

A. I. N° - 207090.0017/17-3
AUTUADO - JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.
AUTUANTE - MARIA CONSUELO PIRES BARROS
ORIGEM - INFAP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/08/2020

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0099-04/20-VD

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Não houve comprovação por parte do contratante dos serviços que a empresa contratada efetuou o pagamento do imposto referente as operações de prestações de serviços de transportes que realizou e que foram objeto da autuação. Não acolhido o pedido de anulação formulado pela defesa. Acusação subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em destaque teve sua expedição levada a efeito em 19/12/2017, com o fito de reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$346.549,31, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, relativamente ao período de janeiro/2013 a dezembro/2014, em face da seguinte acusação: *“Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transporte interestadual e intermunicipal.*

Exercícios de 2013 e 2014 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual.

Assim, o Tomador do Serviço de Transporte, por imposição legal, (art. 298, II, do RICMS vigente e art. 123 do CTN) deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transporte interestadual de cargas, na condição de Substituto Tributário do transportador.

Em anexo, consulta ao Cadastro Estadual das empresas transportadoras.

Parte integrante deste Auto e entregue ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS devido por ST/Transporte por prestações sucessivas.

Ainda em anexo, extrato da arrecadação do contribuinte, referente a 2013, 2014 e 2015”.

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 48 a 52, onde, após apresentar um resumo dos fatos, adentrou aos argumentos defensivos, registrando inicialmente que as operações apontadas no Auto de Infração foram realizadas pela empresa Transportes Mandacaru Ltda., que lhe prestou tais serviços.

Disse que na consecução dessas operações o ICMS correspondente a cada conhecimento de transporte foi destacado pelo prestador do serviço, conforme cópia anexa do livro Registro de Apuração do ICMS (docs. 24 a 41), e que separou aleatoriamente e juntou à presente defesa cópia de alguns conhecimentos de transportes emitidos pela citada transportadora (docs. 42 a 77), juntamente com as folhas do livro Registro de Saídas (docs. 78 a 113), onde os respectivos conhecimentos se encontram escriturados, corroborando a afirmação de que tudo está devidamente registrado, o imposto apurado e recolhido, não restando nada mais a ser reclamado.

Em seguida ponderou que o Regulamento do ICMS, em seu art. 298, II, estipula que somente ocorrerá a substituição tributária quando houver contrato para prestação de serviços continuados, o que não ocorreu no presente caso.

Acrescentou que enviou declaração à autuante (doc. 114 e 115), deixando claro que não possui nenhum tipo de contrato, nem expresso nem tácito, nem mesmo qualquer tipo de vínculo na prestação de serviços efetuados pela Transportadora Mandacarú Ltda.

Pontuou que, na verdade, como qualquer empresa que precisa sobreviver e manter suas atividades numa economia de concorrência absurda, efetua cotação de preços e vence a transportadora que apresentar menor custo para a execução do serviço, e que, no caso, quem tem conseguido melhores condições é a citada transportadora, o que não importa, de forma alguma, em contrato de serviços de transportes.

Reiterou que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos, portanto, o Estado recebeu o imposto correspondente àquelas operações, não lhe cabendo qualquer novo ônus, sendo que, caso a infração seja julgada procedente estará o Estado recebendo os valores em duplicidade.

Em seguida citou o Auto de Infração nº 2070900018/17-0, o qual é objeto de outra defesa apresentada, que considera situação mais grave, pois caso seja confirmada e mantida tal autuação o Estado estará recebendo os referidos valores por três vezes, a primeira por ter sido destacado o imposto pelo prestador do serviço de transporte através da emissão dos CTEs, a segunda em consequência da exigência contida no presente Auto de Infração e a terceira através do Auto de Infração nº 2070900018/17-0, neste caso impedindo-lhe de utilizar o crédito tributário ao qual tem direito.

Ponderou que esse outro Auto de Infração é totalmente sem fundamento, descabido e que também deverá ser anulado pela inobservância do princípio da não cumulatividade, ou seja, se destacado o ICMS pelo prestador do serviço, o tomador tem direito da utilização do respectivo crédito, sendo que, o mais grave, ao se lavrar o Auto de Infração ora defendido, imputando-lhe o dever de realizar a substituição tributária, em hipótese alguma poderia ter sido lavrado o segundo Auto de Infração, o que considera um contra senso total, caracterizando, assim, que o Estado está exigindo por três vezes o pagamento do ICMS pelo mesmo fato gerador.

Em conclusão requereu a anulação integral do presente Auto de Infração, em razão de não se enquadrar a operação na hipótese de substituição tributária, uma vez que não existe nenhum tipo de contrato da sua parte com a Transportadora Mandacarú, e, além disto, em função dos impostos terem sido destacados pela empresa prestadora do serviço de transporte, o que ocasionaria duplicidade na cobrança do imposto sobre o mesmo fato gerador, além do que, com a lavratura do Auto de Infração nº 2070900018/17-0 o Estado da Bahia estará exigindo e recebendo por três vezes o ICMS sobre o mesmo fato gerador, o que considera descabido.

A autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 169 a 172, onde inicialmente elaborou uma síntese dos fatos e dos argumentos defensivos, adentrando, em seguida, na contestação de tais argumentos.

Assim é que, com relação à arguição defensiva de que os serviços de transportes de cargas que contratou não estariam vinculados a contrato, embora, no seu entender, essa condição se encontra sobejamente caracterizada no levantamento fiscal de fls. 31 a 45, pontuou que o posicionamento da SEFAZ está explícito através do Parecer nº 17.445/12 de 24/07/12, fl. 25, o qual seguiu na qualidade de preposto do Estado, no exercício de atividade vinculada.

A este respeito, destacou o seguinte excerto extraído do referido Parecer:

“Ao disciplinar a matéria, o RICMS/BA, no art. 298, inciso II, assim estabelece:

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

(...)

II – que envolva prestações de serviços vinculadas a contrato.

Da análise do dispositivo, verifica-se que, para a atribuição da responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito).

Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS/12, art. 298, II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiro tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador do serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”.

Destacou, em seguida, que o referido dispositivo regulamentar é impositivo e não facultativo, enquanto quem define o sujeito passivo da operação é a lei, não a convenção entre as partes, conforme preceitua o art. 123 do CTN.

Quanto ao segundo argumento defensivo do autuado, ou seja, de que o transportador destacou ICMS nos CTCRs e lançou nos livros próprios, cita que embora os fatos geradores se refiram ao período de janeiro/13 a dezembro/14, o autuado juntou desnecessariamente CTES entre as fls. 89 a 124, quando o levantamento fiscal já indica as chaves de acesso que permitem a consulta, tendo o mesmo também juntado cópias de folhas esparsas do que afirma ser o livro Registro de Saídas da empresa transportadora, pretendendo convalidar comportamento descrito como contrário a Lei. Disse que também foi juntado cópias que assevera serem do livro RAICMS do Transportador, o fazendo apenas a partir do mês de julho/13, observando que do extrato de arrecadação do Transportador, que os valores, quando recolhidos, nunca correspondem aos lançados no referido RAICMS, observando, por fim, em relação a este tópico, que caso o transportador tenha recolhido indevidamente o ICMS, tem direito a restituição, nos termos do art. 73 do RPAF/BA.

Naquilo que diz respeito ao terceiro argumento defensivo, que se refere a lavratura do Auto de Infração nº 207090.0018/17-0, na mesma data, pela utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de serviço de transporte sujeito a ST, diz que não possui ingerência sobre a partição do AI em diversos autos (arts. 38, 39 § 4º e 40 do RPAF/BA), o que é feito automaticamente à cada infração lançada com valor histórico com valor superior a R\$200.000,00.

Pontuou que neste PAF está sendo exigido ICMS não retido e não recolhido enquanto no outro reclama o valor do crédito que foi utilizado sem lastro, sendo, portanto, duas operações distintas, elencando outras considerações a este respeito.

Concluiu mantendo o Auto de Infração em todos os seus termos e valores.

VOTO

Apesar do autuado ter pleiteado a anulação integral do presente Auto de Infração não há em seu bojo qualquer fato que demande sua anulação, visto que estão preenchidas todas as formalidades estabelecidas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, enquanto que o autuado não apresentou de forma objetiva argumentos que ensejassem a pretendida anulação. Assim os argumentos defensivos serão examinados no seu mérito, o que passo a fazê-lo.

Está posto na acusação que o Auto de Infração teve sua expedição para reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$346.549,31, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, relativamente ao período de janeiro/2013 a dezembro/2014, em face da seguinte acusação: “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transporte interestadual e intermunicipal.

Exercícios de 2013 e 2014 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual.

Assim, o Tomador do Serviço de Transporte, por imposição legal, (art. 298, II, do RICMS vigente e art. 123 do CTN) deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transporte interestadual de cargas, na condição de Substituto Tributário do transportador.

Consoante destacado pela autuante, a defesa se centrou em três argumentos: *i*) que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária; *ii*) que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade, e *iii*) e que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTES emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações.

Assim é que, no tocante ao argumento de que se encontrava desobrigado de efetuar a retenção do imposto em face da inexistência de contrato (art. 298, II do RICMS/BA), entendo que, na situação sob análise, não assiste razão ao autuado em seu argumento na medida em que a autuante não apenas interpretou a referido artigo ao seu talante, mas, agiu com respaldo na orientação da DITRI constante do Parecer nº 17.445/2012, o qual considera esclarecedor quanto à imposição da responsabilidade tributária prevista no citado dispositivo regulamentar, que assim expressa: *“Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”*.

Da análise das planilhas constantes às fls. 31 a 45 destes autos, se constata, sem qualquer dúvida, que durante dois exercícios consecutivos, ou sejam, vinte e quatro meses, o autuado contratou, de forma habitual, seguidas e sucessivas operações de transportes de cargas junto a Transportadora Caramuru Ltda., o que cai por terra seu argumento de que *“efetua cotação de preços e vence a transportadora que apresentar menor custo para a execução do serviço, e que, no caso, quem tem conseguido melhores condições é a citada transportadora”*, visto que, sempre e de forma consecutiva, o vencedor da cotação foi, no dizer do autuado, a Transportadora Mandacaru Ltda.

Assim é que, à luz do quanto citado acima e das planilhas elaboradas pela autuante, tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, o que configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta que, ao meu entender, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

Com efeito, considero que, no caso dos autos, a responsabilidade atribuída ao autuado encontra fundamento de validade no quanto previsto no Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e no Art. 8º, V, da Lei Estadual nº 7.014/96. Trata-se de responsabilidade exclusiva atribuída ao substituto tributário, onde, através do instituto da substituição, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Aqui o sujeito passivo passa a ser aquele a quem a Lei atribuiu esta condição, sendo o contribuinte originário, aquele quem irá praticar o fato gerador do tributo, completamente expurgado da relação jurídica obrigacional.

Nessa linha de raciocínio temos que o Regulamento impõe a retenção e recolhimento do imposto devido nas operações correspondentes, tudo expresso de forma clara e amidiada nos artigos acima mencionados.

A este respeito e por oportuno, com a devida vênia, transcrevo o Voto proferido pelo Cons. Ildemar José Landim através do Acórdão nº 0183-11/19 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que trata desta questão (existência de contrato), cujo entendimento coaduno:

“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”.

Em suma, não acolho o argumento defensivo de que estaria desobrigado de efetuar a retenção do ICMS nas sucessivas operações que realizou com a Transportadora Mandacarú ante a não existência de contrato formal, já que, de fato, para a atribuição da responsabilidade prevista pelo mencionado dispositivo regulamentar deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação do serviço de transporte, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito), portanto, a responsabilidade tributária independe da formalização de contrato. Aliás, de acordo com as informações constantes no feito, os contratos mantidos entre o autuado e a transportadora que lhe presta serviços de transporte intermunicipal e interestadual são informais e verbais, características que não lhe tiram a natureza contratual e a validade jurídica.

Quanto ao segundo argumento defensivo de que a empresa transportadora contratada destacou o ICMS incidente sobre as operações que efetuou, tendo o autuado como tomador dos serviços, e que registrou tais conhecimentos de transportes nos seus livros fiscais o que, ao seu entender, demonstraria que houve o recolhimento do imposto incidente sobre essas operações, se trata de outro argumento que não vislumbro a possibilidade de acolhimento, na forma em que se apresenta nestes autos.

Isto porque, além do autuado ser o responsável tributário pelo pagamento do imposto, este não carrega aos autos qualquer comprovação fática de que os recolhimentos do imposto efetivamente ocorreram. Simples cópias de livros fiscais nada comprovam. Deveria o autuado ter apresentado comprovações concretas, vinculando os CTEs objeto da autuação aos respectivos DAEs de pagamento, comprovando que de fato, o transportador efetuou o pagamento respectivo.

Entendo que é até possível que se estivesse provado nos autos que ocorreu o pagamento do tributo estadual, poder-se-ia aventar a possibilidade de afastamento da exigência fiscal, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, contudo, tal hipótese não se concretiza nos autos, pois, o mero destaque do imposto nos CTC's não autoriza a conclusão de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado. A considerar que a legislação, indubitavelmente, atribui ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, cabe a ele e somente a ele, fazer prova de que o tributo foi devidamente recolhido, o que não foi feito nos presentes autos, afastando a possibilidade de exclusão da exigência fiscal.

Aliás este é um entendimento já consagrado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a exemplo do Voto proferido pelo i. Julgador Valtércio Serpa Júnior, em sede do Acórdão nº 0136-04/17, cujo excerto, com a devida vênia, aqui reproduzo, pois está alinhado ao meu entendimento:

(...)

Quanto ao argumento de que não embora não tenha retido e recolhido o imposto devido por substituição tributária, o fato de a transportadora ter destacado o imposto e o recolhido, bem como haver enriquecimento ilícito do Estado ao efetuar o presente lançamento, invoco trecho do Acórdão CJF 0177-12/13, em voto proferido pela Conselheira Denise Mara Barbosa, ao qual me alio integralmente:

“Assim, consoante a legislação regente, o recorrente se revestia, à época dos fatos geradores, da condição de substituto tributário, uma vez que contratou empresas de transporte para a prestação de serviços de transporte de forma repetida ou continuada, devendo efetuar a retenção do ICMS para recolhimento posterior aos cofres estaduais. Ressalto que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária. O contribuinte não negou o cometimento da irregularidade, mas alegou que as empresas contratadas já teriam recolhido o imposto estadual devido e, portanto, haveria enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia. Para que se pudesse aferir com segurança se as transportadoras efetuaram o recolhimento do ICMS devido pelo recorrente, seria necessário que se fizesse uma fiscalização conjunta entre o tomador do serviço e as

transportadoras contratadas, na tentativa de vincular os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas emitidos na prestação de serviços realizada ao autuado, revisão absolutamente impertinente no âmbito deste processo administrativo fiscal. Ademais, conforme a afirmação do próprio recorrente, “as transportadoras acima citadas não recolheram a integralidade do ICMS apurado em função da existência de créditos de ICMS apurados na aquisição de insumos utilizados na prestação de serviço realizada, tais como óleo diesel, pneus e outros”, e, sendo assim, mesmo que se admitisse o valor do ICMS recolhido pelas empresas contratadas, o crédito tributário ainda não estaria satisfeito. Por fim, caso reste comprovado o recolhimento indevido do ICMS pelas empresas de transporte contratadas pelo autuado, tais contribuintes, apesar das declarações abdicando de seu direito, podem requerer a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99 e, portanto, não há que se falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado”.

Assim, as provas carreadas aos autos pela autuada, de que tais recolhimentos haviam sido realizados, mereceriam uma auditoria nas empresas transportadoras, de forma a atestar, sem qualquer margem de dúvida, que tais recolhimentos corresponderiam aos valores efetivamente devidos nas operações, por não estarem presentes, por exemplo, os livros de Registro de Saídas que comprovariam, por exemplo, que todos os conhecimentos de Transportes foram escriturados e os valores das operações lançados a débito pelas transportadoras. Ademais, o fato das transportadoras lançarem tais documentos a débito, de acordo com a forma de tributação pela qual fizeram opção, pode acarretar no lançamento de créditos que reduziriam os valores lançados.

Quanto ao argumento da autuação não respeitar o princípio da não cumulatividade, insculpido nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, não posso concordar com o mesmo, diante do fato de que a matéria em discussão não se enquadra em tal discussão, vez que relativa a falta de retenção e recolhimento do imposto, o que a própria autuada confirma na sua peça defensiva.

(...)

De sorte que a alegação defensiva de que o imposto teria sido pago pela empresa contratada, neste caso a Mandacaru Transportes Ltda., tal fato não restou comprovado nestes autos, obrigação esta que caberia ao autuado, na condição de sujeito passivo por substituição tributária apresentar tais comprovações, visto que, os documentos apresentados são insuficientes para tal confirmação.

Desta maneira, ante a falta de comprovação pelo autuado de que o imposto referente as operações que contratou foram pagos pela empresa contratada, não vejo motivação sequer para conversão do processo em diligência, pois se assim o fizesse, estaria o órgão julgador buscando produzir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo autuado, além de que, tal providência resultaria, sem dúvida, em uma fiscalização na empresa contrata com esta finalidade.

Naquilo que diz respeito à alegação defensiva que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTEs emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações, se trata de uma questão que deverá ser examinada no âmbito do julgamento do A. I. nº 2070900018/17-0, não cabendo qualquer juízo de valor a respeito do mesmo no julgamento que ora se realiza, o qual se relaciona a exigência tributária diversa.

Em conclusão, deixo de acolher os argumentos defensivos e com fulcro no quanto acima exposto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Primeiramente observo, como está posto no voto do Ilustre Relator, que, consoante destacado pelo Autuante, a defesa se centrou em três argumentos: *(i)* que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária; *(ii)* que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade, e *(iii)* e que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTEs emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações.

Também, observo que o voto do Ilustre Relator se centra, eminentemente, nos dois primeiros argumentos, vez que o terceiro argumento, ao meu ver, e acredito, na perspectiva do referido Relator, não socorre ao Autuado em elidir a autuação.

Antes de adentrar na minha manifestação, peço vênica para descrever a autuação na sua integralidade, com o seu respectivo enquadramento:

“INFRAÇÃO 1 - 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 nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, janeiro a outubro de 2014, janeiro, março, abril, maio, julho, agosto e setembro de 2015, conforme demonstrativos de fls. 11, 12, 13 e 14 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 25.

Enquadramento: Art. 34, inc. III, da Lei 7.014/96, c/c art. 298, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12.”

Neste contexto, adentrando, especificamente, no meu entendimento da autuação, objeto do Auto de Infração nº 207090.0017/17-3, em epigrafe, quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele **divirjo parcialmente** em relação a sua contrarrazão relativo ao primeiro argumento de defesa, que diz respeito a “que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária”; e **divirjo totalmente** em relação a sua contrarrazão relativo ao segundo argumento de defesa, que relaciona a afirmação de que “a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade”.

i) *sobre a razão de defesa de que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária.*

Pois bem! Neste contexto o art. 298, inc. II, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, com redação vigente à época dos fatos geradores, assim apregoava à época dos fatos:

“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. (Grifo acrescidos)

Neste contexto, o Ilustre Relator destaca que da análise das planilhas constantes às fls. 31 a 45 destes autos, se constata, sem qualquer dúvida, que durante dois exercícios consecutivos, ou sejam, vinte e quatro meses, o autuado contratou, de forma habitual, seguidas e sucessivas operações de transportes de cargas junto a Transportadora Caramuru Ltda., o que, ao seu entender, diz cair por terra o argumento da defesa de que “efetua cotação de preços e vence a transportadora que apresentar menor custo para a execução do serviço, e que, no caso, quem tem conseguido melhores condições é a citada transportadora”, visto que, sempre e de forma consecutiva, o vencedor da cotação foi, no dizer do autuado, a Transportadora Mandacaru Ltda.

Aqui eu discordo do Ilustre Relator, pois, o fato de estar realizando prestações de serviços de forma consecutiva, durante vinte quatro meses seguidos, junto a TRANSPORTADORA CARAMURU LTDA, ao seu entender, o Contribuinte Autuado, não estaria efetuando “cotação de preços” e sim contrato formal. Não é o que interpreto da manifestação de defesa.

Aliás, observo que esse é o sentido lógico do procedimento administrativo da “cotação de preço”, em que, sem, necessariamente, ter um contrato assinado entre as partes, o transportador, prestador do serviço de transporte, não cumprindo alguns dos itens acordados entre os mesmos, o tomador do serviço de transporte pode substituí-lo por outro prestador de serviço, que houvera participado do certame da “cotação de preço”, no menor tempo possível e burocracia mínima, dado que, tendo contrato assinado entre as partes, sua “quebra” dependeria das condições estabelecidas no instrumento acordado.

Ademais, pelo tipo de sociedade em que se encontra enquadrada, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, Contribuinte Auto, ou seja, uma sociedade empresária, o ato de assinar um

contrato ou não com o prestador de serviço de transporte, é um ato discricionário do próprio autuado, onde o serviço de transporte pode ocorrer sem qualquer ato formal assinado entre as partes, o que me apresenta ter ocorrido nos autos.

Entretanto, coaduno com o entendimento do Ilustre Relator que, à luz do quanto destacado de operações de serviços de transportes nas planilhas elaboradas pelo Autuante, tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, o que configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação está que, ao seu entender, o que também concordo, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, do art. 298, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

Na realidade já expressei esse entendimento no ACÓRDÃO JJF Nº 0057-04/19 de minha relatoria na decisão do Julgamento de primeira instância do Auto de Infração nº 279505.0003/18-8 de matéria semelhante ao do presente PAF.

Em sendo assim, observo que, a habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, por si só, caracteriza a prestação dos serviços sucessivos, ultrapassando a necessidade do contrato formal, como assim argui o sujeito passivo, para se sujeitar à exigência esculpida no inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado, o que aliás, a redação atual do caput do art. 298 dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, segue nesse sentido, onde excluiu a expressão (inc. II) “*que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*”, para inserir a expressão direta e objetiva (inc. III) “*empresa transportadora inscrita neste estado*”, ou seja, são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes, por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, qualquer serviço de transporte realizados por (i) transportador autônomo; (ii) empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; e (iii) empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional, independentemente de envolver repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

É o que se observa da redação do art. 298, do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12, vigente hoje, com a redação dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

I – transportador autônomo;

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. (Grifo acrescido)

§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.

§ 2º Relativamente ao disposto no caput, observar-se-á o seguinte:

I – a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte;

II – o sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;

§ 3º A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte 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”;

II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

III - em substituição à exigência do inciso II do § 3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à 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 substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;

IV – no transporte metropolitano de pessoas, mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente autorizado pelo fisco estadual.

§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.

ii) Sobre a razão de defesa de que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade.

Aqui eu discordo integralmente do Ilustre Relator, de que não vislumbra a possibilidade de acolhimento, na forma em que se apresenta nestes autos, o argumento defensivo, da empresa JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA., Contribuinte Autuado, de que a empresa transportadora contratada, a TRANSPORTADORA CARAMURU LTDA, destacou o ICMS incidente sobre as operações que efetuou, tendo o autuado como tomador dos serviços, e que registrou tais conhecimentos de transportes nos seus livros fiscais o que, ao seu entender, demonstraria que houve o recolhimento do imposto incidente sobre essas operações.

Isto porque, pontua o Ilustre Relator, além do autuado ser o responsável tributário pelo pagamento do imposto, este não carrou aos autos qualquer comprovação fática de que os recolhimentos do imposto efetivamente ocorreram. Diz que acostou simples cópias de livros fiscais em que nada comprovam. Registra que deveria o autuado, ter apresentado comprovações concretas, vinculando os CTE's objeto da autuação aos respectivos DAE's de pagamento, comprovando que de fato, o transportador efetuou o pagamento respectivo.

Complementa, o Ilustre Relator, que entende que é até possível que se estivesse provado nos autos que ocorreu o pagamento do tributo estadual, poder-se-ia aventar a possibilidade de afastamento da exigência fiscal, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, contudo, tal hipótese não se concretiza nos autos, pois, o mero destaque do imposto nos CTC's não autoriza a conclusão de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado.

Diz que, a considerar que a legislação, indubitavelmente, atribui ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, cabe a ele e somente a ele, fazer prova de que o tributo foi devidamente recolhido, o que não foi feito nos presentes autos, afastando a possibilidade de exclusão da exigência fiscal.

Dirijo do entendimento do Ilustre Relator. Primeiramente, compulsando os autos, vejo que o Contribuinte Autuado carrou aos autos comprovação fática de que os imposto cobrados no presente PAF foram oferecidos a tributação, quando acostou os registros fiscais de documentos de prestações de serviços, extraído da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, empresa transportadora dos serviços de transporte tomados pela a Autuada, JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, relativo aos CTC's objeto do demonstrativo de débito da autuação.

De fato, como bem afirmou o Ilustre Relator, o Contribuinte Autuado, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, não carrou aos autos qualquer documento de arrecadação que efetivamente pudesse comprovar o recolhimento dos impostos devidos aos Cofres do Estado, entretanto não se pode negar ao sujeito passivo o direito de alguns dos princípios basilares do processo administrativo fiscal, o da ampla defesa e verdade material dos fatos, que são os elementos motivadores desse voto divergente manifestado na sessão de julgamento dessa 4ª JJF do dia 05/06/2020, onde expressei meu entendimento, de que, se o fato de apenas acostar aos autos

provas de que o imposto (ICMS) decorrentes do CTCR's, objeto da autuação, foram oferecidos a tributação pela empresa transportadora dos serviços de transporte tomados pela a Autuada, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, com a apresentação da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, não elide a autuação em relação aos CTCR's que comprovadamente constam do livro registro de saídas da transportadora que prestou o serviço; então que se colocasse em Diligência Fiscal à Inspetoria de Origem, ou mesmo, à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho de Fazenda (CONSEF) para averiguação dos fatos, assim produzir uma nova Informação Fiscal ou Parecer, no caso de diligentes da ASTEC, manifestando se os imposto (ICMS), decorrentes dos CTCR's, ora reclamados, foram recolhidos aos cofres do Estado pela transportadora prestadora do serviço de transporte.

Observo que a interpretação de que o imposto (ICMS) por ter oferecido à tributação elide a autuação em situação semelhante de outros julgamentos deste Conselho de Fazenda, ou mesmo a colocação do PAF em diligência para averiguação dos fatos em Diligência Fiscal, não seja entendimento predominante desta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, entendo que tampouco o contrário, diferentemente da posição destacada, pelo Ilustre Relator, no presente PAF, onde afirma que seja entendimento já consagrado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a exemplo do Voto proferido pelo i. Julgador Valtércio Serpa Júnior, em sede do Acórdão nº 0136-04/17, cujo excerto, reproduz.

Na realidade entendimentos diversos dessa 4ª Junta de Julgamento Fiscal, ou mesmo de outra Junta de Julgamento, vejo que o determinante das decisões são as peças processuais acostadas aos autos. Por exemplo, na sessão de julgamento do PAF nº **207140.0004/19-4**, de relatoria da Julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, na seção de julgamento do dia 05/05/2020 dessa 4ª JJF, mesma composição de julgadores deste PAF, foi decidido pelo encaminhamento do citado processo em diligência à Infaz de Origem a se confirmar o recolhimento do imposto (ICMS) pela empresa transportadora do serviço de transporte relativos aos CTCR's, objeto da autuação, que comprovadamente constam dos autos como registrados na sua escrita fiscal, ou seja, constam dos autos que foram oferecidos à tributação.

E mais, em decisão do PAF nº **279505.0003/18-8**, em matéria igual ao presente PAF, de minha relatoria, nesta mesma 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do ACÓRDÃO JJF Nº 0057-04/19, foi decidido pela improcedência da autuação, vez que, em consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) das empresas transportadoras, têm-se que foram oferecidos à tributação, quando se vê registrados todos os CTCR's, objeto da autuação, no "Registro de Saída" das transportadoras prestadoras do serviço de transporte, o que, mantendo tal 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 pertinente.

Esse mesmo entendimento é o meu voto no presente PAF. Vejo, nas peças processuais, vários dos CTCR's, objeto da autuação, constando dos registros fiscais dos documentos de prestações de serviços, extraídos da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, empresa prestadora dos serviços de transporte tomado pelo Contribuinte Autuado, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, em que mantendo a autuação e se confirmando o recolhimento do imposto (ICMS) oferecido à tributação, por registro nos livros fiscais competentes, caracteriza 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 pertinente.

Em sendo assim, diferentemente do voto do Ilustre Relator, que foi acompanhado pela Ilustre Julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, entendo que o presente PAF deveria ser colocado em diligência fiscal à Inspetoria de Origem, ou mesmo, à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho de Fazenda (CONSEF) para averiguação dos fatos, assim produzir uma nova Informação Fiscal ou Parecer, no caso de diligentes da ASTEC, manifestando se os imposto (ICMS), decorrentes dos CTCR's, ora reclamados, foram recolhidos aos cofres do Estado pela transportadora prestadora do serviço de transporte.

Em se confirmando, que os CTRE's que comprovadamente tenha sido recolhido o imposto (ICMS) aos cofres do Estado, excluir da autuação e, com isso, evitar a ocorrência do “bis in idem”

É o meu voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 207090.0017/17-3**, lavrado contra **JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$346.549,31**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE