

PROCESSO - A. I. N° 298576.0009/17-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MAGNESITA MINERAÇÃO S. A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3^a JJF n° 0116-03/20-VD
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA (SUDOESTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/01/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0347-12/20-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E O RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Autuada traz aos autos documentações que comprovam que o imposto decorrente das operações de transportes junto às empresas prestadoras de serviço de transporte constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, que se poderiam caracterizar de operações sucessivas, foi recolhido aos cofres do Estado da Bahia, consoante escrituração, da maioria dos CT-e emitidos e objeto da presente autuação, mais especificamente nos livros “Registro de Saídas” e “Registro de Apuração”, e documentos de arrecadação significando que a quase totalidade do imposto já foi de fato oferecido à tributação, o que, mantendo integralmente a autuação, caracterizaria a ocorrência do “bis in idem”, ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, duas vezes, aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação de regência. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício em razão do acórdão proferido pela 3^a JJF, **ACÓRDÃO N° 0116-03/20-VD**, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2017, para exigir R\$1.052.385,92 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de retenção e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro, março a maio, agosto a dezembro de 2016. Infração 07.14.03.

A 3^a JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe.

VOTO

O Autuado suscitou preliminar de nulidade aduzindo que o Auto de Infração foi lavrado sem a devida fiscalização antecedente. Asseverou que sequer há o registro da visita técnica do Autuante ao seu estabelecimento em que ele motivasse seu entendimento pela não aceitação do pagamento feito pelas transportadoras.

Assinalou que de acordo com o art. 196, do CTN todos os atos da fiscalização devem ser reduzidos a termo, o que se constitui expressão de segurança jurídica, pois permite ao contribuinte saber, sem margem de dúvida, em quais elementos se apoia a Fiscalização para realizar o lançamento, viabilizando assim o exercício de seu direito fundamental de ampla defesa preconizado no inciso LV, do art. 5º, da CF/88.

Observo 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.

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 falta de visita técnica anterior a lavratura do Auto de Infração. Entendo que não deve prosperar a alegação da defesa, uma vez que além de inexistir na legislação de regência qualquer exigência nesse sentido, a Autuação foi antecedida de Cientificação de Início de Ação Fiscal, como se verifica à fl. 04, e lhe foram entregue cópia dos demonstrativos de apuração e de débito que serviram de base para a ação fiscal.

O presente Auto de Infração, foi lavrado em conformidade com a legislação que rege a matéria, por isso, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa, por não vislumbrar qualquer óbice ao exercício da ampla defesa do Autuado, 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.

Em suma, resta evidenciado nos autos que 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 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 já 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 preposto fiscal, 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 a novembro de 2016.

Em sede defesa, o Impugnante alegou que parte dos serviços arrolados no levantamento fiscal não foram realizados, tendo em vista que alguns CTes foram cancelados, ou seja, os serviços não foram prestados, conforme planilha acostada à fl. 89. Sustentou também a Defesa que os recolhimentos objeto da autuação foram recolhidos, seja pelo próprio estabelecimento autuado, seja pelas próprias transportadoras prestadoras dos serviços, conforme documentos fiscais das prestadoras, que para comprovar, diz acostar aos autos.

O Autuante ao prestar informação não acolheu as alegações da defesa e manteve a autuação sob o fundamento de que inexistem dúvidas quanto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, destacando a exclusão do contribuinte substituído. Sustentou que nos casos em que o prestador de serviços de transporte fizer inadvertidamente o recolhimento do ICMS pelos serviços prestados, terá direito a requerer a restituição do indébito. Asseverou ser esse procedimento corroborado por decisões do CONSEF.

Depois da realização de diligências solicitadas por essa 3^a JJF para que o Impugnante apresentasse a comprovação dos cancelamentos apontados pela defesa e da totalidade dos recolhimentos ditos terem sido efetuados pelos prestadores de serviço de transporte, [registros dos DT-e nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração e os correspondentes recolhimentos, ao final de cada período de apuração], já que a defesa somente juntou aos autos exemplos por amostragem, Auditor Estranho ao Feito designado ao apresentar o resultado da última diligência colacionou à fl. 926, como Conclusão I, planilha demonstrando a redução do valor lançado originalmente para R\$1.034.530,73, em decorrência da exclusão das operações canceladas, considerando o previsto no inciso II, do art. 34, da Lei 7.014/96. Apresentou também a Conclusão II, fl. 928, CD à fl. 932, atendendo ao pedido da diligência, ou seja, expurgando da exigência fiscal os pagamentos devidamente comprovados realizados pelo Autuado e pelos prestadores de serviço de transporte que resulta no débito remanescente de R\$59.409,71.

Explicou o diligente que compulsando os documentos de arrecadação apresentados pelo Impugnante, verifica-se o total de recolhimento por ST pelo Autuado de R\$610.347,55, entretanto é declarado pela defesa, o total de R\$669.757,26, por isso, não há comprovação através de documentos de recolhimento a diferença citada de R\$59.409,71.

Ao compulsar as peças que compõem a acusação fiscal e o contraditório que emerge dos autos verifico que resta evidenciado, ante a comprovação carreadas pelo Impugnante, que a quase totalidade da exigência do

imposto cobrado na autuação já se encontra recolhido aos Cofres do Estado da Bahia pelas transportadoras prestadora dos serviços de transportes, objeto da autuação.

Assim, constatada que a quase totalidade dos CT-e emitidos em nome das prestadoras de serviço de transporte identificada no demonstrativo de apuração objeto da presente autuação, estão registradas na sua escrita, mais especificamente nos livros “Registro de Saídas” e “Registro de Apuração” e acompanhados dos comprovantes dos respectivos comprovantes de recolhimento significa dizer que o imposto já foi de fato oferecido a tributação, o que corrobora, em parte, com o argumento defensivo.

Ao confrontar a planilha carreadas aos autos pelo Impugnante e a planilha apresentada pelo Auditor designado, fl. 928, constato que devem ser considerados alguns ajustes não considerados pelo Auditor designado, como se verifica no CD à fl. 932. Assim, o valor do débito remanescente é de R\$58.176: jan - R\$9.235,08; fev - R\$995,93; mar - R\$805,21; jul - R\$24.289,89; ago - R\$3.280,64; set - R\$3.368,48; out - R\$11.802,70; e nov - R\$4.398,51.

Neste contexto, comprovado nos autos os pagamentos realizados pelo próprio Impugnante e pelos prestadores dos serviços transportes atinentes às prestações arroladas no levantamento fiscal objeto do Auto de Infração, manter integralmente tal autuação caracterizaria a ocorrência do “bis in idem” ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias, objeto da autuação, duas vezes aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação pertinente.

Logo, resta caracterizada o cometimento parcial da autuação pelo Defendente

A multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, não 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.

Assim, acolho o demonstrativo elaborado pelo diligente à fl. 928, com as correções e ajustes que entendo cabíveis que resulta no débito remanescente no valor de R\$58.176,44, concluso pela subsistência parcial da infração no valor conforme discriminada no demonstrativo abaixo.

Data de Ocorrência	Auto de Infração	Julgamento	Multa
31/01/16	9.235,08	9.235,08	60,0%
28/02/16	20.181,84	995,93	60,0%
31/03/16	13.012,99	805,21	60,0%
30/04/16	12.673,94	0,00	60,0%
31/05/16	2.161,58	0,00	60,0%
30/06/16	6.337,14	0,00	60,0%
31/07/16	122.126,40	24.289,89	60,0%
31/08/16	218.261,70	3.280,64	60,0%
30/09/16	166.321,77	3.368,48	60,0%
31/10/16	251.745,64	11.802,70	60,0%
30/11/16	230.327,84	4.398,51	60,0%
	1.052.385,92	58.176,44	

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

A 3^a JJF recorre de ofício da presente decisão para esta 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Dr. Juliana Junqueira Coelho - OAB/MG nº 80.466.

VOTO

Observo que a decisão da 3^a JJF, Acórdão nº 0116-03/20-VD desonerou o sujeito passivo em mais de R\$200.000,00, revelando, portanto, a pertinência do presente Recurso de Ofício.

Em sua defesa, o Autuado pontua que 14 dos 2832 Conhecimentos de Transporte arrolados no levantamento fiscal foram cancelados, porque os serviços não chegaram a ser prestados. Acrescenta que parte do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte arrolados foi recolhido pelas próprias transportadoras e a parcela restante recolhido pela autuada. Anexa comprovantes de pagamentos às fls. 127 a 150 e documentos probatórios dos recolhimentos pelas transportadoras às fls. 152 a 812.

Registre-se que às fls. 113 a 117 e 120 a 125 dos autos constam notas fiscais com a natureza da operação “anulação de valor relativo a aquisição de serviços”, sendo possível observar que foi inserido em campo de ‘informações complementares’ o seguinte texto: “referente anulação de valor cobrado indevidamente, conforme seu CT-e emitido com tomador de serviço divergente. O tomador correto é o próprio destinatário- Magnesita Refratários SA”

Ademais, e não obstante a interpretação contraditória do fiscal autuante em sua Informação Fiscal, explicou a autuada que os CTE’s foram originalmente emitidos contra a Magnesita Mineração, razão pela qual foram cancelados para correta emissão contra a Magnesita Refratários, destinatária final da mercadoria transportada. Trouxe provas às fls. 831 e 832.

Quanto aos CTE’s listados pela recorrida, há, de fato, provas nos autos que são vinculados à Magnesita Refratários, destinatária das mercadorias transportadas. Neste sentido, restou afastada a relação jurídica-tributária da recorrida com as transportadoras em comento.

No tocante à prova do recolhimento do ICMS pelas próprias transportadoras, apesar de ter sido acostado os livros de Registro de Saídas de ICMS das referidas transportadoras, entenderam os membros da 3ª JJF em converter o PAF em diligência, para que fosse trazido aos autos provas complementares e inequívocas dos recolhimentos do ICMS pelas transportadoras, considerando insuficiente os livros de saída e apuração acostados ao PAF.

O fiscal autuante não concordou com as razões defensivas e manteve posicionamento inalterado, opinando pela Procedência Total do Auto de Infração. Explica que, não obstante as razões expostas pelo autuado, caso acolhida as alegações ali inseridas, estaria contrariando o princípio da responsabilidade tributária, o que inviabilizaria o fisco de verificar todas as transportadoras que prestaram serviços aos impugnantes.

O autuado acostou aos autos mídia à fl. 868, contendo Registro de Saídas, Registro de Apuração e o DAE dos prestadores de serviços, quando o recolhimento do imposto foi feito por eles. Adicionalmente trouxe, também, comprovantes de recolhimento feitos pela autuada e cópia das notas fiscais de anulação com o valor do imposto debitado.

O PAF foi então convertido em diligência a fiscal estranho ao feito. O Auditor Fiscal designado para o atendimento da diligência apresenta o seu resultado às fls. 924 a 931, tecendo os seguintes comentários abaixo transcritos:

...Relativamente às prestações alegadamente canceladas, apesar da improcedência da cobrança nestes casos, a argumentação utilizada pela defesa de que os serviços teriam sido cancelados é equivocada, posto apenas ter havido um deslocamento do tomador de serviço da Magnesita Mineração para a Magnesita Refratários localizada na cidade de Contagem-MG. Menciona que nesta situação, a responsável tributária passa a ser a transportadora. Portanto, os Conhecimentos relacionados pela defesa serão excluídos do processo, na forma de uma exclusão, na tabela de ajustes juntada aos autos resultado desta diligência não porque cancelados, mas em virtude do fato alterado não ser alcançado pela substituição tributária.

Os recolhimentos sobre os fretes juntados às fls. 126 a 151, quando referidos a CTes constantes no demonstrativo Planilha do Pagamento a Menor da Substituição Tributária, foram considerados e abatidos...

...são trazidos aos autos os Livros Registro de Saídas das oito empresas prestadoras dos serviços de transportes utilizados no período. A tabela ajustada juntada aos autos corrige a cobrança acima mencionada em que o autuado não é o tomador; acrescenta novas informações trazidas pela defesa e, inicialmente, desconsidera o viés proposto no andamento do processo, com base no entendimento da legislação, especialmente do artigo 8º, Inciso III, da Lei 7.016/96. Este dispositivo elege como responsável tributário o tomador do serviço de transporte.

O fiscal diligente concluiu a sua análise trazendo resultados distintos, a depender da interpretação que a Junta fosse tomar, sendo a conclusão final a abaixo transcrita:

Passa-se a se considerar os recolhimentos tanto do substituto quanto dos substituídos indiscriminadamente. Trata-se de oito empresas de transportes:

1. *Contrasil Comércio e Transportes Ltda.*
2. *D’Granel Transportes e Comércio Ltda.*
3. *REPEL Cargas AS*

4. *Empreendimentos Rodeiro Ltda.*
5. *Ferrovia Centro Atlântica AS*
6. *Vanderlito Alves de Souza & Cia. Ltda.*
7. *Max Cargo Ltda.*
8. *SUPRICEL Transportes*

Não foram juntados aos autos os livros de Vanderlito, Max Cargo e Supricel; apenas relacionados no demonstrativo que busca identificar os lançamentos efetuados pelas empresas transportadoras sob o código G6 (ST Retida). Tendo o imposto sido retido pela Magnesita, não há de fato a necessidade destas informações. O total nesta rubrica G6 corresponde a R\$669.757,26 de Imposto Retido por Substituição Tributária pela Magnesita; por outro lado foi identificado na fiscalização o recolhimento de R\$611.165,98 que após ajustados pelos acréscimos de outros comprovantes resultou em R\$610.347,55 conforme tabela acima apresentada.

Compulsando todos os documentos de arrecadação apresentados, verifica-se o total de recolhimento por ST pela autuada de R\$610.347,55; entretanto, é declarado pela defesa, de acordo com o demonstrativo apresentado em resposta à diligência, o total de R\$669.757,26. Portanto, não há a comprovação através de documentos do recolhimento da diferença de R\$59.409,71 entre estes valores. Este montante corresponde ao imposto reclamado pela falta de retenção do ICMS após acatar os argumentos da defesa.

Neste ponto, importante salientar que o instituto da substituição tributária no ICMS-Transporte é instituído no inciso V, do art. 8º da Lei e inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012.

Da análise dos dispositivos supramencionados, somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, envolvendo repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Assim, para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, requer a observação de duas condições, quais sejam: *i) que o tomador fosse inscrito na condição de contribuinte normal; ii) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas ou repetidas vinculadas a contrato.*

Não se questiona o primeiro item acima suscitado, contudo, conforme comprovam os documentos anexos, quase a totalidade do ICMS devido pela prestação do serviço de transporte foi recolhido ou pela Magnesita, enquanto substituta, ou pelas próprias transportadoras, efetivas contribuintes do imposto.

Quanto ao 2º item, não há provas efetivas que os serviços de transporte autuados estavam, de fato, vinculados a contrato.

Importante ressaltar que o contrato mencionado não é meramente um contrato “tácito”. A exigência do contrato formal está devidamente disciplinada na Instrução Normativa nº 67/97, que determina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas.

Na oportunidade transcreve trecho da referida Instrução Normativa:

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;

Dessa forma, o que se constata é que a recorrente ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga não tinha previsão nem intenção da contratação dos futuros serviços, não sendo justo assim manter o entendimento prévio de que os serviços contratados de transporte teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento como substituto tributário.

Outrossim, todas as ponderações trazidas pelo fiscal diligente são válidas. Considerar os recolhimentos tanto do substituto quanto dos substituídos indiscriminadamente traz insegurança, visto que se deve proceder com a simultânea fiscalização, no caso específico, de oito transportadoras, o que não é uma tarefa simples na execução de apenas um roteiro.

Não me parece, contudo, justo desprezar as provas materiais trazidas aos autos que comprovam o

recolhimento do imposto em referência, ainda que tenha, em parte, ocorrido pela própria transportadora. Ainda que a operação seja tratada como modalidade da substituição tributária, não é cabível a exigência do imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, sobre o mesmo fato gerador, na medida em que resta evidente a cobrança de imposto em duplicidade, em claro *bis in idem*, o que é vedado pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Ainda que não tenha ocorrido por retenção, há nos autos prova do recolhimento do ICMS pelas transportadoras contratadas, cujo reconhecimento da quitação não configura qualquer fraude contra a lei fiscal.

Ademais, é de se cogitar a hipótese de operações isoladas e autônomas, sem qualquer vínculo contratual, partindo, pois, da premissa que a recorrida não tinha conhecimento prévio da demanda das referidas contratações, de forma que em momento algum firmou compromisso antecipado com a empresa prestadora do serviço de transporte que enseje a substituição tributária. Isto porque, ainda que não alegado, se o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, se a empresa contratada destaca ICMS e recolhe o seu tributo, não há que se falar em retenção do ICMS.

Neste sentido, não há que se falar em reforma da decisão de piso, notadamente porque restou evidenciada a liquidação do crédito exigido.

Voto então pela rejeição do Recurso de Ofício, ou seja, pelo NÃO PROVIMENTO.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298576.0009/17-9, lavrado contra **MAGNESITA MINERAÇÃO S. A.**, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$58.176,44, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de dezembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS