

PROCESSO - A. I. Nº 276890.0011/18-6
RECORRENTE - DU PONT DO BRASIL S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0105-03/19
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22.09.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0177-11/20-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeiras à substituição tributária prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA, tendo em vista o quanto disposto no inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$81.059,17, em decorrência do cometimento de uma infração.

***Infração 01.** – 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. (RV).*

***Data da Ocorrência:** Entre 31/01/2015 e 31/12/2015. **Valor:** R\$ 81.059,17.*

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos à apreciação pela 3ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe nos seguintes termos:

“O autuado alegou ser imprescindível que estejam presentes todos os elementos para plena identificação da infração que suporta a lavratura do Auto de Infração, para que possa o contribuinte realizar o seu direito de ampla defesa, sempre com o fundamento legal especificado.

Disse que na situação objeto da autuação, era indispensável no trabalho da Autoridade Fiscal, buscar a demonstração e comprovação material de que as prestações de serviço de transporte interestadual são repetidas e vinculadas a contrato. Neste contexto, é que se configura a nulidade da autuação fiscal guerreada

Ou seja, o autuante deixou de inquirir o defendente sobre sua relação jurídica com as transportadoras, limitando-se à listagem de diversos conhecimentos de transportes, inexistindo provas concretas do serviço de transporte sucessivo, impedindo a averiguação da ocorrência do objeto da atuação.

Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA, compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização, estabelecem metodologia e técnica de procedimento fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos magnéticos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.

O ponto tratado pelo defendente se refere à questão da formação do Auto de Infração e de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de que o PAF deve conter todos os elementos (demonstrativo e provas), que serviram de base para a ação fiscal. Quanto a esta alegação, observe que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme fls. 05 e 07 do PAF.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o

art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

O presente Auto de Infração, foi lavrado em conformidade com a legislação que rege a matéria tratada na autuação, e o argumento defensivo quanto à inexistência de contrato com o prestador do serviço de transporte e que o mesmo recolheu o tributo, 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 às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a análise do mérito e conclusão acerca da lide, e a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos elementos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia, formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em razão da falta de retenção, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual, nos meses de janeiro, março a maio, agosto a dezembro de 2015.

Conforme estabelece o artigo 5º da Lei Complementar 87/96, a 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.

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).

Foi com base na autorização acima 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, 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.

Por outro lado, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, ao tratar da matéria no art. 298, estabeleceu que “são sujeitas à substituição tributária por retenção, as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, que envolva repetidas prestações de serviço”.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que, analisando a regra matriz de incidência tributária, as empresas transportadoras que prestam serviços ao defendente encontram-se no critério pessoal, como sujeito passivo. Dessa forma, ao realizar o fato gerador, as empresas transportadoras apuram e recolhem o ICMS devido sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, nos moldes da legislação regente do ICMS:

Afirmou ser irrefutável que as transportadoras, que prestaram serviços de transporte interestadual para o defendente à época dos fatos, efetivamente, apuraram e recolheram o ICMS incidente sobre as prestações de serviço, conforme documentos que instruem a defesa. Disse que a Autoridade Fiscal deveria ter considerado que o ICMS lançado de ofício e ora impugnado, já está quitado.

De acordo com os dispositivos da Lei 7.014/96 e do RICMS-BA, mencionados neste voto, 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, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição, exclui a do contribuinte substituído.

Não acato o argumento defensivo de que não ficou caracterizada a hipótese do artigo 298 do RICMS/BA, 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 que se trata de exigência formal irrelevante para a caracterização do fato gerador do imposto.

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

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 empresa transportadora, é atentar contra a própria essência legislativa, que tem por fim, evitar exatamente o que o impugnante pede: que o fisco busque documentos na empresa que prestou serviço ao autuado, dificultando ou até mesmo impossibilitando a apuração do imposto devido.

Portanto, 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.

Vale acrescentar, sobre o alegado recolhimento do ICMS pelos prestadores de serviços, poderia ser efetuado pedido de repetição do indébito, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações sucessivas é atribuída ao tomador do serviço, quer na condição de remetente, quer na condição de destinatário.

Sobre a alegação de que não causou prejuízo ao erário estadual, ressalto que de acordo com o previsto no art. 136 do Código Tributário Nacional, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, ou seja, havendo o resultado previsto na descrição da norma, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, considera-se por configurado o ilícito.

Dessa forma, concluo que está caracterizado que houve a irregularidade apontada na autuação fiscal, por isso, é subsistente a exigência do imposto em sua integralidade. Apesar de não existirem contratos formais firmados, restou comprovada a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabendo ao defendente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição.

Quanto à multa, o defendente alegou que não se pode aferir legitimidade da pena que a Autoridade Fiscal pretende impor, por ser completamente assimétrica aos erros formais eventualmente observados, configurando grave lesão ao Princípio Constitucional da Vedação ao Confisco, previsto no artigo 150, IV da CF/88.

A multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF-BA/99.

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

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 411/441)**, alegando que:

- a) O Auto de Infração está eivado de vício insanável da ausência de comprovação de que os serviços de transporte prestados pela empresa Golden Cargo Transporte e Logística Ltda. seriam realizadas de forma sucessiva, mediante contrato, o que ocasionou no preterimento do seu direito de defesa, e, assim deve ser julgado nulo, nos termos do inciso II do art. 18 do RPAF/BA;
- b) Salienta que da leitura do inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, percebe-se que a melhor hermenêutica a ser aplicada é a de que o ICMS devido sobre as prestações de transporte contratadas por contribuinte baiano somente será antecipado nos casos em que envolva prestações de serviço vinculadas a contrato e que a ausência de comprovação da existência de contratos formais descaracteriza a prestação sucessiva de serviços de transporte, nos termos da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97;

- c) Consigna que a simples sequência numérica dos CT-e's emitidos pela empresa transportadora não são suficientes para caracterizar prestações sucessivas de serviços de transporte, tendo em vista que a natureza jurídica dos contratos de prestações de serviços de transporte não restou analisada, assim como o fato de não ter considerado que as transportadoras procederam à escrituração e quitação do tributo em questão;
- d) Assim, alega que, sendo irrefutável que as transportadoras, que prestaram serviços de transporte interestadual para Recorrente à época dos fatos, efetivamente apuraram e recolheram o ICMS incidente sobre as prestações de serviço conforme comprova-se pelos documentos que instruem a presente Defesa, ou seja, a D. Autoridade Fiscal deveria ter considerado que o ICMS lançado de ofício e ora impugnado já está extinto, nos termos do inciso I, do art. 156 do CTN;
- e) Aduz que, constatado o fato de que a Recorrente não apurou e recolheu ICMS-ST supostamente devido, a D. Autoridade deveria ter perquirido e apreciado as operações sequentes da cadeia comercial para averiguar se houve posteriormente a apuração e pagamento do ICMS e, nesse sentido, requer a realização de diligência junto a transportadora para averiguar a regularidade da apuração e do recolhimento do ICMS;
- f) Alega que não se pode admitir como possível e legal a cobrança do valor do ICMS-ST, tendo em vista que tal situação configuraria pagamento em dobro do imposto do ICMS e, portanto, enriquecimento ilícito do Fisco baiano;
- g) Por fim, alega que a multa de ofício aplicada seria confiscatória e desproporcional, de modo que requer sua redução ou cancelamento, com base em argumentos constitucionais tecidos na peça recursal.

Posteriormente, os autos foram encaminhados para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração, imputa-se ao Recorrente, o cometimento de uma única infração, tipificada como falta de retenção e recolhimento do ICMS nas prestações de serviço de transporte sucessivas, mediante contrato.

O Recorrente alega, preliminarmente, que a autuação padeceria de nulidade, nos termos do inciso II, do art. 18 do RPAF/BA, sob o fundamento de que o Autuante, ao não juntar provas de que as prestações de serviço realizadas com a empresa Golden Cargo Transporte e Logística Ltda. seriam prestadas de forma sucessiva, bem como por não ter considerado os pagamentos do ICMS realizados pela transportadora, teria lavrado o Auto de Infração com preterição do seu direito de defesa.

Não vislumbro o vício apontado pelo Recorrente, pois a partir dos dispositivos legais indicados no Auto de Infração e do demonstrativo acostado pelo Autuante, é possível saber exatamente qual é a conduta imputada ao Recorrente, bem como a quais prestações se refere. O que permitiu que o Recorrente realizasse sua defesa abordando todos os pontos que entende serem capazes de elidir a autuação.

Rejeito, portanto, o pedido de nulidade suscitado.

Igualmente indefiro o pedido de diligência formulado pelo Recorrente, pois considero presentes todos os elementos necessários para realização do julgamento. Saliento que a conversão em diligência é uma faculdade do julgador e não um direito subjetivo do contribuinte, nos termos do art. 147 do RPAF/BA.

Com relação ao mérito, o Recorrente alega que a legislação que rege a matéria em discussão, notadamente o inciso II do art. 298 do RICMS/BA c/c inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97, somente prevê a substituição tributária nos casos em que há contrato formal de prestação sucessiva de serviço de transporte, bem como que o crédito tributário encontra-se

extinto em razão de já ter sido recolhido pela empresa Golden Cargo Transporte e Logística Ltda. Para o deslinde da questão, entendo ser necessário evidenciar o teor dos dispositivos invocados pelo Recorrente:

“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:

(...)

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

“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;”.*

Observe que, apesar da Instrução Normativa em comento ter sido expedida na vigência do RICMS/97, não foi revogada e não é incompatível com o RICMS/12, de modo que, ao menos no que toca à exigência de contrato formal de prestação de serviço, continua sendo plenamente eficaz.

Essa interpretação, saliento, vem sendo adotada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, conforme se verifica do recente julgamento do Auto de Infração nº 276890000918-1, lavrado contra o mesmo contribuinte, e no Acórdão nº 0183-11/19, de Relatoria do Ilustre Conselheiro José Rosivaldo Evangelista Rios, e que ponho em evidência o seguinte excerto:

“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.”.

Dessa forma, considerando que a Autuação foi baseada exclusivamente no fato de que nos meses de janeiro, março, abril, maio, agosto e dezembro de 2015, foram emitidos 64 Conhecimentos de Transporte referentes às mercadorias enviadas pelo Recorrente e transportados pela Golden Cargo Transporte e Logística Ltda., sem qualquer outro elemento de prova e, menos ainda, a existência de contrato formal, forçoso reconhecer a improcedência da autuação.

Ademais, o Recorrente juntou aos autos os comprovantes de escrituração e recolhimento do imposto pela transportadora Golden Cargo Transporte e Logística Ltda., de modo que os valores objeto da presente autuação encontram-se extintos. Assim, manter a cobrança seria permitir o indesejado *bis in idem*, o que não se pode permitir.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e, conseqüentemente, pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276890.0011/18-6, lavrado contra **DU PONT DO BRASIL S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS