgado TOTALMENTE IMPROCEDENTE pelas razões acima expostas.*

“*Contudo, não sendo este, de pronto, o entendimento desse douto Conselho de Fazenda, pugna a Recorrente pela realização de diligência fiscal, para fins de constatação de que o crédito tributário que se pretendeu constituir já se encontra extinto em virtude do pagamento, através da análise dos fatos aqui alegados e da apreciação dos documentos colacionados, bem como pela juntada posterior de documentos, caso assim entenda necessário essa e. Câmara de Julgamento e/ou o fiscal diligente designado para o feito.*

VOTO

A lide no presente processo diz respeito a substituição tributária do ICMS sobre operações sucessiva de transporte de mercadorias, mediante contrato, conforme descrito na autuação pelo preposto autuante e assim qualificada:

Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

A matéria está regulamentada no RICMS BAHIA/2012, conforme descrito no artigo 298, que assim estabelece:

Art.298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações deserviços 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 serviços vinculadas a contrato.

Anteriormente, a legislação baiana, através o RICMS/97, estabelecia em seu artigo 380:

Art.380 – São responsáveis, pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo 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 de serviços de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art.382

Buscando orientar os prepostos fiscais quanto aos procedimentos que devem ser levados a efeito na Apuração do ICMS Substituição Tributária, a administração fazendária editou a Instrução Normativa nº 67/97, que, com base no que determinava no RICMS/97, estabeleceu:

Art.1º Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts.380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:

*I - a existência de **contrato formal** para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário; (grifamos)*

II - a condição do tomador do serviço como contribuinte do ICMS, quer seja ele o remetente, quer seja o destinatário, desde que esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como contribuinte normal.

A exigência de que haja a formalização do contrato, como se pode ver, é um dos condicionantes básicos para determinar quem é o responsável pelo recolhimento do ICMS no caso da prestação de transportes sucessivos em operações interestaduais e intermunicipais. Destaque-se que o legislador, buscando tornar mais clara a obrigação do recolhimento, estabeleceu para os casos em que o remetente seja o responsável, a partir de 01 de agosto de 2016, alterou o inciso II do artigo 298, através o Decreto nº16.849, de 14.07.2016, que assim passou a vigorar:

“II - o transportador autônomo e a empresa transportadora de outra unidade da Federação não inscrita neste Estado ficam dispensados da emissão de Conhecimento de Transporte;”

Trouxe a Recorrente aos autos do processo a comprovação do recolhimento do ICMS, em todas as operações que contestou em sua peça recursiva, por parte das transportadoras que efetuaram o transporte dos seus produtos, inclusive apresentando cópias das suas escriturações fiscais com o destaque dos valores a que se referiram os respectivos recolhimentos.

Comprovado está que não se pode enquadrar a Recorrente como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não se enquadarem no exigido pelo RICMS/2012, em seu Artigo 280, e, ainda que o erário público, em situação alguma, deixou de efetuar o recebimento dos tributos oriundos das operações que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, ocorrendo, sim, por parte do preposto autuante, desobediência ao disposto na Instrução Normativa nº 67/97, ainda em vigor até o presente momento.

Saliente-se ainda que a efetivação dos recolhimentos do ICMS sobre a prestação de serviços de

transportes em operações interestaduais por parte das transportadoras, configura-se, na realidade, em cumprimento da sua obrigação tributária principal, não se podendo, como desejam os membros da Junta Julgadora, ser equiparada à solidariedade.

Importante frisar que a empresa reconhece ser devido o ICMS nas operações realizadas pela Empresa Aliança, tendo recolhido o valor de R\$6.400,05 (fl. 86/87).

Diante do que analisei e convicto da legalidade das operações realizadas pela Recorrente, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reconhecendo o valor reconhecido e recolhido, julgando PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$6.400,05, conforme fl. 42 dos autos.

VOTO DISCORDANTE

Embora considere que o assunto é por demais polêmico, e que as razões do voto do eminente Relator apresentem certa razoabilidade, devo discordar pelas razões a seguir expostas.

Quando a legislação fala na **existência de contrato formal** para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte rodoviário, para efeitos de responsabilidade do contratante do serviço de transporte, evidentemente tal prova serve ao contratado na eventualidade de ser autuado, já que tendo em mãos uma prova de que realizou contrato formal, jamais poderia ser atribuído a ele (contratado) quaisquer responsabilidades para o recolhimento do imposto.

O contrário, exigir do autuante a apresentação de prova de contrato formal para efetivo lançamento do imposto, seria, em algumas situações, uma dita prova IMPOSSÍVEL! Isto porque, em se tratando de contrato não solene, entre particulares, sem qualquer registro público, muito menos em documentos fiscais, a entrega de tal prova fica dependendo única e exclusivamente da vontade do autuado em produzir prova contra si.

Por isto, não pode ficar o Fisco, à mercê do contribuinte, apelando para sua boa vontade em apresentar uma prova, que em última análise, torna indefensável o lançamento de ofício efetuado contra ele. Em sua defesa, foi caracterizado o pagamento de alguns itens, no que foi acolhido e retirado do lançamento. Contudo, parte não restou comprovado e é isto que permanece em discussão.

Tal situação já tem jurisprudência firmada neste Conselho, conforme exemplo abaixo, em brilhante voto da Conselheira Sandra Urânia Andrade:

PROCESSO - A. I. Nº 232900.0010/07-1 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BUNGE FERTILIZANTES S/A. RECORRIDOS - BUNGE FERTILIZANTES S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0253-04/09 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA INTERNET - 28/12/2010 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0470-11/10

INFRAÇÕES 7 e 8 - Nestes itens imputam-se ao recorrente a retenção e o recolhimento a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal e a falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, respectivamente. Muito embora o recorrente alegue que a legislação o desobrigue de assumir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS sobre o frete nas prestações sucessivas de transporte, tal alegação não encontra respaldo nas normas que tratam da matéria. Tal argumento foi devidamente rechaçado pelo Relator da JJF ao esclarecer que a regra da Instrução Normativa nº 67/97 - que determina que configura a responsabilidade tributária atribuída ao contratante do serviço a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transportes – deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato 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, caso do recorrente. Por sua vez a atribuição desta responsabilidade é regra expressa do art. 380, II do RICMS/BA, combinado com o art. 382 do mesmo diploma legal.

De fato, seria absurdo que o Fisco achasse viável que o tomador do serviço fosse apresentar contrato formal, fazendo prova contra si. O contrato formal, é de se esperar, seja apresentado eventualmente pelo prestador do serviço se for autuado, de forma a se defender da responsabilidade que lhe for atribuída, em caso de transporte sucessivo, e em havendo contrato.

O objetivo da substituição tributária para o tomador dos serviços de transportes sucessivos, decorre exatamente da concentração da arrecadação e fiscalização do ICMS. No caso, ficou demonstrado que houve sucessivas contratações dos serviços de transportes de mesma empresa, o que pressupõe a existência informal desses contratos.

O parágrafo 3º do antigo RICMS/BA 97 trazia uma perfeita caracterização do fato gerador do ICMS:

§ 3º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:

V - os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;

VI - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações;

Assim, o cumprimento de exigência formais como a existência de contrato formal, é irrelevante, já que é perfeitamente presumível que um determinado contribuinte ao vislumbrar sucessivos transportes, obtém melhor preço se der preferência a determinados transportadores, que saberão que terão serviços certos por determinado período de tempo, razão porque sucessivamente executa os serviços contratados ainda que informalmente.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276468.0015/17-7, lavrado contra **INDÚSTRIAS ANHEMBI LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.400,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art.42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): José Rosevaldo Evangelista Rios, Elde Santos Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Ildemar José Landin.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSEVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO DISCORDANTE

ANGELI MARIA GUIMALHÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS