

PROCESSO - A. I. Nº 207090.0018/17-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDOS - JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0272-03/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/04/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0042-11/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não se sujeita à substituição prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA o sujeito passivo que não tenha contrato formal para realização de prestações sucessivas (obrigação de trato sucessivo) de transportes. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração *Improcedente*. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos em face do Acórdão nº 0272-03/19 da 3ª JJF deste CONSEF, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/2017, por meio do qual se formalizou a exigência de crédito tributário no valor de R\$346.063,85, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 01.02.94 – Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de Serviços de Transportes sujeito a Substituição tributária, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014. Demonstrativo às fls. 28 a 42.

Período fiscalizado: 01/01/2013 a 31/12/2014

Valor da infração: R\$346.063,85. Multa de 60%.

Enquadramento legal: arts. 94, 95, 114, 380, II e 382, I do RICMS/BA.

Multa aplicada: art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96

Após a instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

De início, mesmo não sendo arguidas questões de nulidade, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei nº 7.014/96 e o RICMS-BA/2012.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do art. 18, do RPAF-BA/99, pudesse inquinar de nulidade da autuação.

No mérito, o Auto de Infração trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de Serviços de Transportes sujeito à Substituição tributária. Utilização de serviços prestados por contribuintes do Estado, em prestações sucessivas, porém não efetuou o recolhimento do imposto devido, na condição de responsável por substituição tributária, consoante demonstrativo às fls. 28 a 42.

Em síntese, o Autuado alinha suas razões de defesa aduzindo inicialmente que foi também autuado através da lavratura do Auto de Infração nº 207090.0017/17-3, fls. 58 a 62, o qual imputa a falta de 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 janeiro de 2013 a dezembro de 2014, sendo o total da infração fixado em R\$346.549,31.

Sustentou que, se mantida a autuação, o Estado estará recebendo os referidos valores de ICMS por três vezes. A

primeira, por ter sido destacado o imposto pelo prestador de serviços de transporte na emissão dos CTes; a segunda por ter sido exigido no Auto de Infração nº 2070900017/17-3 e cobrada indevidamente do contribuinte/reclamante e; a terceira com este Auto de Infração, no caso impedindo o contribuinte/reclamante de utilizar o crédito tributário a que tem direito.

O Impugnante apresentou também o entendimento de que se o prestador de serviço destacou o ICMS ao emitir o conhecimento de transporte nas operações objeto da presente autuação, conforme cópias do livro Registro de Apuração do ICMS, dos Danfes e do livro Registro de Serviços Prestados que anexou às fls. 68 a 157, gerou o seu direito ao lançamento do crédito, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade do imposto.

Em sua informação fiscal, a Autuante manteve a autuação sob o fundamento de que o Impugnante não emitiu nem escriturou os documentos fiscais (muito menos efetuou o recolhimento do imposto devido na época própria), conforme requerido no art. 298, §2º, inciso III, alínea “c”, do RICMS-BA/12; assim como os CTCs escriturados não estão conforme o previsto no art. 298, §5º, inciso I, do mesmo diploma legal e nem há lançamento de valores no LRAICMS;

Depois de compulsar os elementos que instruem os autos, precipuamente a lavratura conjunta e na mesma data do Auto de Infração de nº 207090.0017/17-3 que imputa ao sujeito passivo no mesmo período [2013 e 2014] e sobre as mesmas prestações de serviços de transporte tomadas junto à empresa, Transporte Mandacaru Ltda., a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual, consigno que essa matéria já fora objeto de julgamento de Auto de Infração com decisão pela procedência por esta JJF contra o próprio Autuado nos exercícios 2015 e 2016.

Assim, entendo que, no presente caso ocorrerá a utilização de crédito antecipada uma vez que o Autuado não procedera a devida retenção nas prestações sucessivas de serviço de transporte.

Logo a questão a ser dirimida, diz respeito exclusivamente a pertinência, ante a legislação de regência, da forma e do momento em que foram utilizados pelo autuado para escriturar antecipadamente o crédito fiscal, objeto da autuação, antes de proceder a retenção.

Assim, por ter efetuado registros em sua escrita fiscal, em momento não previsto na legislação é indubitável, que por ocasião desses lançamentos, os créditos fiscais ora em lide, resultou, portanto, na ocorrência de descumprimento de obrigação acessória, e devem ser alcançados pela sanção tipificada na alínea “a” do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;”

Dessa forma, mesmo não ocorrendo descumprimento da obrigação principal, remanesce patente nos autos como ponto incontroverso, o inadimplemento, pelo autuado, de obrigação acessória expressamente estatuída na legislação de regência, qual seja, a apropriação antes de ter adimplido a sua condição legal de substituto tributário, ou seja, a retenção do imposto nas prestações sucessivas de transporte.

Na forma expandida, concluo que resta parcialmente caracterizada a autuação com a aplicação da supraindicada multa.

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

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir relatada.

Diz que restou comprovado que o Auto de Infração lavrado é totalmente sem fundamento, descaído e deve ser anulado, por entender que o simples destaque do ICMS na emissão do conhecimento de frete gera ao tomador do serviço de transportes o direito ao lançamento do crédito tributário. Por este motivo, pelo Auto de Infração lavrado há uma inobservância do princípio da não cumulatividade.

Afirma que, de forma ainda mais grave, ao lavrar o Auto de Infração nº 2070900017/17-3, objeto de outra impugnação, por meio do qual se exige do recorrente o recolhimento do imposto não retido, não poderia lavrar o presente auto, pois, seria um contrassenso total, uma vez que, enquanto substituto tem direito ao crédito de ICMS, sendo, portanto, absurdo o Estado exigir 3 vezes o pagamento do mesmo ICMS referente ao mesmo fato gerador.

Também alega ser inaceitável que a 3ª JJF reconheça a inocorrência do descumprimento da obrigação principal, porém, mantenha a obrigação acessória, já que o acessório segue o principal, de maneira que anulada a obrigação principal, deve ser também anulada a obrigação acessória.

Encerra requerendo a anulação integral do Auto de Infração e da sua respectiva cobrança.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação dos recursos.

VOTO

Visto, relatado e analisado o processo, passo a proferir o voto.

Inicialmente, destaco que o recorrente não arguiu questões preliminares e/ou prejudiciais de mérito. Ainda assim, observo que o lançamento atende às formalidades legais, especialmente ao art. 39 do RPAF, de forma que não há que se falar em violação à ampla defesa, ao devido processo legal e, portanto, não há motivos para suscitar de ofício sua nulidade.

Quanto ao mérito, é importante pontuar que, ao contrário do que o recorrente afirma em sua peça recursal, a 3ª JJF em momento algum reconheceu a nulidade da obrigação principal. O acórdão recorrido apenas pontuou que esta é objeto de um outro processo administrativo, o qual, inclusive, já havia sido julgado pelo mesmo órgão, com o reconhecimento da procedência do Auto de Infração.

Apenas entendeu-se que, como substituto tributário, o recorrente seria detentor do respectivo crédito o que faria com que, conseqüentemente, seja beneficiário do crédito fiscal respectivo, na sistemática da não cumulatividade que caracteriza o ICMS.

Entretanto, a Junta aponta que o fato de possuir o direito ao crédito fiscal não significa que o recorrente estaria livre da penalidade acessória correspondente à sua utilização indevida ou antecipada, haja vista que teria deixado de efetivar a retenção e posterior recolhimento em momento oportuno. E é esse o objeto da presente autuação.

Em outras palavras, foram lavrados dois Autos de Infração porque um persegue o crédito tributário indicado como não adimplido pela recorrente e o outro aplica a sanção cabível pela utilização indevida do respectivo crédito, por entender que foi efetivada antes mesmo de constituído o seu direito subjetivo de apropriação.

Situações distintas que não implicam em qualquer nulidade dos Autos de Infração.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que o mesmo não merece prosperar. Se a falta de recolhimento do tributo supostamente devido é objeto de outro Auto de Infração, não poderia ser repetida sua cobrança no Auto de Infração aqui em discussão, sob pena de ocorrer *bis in idem*. Correta a decisão da Junta, neste sentido. Rejeito, portanto, o Recurso de Ofício.

Por outro lado, a questão referente à substituição tributária nas prestações sucessivas de serviço de transportes já foi objeto de consistentes decisões dessa Câmara, como as que transcrevo abaixo:

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.

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 sujeitas 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.*

Na mesma linha, a 2ª Câmara vem adotando posicionamento semelhante, conforme destacamos:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF No 0313-12/20-VD

EMENTA: **ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS.** *Embora este Conselho de Fazenda tenha em tempos passados, julgado como procedentes os lançamentos em situações semelhantes, por considerar dispensável a formalização de contrato para responsabilização por substituição tributária, é certo que a Instrução Normativa no 67/97, já dava uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal. Modificada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidades arguidas. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.*

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF No 0347-12/20-VD

EMENTA: **ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO 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 PROVIDO**. Decisão unânime.*

Mas, apesar de concordar com o entendimento manifestado nas referidas decisões, entendo ainda ser necessário tecer algumas considerações sobre a questão.

O RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores objeto da presente autuação (2013/2014) previa:

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.*

Confere-se nos documentos de fls. 86-121 dos autos, que acompanharam a impugnação, que a transportadora contratada pela recorrente possui inscrição estadual (TRANSPORTES MANDACARU LTDA, CNPJ 93.520.997/0004-34, IE 59924722), o que já afasta a incidência do inciso I acima transcrito.

Quanto ao inciso II, o entendimento que tem prevalecido em ambas as Câmaras é de que somente é aplicável para as hipóteses em que for comprovada a existência de contrato formal de transporte, na forma da Instrução Normativa DAT/SEFAZ 67/97, da qual extraímos:

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;*

Apesar de ter sido expedida na vigência do RICMS/97, não mais vigente, tem se entendido que a IN não foi revogada pelo RICMS/BA em vigor atualmente, tampouco pela Autoridade Administrativa competente nos dias atuais, por não existir norma expressa neste sentido e por não apresentar incompatibilidade material com o novo regulamento, motivo pelo qual seria aplicável a situações como a aqui discutida.

Sob esta ótica, somente à luz de um contrato formal de transporte é que se poderia cogitar do enquadramento do contribuinte no regime de substituição tributária. A recorrente, embora não tenha levantado tal questionamento em sua impugnação, enviou comunicado neste sentido para a autuante, conforme documento de fl. 25, juntado ao auto.

Esta, por sua vez, fez constar com o Auto de Infração a cópia do Parecer nº 17445/2012 da DITRI, que, ao examinar o dispositivo em questão (inciso II, do art. 298 do RICMS/BA), respondeu:

“[...] Da análise do dispositivo, verifica-se que, para a atribuição de 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 de 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-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. [...]”

Como se pode notar, a discussão tem orbitado principalmente na forma do contrato celebrado entre substituto e substituído. Porém, sem descuidar da importância desta questão, entendo que é preciso observar outra característica do contrato exigido pela legislação.

Ao ter o cuidado de dizer “*que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*” (g. n), o legislador acabou por especificar ainda mais o instrumento jurídico sobre o qual pretendia fazer incidir a regra, considerando que um contrato que estabelece repetidas prestações de serviço nada mais é um instrumento que veicula um negócio jurídico consistente em obrigação de trato sucessivo.

As obrigações, quanto à sua execução, podem ser classificadas em imediata ou instantânea; periódica ou de trato sucessivo e diferida. Nas imediatas, a prestação e a contraprestação ocorrem no mesmo momento; nas periódicas, são renovadas sucessivamente e, nas diferidas, são cumpridas uma única vez, porém, em futuro certo.

Por este ângulo, entendo que o legislador definiu que a substituição tributária prevista no art. 298 do RICMS somente se aplica nas hipóteses onde se verificar a existência de um contrato de transporte com previsão de obrigações de trato sucessivo, de maneira que não basta a mera existência de um contrato formal, pois, não é isso que caracteriza a relação de “repetidas prestações”.

Ora, se houver um contrato, prevendo apenas uma operação, com contraprestação imediata ou, ainda, com execução futura, poder-se-ia cogitar de “repetidas prestações” apenas por força da formalidade (celebração do contrato), se repetida mais de uma vez?

É válida a centenária lição de Carlos Maximiliano no sentido de que não se pode presumir a existência de palavras inúteis na lei (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204).

Com razão, o legislador poderia ter mencionado apenas “*que envolva prestações de serviço vinculadas a contratos*”. Todavia, a realidade é que a norma é clara ao qualificar as prestações de serviço pela repetição e ainda a vinculá-las a um único instrumento jurídico, “contrato”, no singular.

Por esta razão, para se cogitar de substituição tributária, a autuação deveria demonstrar a existência de contrato para prestações sucessivas de serviços de transportes, o que não aconteceu.

Convém anotar que o Código Tributário Nacional contém norma expressa autorizando a requisição de documentos, senão vejamos:

Art. 195. *Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

O Código Tributário do Estado da Bahia também trata da obrigatoriedade da exibição de documentos aos agentes do Fisco estadual, lhes conferindo ainda a prerrogativa de lacrar o imóvel onde possam ser encontrados:

Art. 108. Os livros fiscais e contábeis, bem como os documentos e demonstrativos comprobatórios dos lançamentos, são de exibição obrigatória aos agentes do fisco estadual.

§ 1º Independentemente da aplicação das penalidades cabíveis, em caso de embaraço à fiscalização ou de desacato ao agente do Fisco estadual, poderá o funcionário embaraçado ou desacatado requisitar o concurso da Polícia Civil ou Militar.

§ 2º No caso de recusa à exibição de livros e documentos assim como de obstáculo ao exame de mercadorias no estabelecimento, o funcionário fiscal poderá lacrar móveis e imóveis, onde possivelmente estejam guardados os documentos, livros e mercadorias, deixando com o contribuinte uma cópia do respectivo termo e diligenciando para que se faça a exibição por via judicial.

Assim, não se trata de prova impossível de ser produzida. No entanto, não há qualquer menção, na autuação, de que o contribuinte ofereceu resistência ou embaraçou a fiscalização. Da mesma forma, não há indicação que se recusou a apresentar eventual contrato solicitado.

Portanto, não comprovada a sujeição da recorrente ao regime de substituição tributária, não vejo como prosperar a autuação, haja vista que a apropriação dos créditos destacados nas notas emitidas pela transportadora não pode ser considerada indevida, ainda que aquela não tenha efetivado o recolhimento aos cofres públicos.

Registro que a recorrente trouxe aos autos documentos suficientes para comprovar, por amostragem, a apuração e escrituração do imposto pela prestadora de serviço, bem como o seu destaque nos documentos fiscais, demonstrando o seu oferecimento à tributação.

Assim, diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e 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, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207090.0018/17-0**, lavrado contra **JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS