

PROCESSO - A. I. N° 269191.3001/16-6
RECORRENTE - YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4^a JJF n° 0136-04/17
ORIGEM - IFEP SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/05/2021

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0065-12/21-VD

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Pela análise das notas fiscais anexadas ao PAF, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços de transporte, e manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emite conhecimento de transporte (CTe) com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, de que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige o parágrafo 5º do mencionado dispositivo legal. Se observado, no CTE emitido pelas transportadoras, consta expressamente o ICMS de sua própria responsabilidade, sendo, portanto, mais um elemento de prova de que os serviços de transporte de carga contratados pela impugnante não estavam vinculados à contrato de prestação de serviços, não havendo, portanto, que se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012. Infração insubstancial. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata- se de Recurso Voluntário, interposto em razão do acórdão proferido pela 4^a JJF, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 13 de dezembro de 2016, para exigir cobrança de ICMS no valor de R\$88.388,65, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 07.14.03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, ocorrência constatada nos meses de junho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2014.

A 4^a JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto ao pedido para realização de perícia, formulado na defesa, e reiterado na manifestação do contribuinte, nego, nos termos do artigo 145, parágrafo único do RPAF/99, diante do fato de que, inicialmente, não foi

atendido o quanto disposto no artigo 145 e parágrafo único do RPAF/99, que estipula que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, e tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Por outro lado, ainda que atendido o requisito acima, contribuiriam para a negativa do pleito o contido no artigo 147 do mesmo RPAF/99, ao determinar o indeferimento do pedido de perícia fiscal, quando (inciso II), a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos (alínea "a"), e for desnecessária em vista de outras provas produzidas (alínea "b").

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.
2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.
3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.
4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1
Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA
Julgamento: 12/05/2015
Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA
Publicação: DJe 18/05/2015"

Passo, pois, à análise do mérito. Muito embora confessasse efetivamente não ter realizado a retenção e recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária na prestação de serviços de transportes sucessivos, a empresa autuada traz diversos argumentos no sentido contrário da autuação.

O primeiro deles é a garantias de inexistência de contrato formal de transporte firmado com as transportadoras e que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Antes, entretanto, entendo necessário adentrar no direito civil, a fim de melhor conceituar o contrato, e sua classificação, diante do fato de que um dos mais fortes argumentos da defesa para arguir a não realização da retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária é a inexistência de instrumento formal de contrato.

Os contratos, na forma da melhor doutrina, podem ser classificados de várias maneiras, podendo, de acordo com uma delas ser solenes e informais, diante do fato de como na autonomia privada a liberdade ser grande, a maioria dos contratos são informais e consensuais, bastando o acordo de vontades para sua formação (artigos 104, inciso III e 107 do CC). Já em alguns contratos, pelas suas características, a lei exige solenidades para sua conclusão, como no caso da doação e fiança que devem ser por escrito (artigos 541 e 819). Já na compra e venda de imóvel, o contrato além de escrito deve ser feito por tabelião, não bastando apenas e tão somente o acordo de vontades, e sim, celebrar escritura pública (artigos 108 e 215).

A doutrina, representada por Washington de Barros Monteiro (Washington de Barros Monteiro,

Curso de Direito Civil, 2ª parte, 1998, p. 30) entende os contratos formais como "aqueles em que a forma não é livre, dependendo de forma especial; são os contratos solenes".

Já os contratos informais podem ser verbais, enquanto os contratos solenes devem ser por escrito, seja particular (feito por qualquer pessoa) ou público (feito apenas em Cartório de Notas). Contratos Solenes são aqueles que devem obedecer à forma prescrita em lei para se aperfeiçoar. Quando a forma é exigida como condição de validade do negócio, este é solene e a formalidade constitui a substância do ato (escritura pública na alienação de imóveis, pacto antenupcial, testamento público, etc.). Não observada a forma prescrita na lei, o contrato é nulo (CC, artigo 166, inciso IV). Quando a formalidade é exigida não como condição de validade,

mas apenas para facilitar a prova do negócio, diz-se que ela é ad probationem tanum.

*Os contratos **não solenes** são os de forma livre, isto é, basta o consentimento das partes para a sua formação, e diante da inexistência de qualquer formalidade legal, podem ser celebrados por qualquer forma, ou seja, por escrito particular ou **verbalmente**. Em regra, os contratos têm forma livre, salvo expressas exceções, como por exemplo os contratos de locação e os de comodato, isso diante da redação do artigo 107 do Código Civil que assim prescreve: “A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.*

Logo, de acordo com as informações constantes no feito, os contratos mantidos entre a empresa autuada e aquelas transportadoras que lhe prestam serviços de transporte intermunicipal e interestadual são informais e verbais, características que não lhe tiram a natureza contratual e a validade jurídica.

Uma das novidades do Código Civil de 2002 foi um capítulo dedicado ao contrato de transportes, dividindo o tema sobre o transporte de pessoas e o transporte de coisas. O primeiro dispositivo, que é o artigo 730, que assim define o contrato de transporte: “Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar de um lugar para outro, pessoas ou coisas”.

Os demais artigos tratam de diversos temas a respeito da relação contratual de transporte, inclusive para o fato de tal contrato se apresentar como bilateral, entre o transportador e o remetente da coisa a ser transportada, criando obrigação para cada uma das partes. Também é oneroso, vez que a obrigação de transportar é assumida mediante retribuição, ou seja, a remuneração do serviço de transporte. É comutativo, pois tem como presumida a existência de equivalência entre as prestações dos contratantes. A presunção, no caso, é a de que a retribuição deve corresponder à remuneração pelo transporte da coisa do lugar onde se inicia o transporte até o local da entrega. Trata-se, ainda, de contrato de resultado, segundo o qual o credor pode exigir da outra parte o resultado almejado, ou seja, que o transporte se efetive até o seu final.

Uma característica marcante é o fato de aperfeiçoar-se o contrato sem maiores formalidades, o que significa que no transporte de coisa, a entrega e o recebimento do bem a ser transportado já evidencia o contrato de transporte.

Ainda de acordo com tal instrumento legal, o contrato de transporte de carga é formado entre partes: de um lado, o remetente e, de outro lado, o transportador. O remetente, na linguagem do Código, também denominado expedidor ou embarcador, é a pessoa física ou jurídica proprietária da coisa ou do bem a ser transportado, que contrata o serviço de terceiro, mediante remuneração, para efetuar o transporte da coisa de um lugar para outro. O transporte, via de regra, é feito do estabelecimento do remetente, devendo o bem ser entregue a um terceiro, que na linguagem do Código é nominado como destinatário. Nesse caso, o contrato gera direitos e obrigações para o terceiro: o destinatário, sendo o pagamento do frete a contrapartida da prestação realizada.

Nota que em nenhum dos artigos que aborda tal matéria (730 a 755), fala sobre formalização ou oficialização do contrato, o que, diante das definições doutrinárias acima postas, nos permite afirmar de desnecessidade de existência de um instrumento de natureza formal para a existência de contrato de transporte, vez que não obrigatório, sendo apenas uma opção, uma alternativa, liberalidade das partes.

Retornando ao direito tributário, o Parecer 01909/2007 mencionado na informação fiscal, que, inclusive, teria sido dado conhecimento à autuada, traz a seguinte situação descrita, e as indagações:

“1 - Contratamos transportadoras para realizar serviços de frete interestadual com cargas fracionadas (pequenas quantidades) com periodicidade de 2 a 3 vezes por semana, neste caso deveremos efetuar a retenção do ICMS?

2 - Caso positivo a transportadora é obrigada a mencionar o Art. 382 no CTRC e autorizar a retenção do ICMS por parte do tomador do serviço, sendo assim a cobrança pelo valor líquido, ou seja, valor do frete menos a retenção do ICMS?

3 - Qual o critério utilizado pelo Estado, para determinar a continuidade do serviço, ou seja, freqüência com que acontece para se determinar à retenção?

Foi dada a seguinte resposta:

(...) Relativamente à matéria objeto da consulta é de se observar que o art. 380, II do RICMS-Ba atribui ao contribuinte inscrito na condição de normal, que contratar sucessivas prestações de serviço de transporte, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo transportador. A atribuição desta responsabilidade independe da formalização de contrato, bastando apenas que tais serviços se caracterizem como prestações sucessivas.

*Com efeito, o critério que se obedece para definir “prestações sucessivas e/ou repetidas” é aquele da disponibilização do serviço de transporte por parte da empresa transportadora, para determinado contribuinte que, **formalmente** ou não, contrate os seus serviços; independentemente da constância com que se verifiquem dentro de determinado período de tempo.*

Nesse sentido, ainda que existam apenas duas ou três prestações dentro do próprio mês, efetuadas pela

mesma empresa transportadora para um único contribuinte, estarão devidamente caracterizadas as prestações sucessivas e/ou repetidas a que se refere a legislação estadual, **independente** dos destinatários das mercadorias transportadas ou **da existência de contrato formal**.

Da mesma forma, diversas contratações com a mesma empresa transportadora, do mesmo remetente para diversos destinatários, caracterizam igualmente a prestação sucessiva, visto que a diversidade de destinatários não tem qualquer influência nessa caracterização, ou seja, a sujeição passiva por substituição tributária é atribuída sempre ao tomador do serviço de transporte (que na presente situação é o remetente das mercadorias transportadas), e não ao destinatário.

Portanto, o entendimento é no sentido de que, nas prestações de serviço de transporte caracterizáveis como sucessivas, iniciadas nesse Estado, cabe ao tomador do serviço, quando inscrito como contribuinte de ICMS deste Estado, na condição de normal, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais prestações, na qualidade de contribuinte substituto.

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 - RICMS-BA, art. 382”. Se a transportadora obtiver autorização para ser dispensada da emissão de Conhecimentos de Transporte Rodoviário, a cada prestação do serviço, poderá englobar num só Conhecimento de Transporte, no final do mês, o montante das prestações verificadas no período, sem destaque do imposto, contendo, igualmente, a expressão acima aludida.

Ressaltamos, por fim, que dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas” (grifos do relator).

Logo, se percebe irrelevante a existência ou não de instrumento contratual formal para a caracterização do transporte sucessivo, de acordo com o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Analiso, agora, a legislação posta, iniciando pelo contido na Lei 7.014/96, que em seu artigo 8º, inciso V, estipula serem responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Observo em especial o artigo 298 do RICMS/12, o qual aborda as prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária, onde se encontram as seguintes determinações:

“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.

(...)

§ 2º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - fará constar na nota fiscal de saída de mercadorias:

a) declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade;

b) a expressão, se for o caso: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, nos termos do § 4º do art. 298 do RICMS”;

II - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão “Substituição tributária - serviços de transporte”;

III - lançará em sua escrita fiscal:

a) o documento relativo à saída de mercadorias no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;

b) na coluna “Observações”, na mesma linha do documento de que trata a alínea “a” deste inciso, a informação de que o imposto relativo ao frete é de sua responsabilidade;

c) o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária - Serviço de Transporte”;

IV - levará em conta, para fins de abatimento do imposto a ser retido, eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço de que trata este artigo, desde que o transportador faça jus a tal benefício.

(...)

§ 3º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de pessoas vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:

I - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão “Substituição tributária - serviços de transporte”;

II - lançará em sua escrita fiscal o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição tributária - serviço de transporte”.

Como visto a legislação, diferentemente do entendimento da defesa, para efeito de caracterização de operação sucessiva, não vincula a substituição tributária à existência ou não de contrato formal, e, sim, simplesmente, contrato, que, consoante visto acima, a teoria dos contratos não somente admite sua existência ainda que ausente instrumento de formalização, como lhe atribui validade e eficácia, eis que decorrente da vontade das partes envolvidas, no caos, transportadoras e empresa autuada. Da mesma forma, não se há de falar em exclusividade na prestação do serviço.

Para tal entendimento, tomo como parâmetro o contido no Acórdão CJF 0226-12/12 no qual o Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel assim se posicionou, e foi acompanhado por seus pares:

Consoante o artigo 8º, V da Lei nº 7.014/97, no ICMS-Transporte há o instituto da substituição tributária nos seguintes termos, onde após transcrever o teor do artigo 8º, inciso V da Lei 7.014/96 e artigos 380, II e 382, ambos do RICMS/BA vigente à época dos fatos assim se posicionou a respeito da mesma matéria:

“Os textos legais são extremamente claros em responsabilizar pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Entretanto, calha mencionar que o RICMS exigia para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam: a) que o tomador seja inscrito na condição de contribuinte normal; b) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas.

Por seu turno, em sua defesa, o contribuinte invoca o texto da Instrução Normativa nº 67/97, que disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas, ou seja, a configuração da segunda condição para a realização da substituição tributária. O artigo 1º, presente na Seção I, relativa à substituição tributária nos serviços de transporte de prestações sucessivas assim dispõe:

‘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;

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

Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que cuida este artigo:

I - quando o tomador do serviço, ainda que esteja inscrito na condição de ‘contribuinte normal’, não seja legalmente considerado contribuinte do ICMS ou não esteja obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação;

II - nos casos de transporte de carga em que, mesmo sendo o transporte efetuado por conta do destinatário, e apesar de ser este signatário de contrato com o transportador, não seja ele o emissor do documento fiscal;

III - tratando-se de transporte ferroviário.’

Desse modo, entendo que o cerne da questão é saber o alcance da expressão “contrato formal” e sua interpretação junto a legislação tributária. Dentro do campo do Direito Civil, a doutrina classifica os contratos solenes (formais) ou não solenes (informais) sob o enfoque da forma pela qual se dá o consentimento das partes. Consoante os ensinamentos da professora Maria Helena Diniz, os contratos solenes ou formais ‘consistem naqueles para os quais a lei prescreve, para a sua celebração, forma especial que lhes dará existência de tal sorte que, se o negócio levado a efeito sem a observância legal, não terá validade’ (in *Curso de Direito Civil Brasileiro*, Vol. 03, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998). No Código Civil de 2002, os contratos de transporte estão disciplinados nos 730 a 733 (disposições gerais) e 743 a 756 (transporte de coisas), sendo que, em nenhum momento está consignada a necessidade de forma especial para a validade do contrato de transporte. Assim sendo, depreendo que, para a existência e validade deste tipo de contrato, a lei civil não exige forma escrita ou solene. Mais ainda, vejo que a para a configuração de um contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte não prescinde de um contrato escrito ou por meio de escritura pública, sendo necessária somente à manifestação inequívoca da vontade das partes neste sentido.

Aqui, cabe a indagação sobre por que está disposta a necessidade da existência de contrato formal na Instrução

Normativa nº 67/97? Qual é o motivo dessa condicionante na configuração da responsabilidade tributária dos art. 380 e 382 do então vigente RICMS/BA? Já foi externado por este CONSEF, no Acórdão CJF nº 0470-11/10, de relatoria da i. Conselheira Sandra Urânia, que a regra insculpida na Instrução Normativa nº 67/97 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. Entendo que este posicionamento é o mais correto pois, somente assim poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.

Ademais, tenho por certo que as regras postas na Lei nº 7.014/97, no RICMS/97 e na IN nº 67/97 devem ser interpretadas sistematicamente para a correta exegese da norma sobre a responsabilidade do ICMS-Transporte. Entendo que o mandamento disposto no art. 1º da IN 67/97 não significa que somente com a existência do contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre é que o tomador será o responsável substituto pelo recolhimento do ICMS-Transporte. A substituição tributária já está prevista na Lei estadual do ICMS e no respectivo Regulamento.

Com dito acima, a Lei nº 7.014/97 é clara em atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto. Por sua vez, o RICMS/97, nos seus artigos 380 e 382, com o mesmo norte, também aponta de maneira lapidar que a responsabilidade é do tomador do serviço transporte que envolvam repetidas prestações.

Pelo exposto, não acolho a tese de que, em face da Instrução Normativa nº 67/97, só se configuraria a responsabilidade do tomador com a existência de um contrato formal, sendo certo que é o Recorrente o responsável pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, na qualidade de tomador de serviço inscrito no cadastro de Contribuinte na condição de 'Normal', em relação às prestações sucessivas de serviços de transportes".

De forma bastante clara, entendo que tal posição espanca qualquer dúvida que haveria acerca da forma correta pela qual o imposto foi lançado na presente autuação.

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, consonte 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 este 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.

Em relação ao Decreto Estadual nº 35.245/91, mencionado na peça defensiva inicial da autuada, esclareço que não diz respeito à legislação tributária do estado da Bahia, e sim, do estado de Alagoas, e em respeito não somente a disposição contida na Constituição Federal em relação ao caráter estadual do ICMS, quanto a aplicação territorial do mesmo, não pode ser aplicado a fatos geradores ocorridos neste estado.

Frente aos argumentos defensivos de que foram computados no lançamento conhecimentos de Transporte que foram cancelados, bem como alguns deles em duplicitade, entendo ter agido corretamente o autuante ao fazer a exclusão dos mesmos quando da sua informação fiscal, tanto é assim que a respeito de tal assunto, a autuada não mais se manifestou, o que indica concordância tácita com os valores dali resultantes.

Não posso de igual modo, acolher o argumento da existência de saldo credor na escrituração fiscal da autuada para se eximir do recolhimento do valor lançado, diante do fato de que não foi feita a reconstituição de sua conta corrente fiscal, de forma a abater os valores ora lançados, e sim, apenas e tão somente o lançamento dos valores tidos pelo fisco como devidos.

Importante destacar que embora a empresa autuada tenha destacado a questão da existência de fraude, nos autos em nenhum momento tal possibilidade foi aventada, até pelo fato de que as figuras que tipificariam tal figura se encontram descritas na Lei, além do que a multa imposta quando verificada a fraude seria qualificada, o que não é o caso do presente lançamento.

Desta maneira, atendendo às normas regulamentares, pode a empresa autuada, caso deseje recolher o montante aqui apurado, peticionar ao órgão fazendário competente, no sentido de utilizar possíveis créditos acumulados que tenha para a quitação do débito.

A propósito do argumento de que a multa aplicada teria natureza “draconiana” e “confiscatória”, esclareço que a sua aplicação decorre unicamente da aplicação dos princípios vigentes no processo administrativo, especialmente aquele, dentre os de maior importância, que é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Quanto às considerações acerca da constitucionalidade mencionadas na peça defensiva, convém lembrar a vedação contida no artigo 167, inciso I do RPAF/99, segundo o qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Da mesma maneira, as decisões de outros Órgãos julgadores estaduais trazidos no bojo da defesa e manifestação oferecidas no processo, não podem ser acolhidas, não somente pelo fato de que não se apresentam

como vinculantes, bem como não dizem respeito ao assunto específico ora discutido (operações sucessivas de transporte intermunicipal e interestadual).

Em função do tudo aqui analisado e discutido, voto no sentido de que o lançamento seja julgado procedente em parte, em R\$44.032,13, de acordo com a seguinte demonstração:

Demonstrativo de Débito para Auto de Infração					
Infração	Ocorrência	Vencimento	VL.Débito ICMS	Aliq	Base de Cálculo
07.14.03	30/06/2014	09/07/2014	2.188,80	12%	18.240,00
07.14.03	31/08/2014	09/09/2014	1.189,44	12%	9.912,00
07.14.03	30/09/2014	09/10/2014	11.774,11	12%	98.117,60
07.14.03	31/10/2014	09/11/2014	28.243,39	12%	235.361,60
07.14.03	30/11/2014	09/12/2014	636,38	12%	5.303,20
Total:			44.032,12		366.934,40

A recorrente inconformada com a Decisão proferida interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes alegações de defesa.

Diz que o RICMS/BA, em seu art. 298, II, prevê que somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Friza que não existe contrato entre a Recorrente e as transportadoras, tampouco exclusividade. Afirma que as transportadoras são contratadas individualmente para cada operação, de acordo com a análise custo-benefício realizada pela Recorrente.

Afirma que se não fizesse diferença existir ou não contrato, a legislação não teria incluído no art. 298 expressamente “vinculado a contrato”. Como tal, não poderia ser interpretado contrato verbal, tanto que para a dispensa de emissão de Conhecimento de Transporte para cada operação (art. 298, II, § 4º), é necessário, dentre outros documentos, a apresentação do Contrato.

Salienta que no caso concreto, foram emitidos Conhecimentos de Transporte, para cada operação, com destaque do imposto. Isto porque, como dito, as operações realizadas pela Recorrente não estão amparadas em contrato, indevida, pois a retenção do ICMS.

Contesta que a conduta adotada pela decisão recorrida, ao supor que existiria contrato entre as partes, não só desrespeitou a não-cumulatividade do ICMS como está incumbindo a ora Recorrente a prestar prova diabólica, ou seja, a prova de um fato negativo.

Ressalta que a chamada substituição tributária para frente, tem-se que não tendo o substituto exigido do substituído o reembolso do imposto a ser antecipado pago em seu prol, não se terá o primeiro forrado contra o ônus da tributação, e nem terá o segundo desembolsado o valor do tributo que, de todo modo, incluirá em seu preço. Assim, assumindo-se, por hipótese, que a Recorrente deveria ter efetuado a retenção do imposto, mas não o fez, é do substituído que deve ser cobrado o imposto porventura não retido e não recolhido pelo substituto (o qual agiu com total boa-fé e não deverá nem mesmo se sujeitar a multa por descumprimento de obrigação acessória).

Explica que não se poderia exigir do substituto o recolhimento, sem mais poder cobrar ressarcimento do substituído (posto que a relação de direito privado que os vinculava já estará há muito encerrada), repita-se, é fazer recair sobre ele o peso definitivo da tributação, violando a não-cumulatividade.

Traz decisões para corroborar com sua tese.

Aduz que a responsabilidade pelo pagamento do tributo era da transportadora e que a mesma efetuou os recolhimentos dos valores aqui cobrados (conforme comprovantes anexados aos autos), portanto, se subsistir o auto de infração em comento, restará configurado, sem sombra de dúvida, o enriquecimento ilícito por parte do Fisco Estadual.

Considerando que a imputação diz respeito à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte, há que se definir, primeiramente, o que são prestações sucessivas. Traz entendimento manifestado na decisão da

Colenda 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia no Acordão JJF Nº 0169-03/12.

Pontua que a íntegra do entendimento retro transcrito se encontra no acordão que segue anexo (Anexo 01) o qual julgou improcedente aquele item 5º que tratava de infração idêntica a objeto destes autos.

Invoca o princípio da verdade material e o da não-cumulatividade do imposto.

Por fim, contesta a multa aplicada. Afirma que a decisões judiciais que confirmam o caráter confiscatório da multa aplicada. Traz decisões nesse sentido.

Diante do exposto, requer:

- a) Seja recebido o presente Recurso Voluntário, sendo o mesmo acolhido para o fim de julgar totalmente insubsistente o auto de infração, especialmente tendo em vista a ausência de prejuízo ao Fisco Estadual, já que o ICMS devido sobre as operações em comento fora devidamente recolhido aos Cofres Públicos, sob pena de Enriquecimento Ilícito, nos termos da fundamentação;
- b) Caso assim não se entenda, requer seja o feito convertido em diligência, tal como ocorreu no caso do Acordão JJF Nº 0169-03/12;
- c) Por fim, caso não sejam acolhidos os pedidos retro, requer sejam-lhe atribuídas as penalidades cabíveis para prática de infração cometida sob o caráter exclusivamente formal, cancelando-se, em decorrência, qualquer imposição a título material.

A 2ª CJF, acolhendo o opinativo do representante da PGE, deliberou por converter o feito em nova diligência à PGE/PROFIS, em vistas a revisar o parecer emitido às folhas 1037/1039.

A PGE se manifesta nos autos através do Parecer da lavra do Dr. Jose Augusto Martins Junior concluindo que a existência de contrato formal e escrito não é requisito para definição da responsabilidade tributária por retenção, desde que devidamente provado a realização da avença entre dois sujeitos de direito.

VOTO

O presente feito, versa especificamente sobre a aplicação da modalidade da substituição tributária nas aquisições sucessivas de serviços de transportes.

De logo, importante sinalizar para as condicionantes inseridas em nossos dispositivos legais, na configuração da responsabilidade tributária do ICMS, em referência à contratação dos serviços de transporte de carga.

Neste sentido, as regras postas na Lei nº 7.014/97, no RICMS/97, e na Instrução Normativa nº 67/97, devem ser interpretadas, portanto, sistematicamente para então se definir a responsabilidade do ICMS-Transporte. Ressalto que o disposto no art. 1º da Instrução Normativa nº 67/97 requer a existência do contrato formal para a configurar a modalidade de operações sucessivas.

Destaco ainda, que o termo “contrato” previsto nos dispositivos acima citados, diferentemente do quanto interpretado pela Junta de Julgamento, deve ter um alcance formal e expresso, permitindo assim que se possa aferir, sem margem para interpretações subjetivas ou extensivas, as obrigações e direitos assumidos pelas partes pactuantes.

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 continuadas e sucessivas, para fins de enquadramento das operações na modalidade da substituição tributária.

É de se avaliar, portanto, a hipótese de operações isoladas e autônomas, sem qualquer vínculo contratual, partindo, pois, da premissa que a recorrente 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.

Outrossim, é razoável imaginar que, visando atender uma necessidade eventual, qualquer interessado faça uma cotação de preços no mercado, antes de celebrar a contratação de transporte. Assim, não se pode descartar a hipótese de a recorrente ter se valido desse procedimento, à medida em que se impunha a necessidade da contratação do serviço.

Pela análise das notas fiscais anexadas ao PAF, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços de transporte, e manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emite conhecimento de transporte (CTe), com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações” que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige o parágrafo 5º do mencionado dispositivo legal.

Eis a importância da celebração do contrato formal e expresso do consentimento prévio das partes. Isto porque, nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição fará constar na nota fiscal de saída de mercadorias, declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade, o que não se aplica ao caso em comento. Ao contrário, o CTE emitido pelas transportadoras consta expressamente o ICMS de sua própria responsabilidade.

Isto posto, manifesto entendimento, segundo o qual, os serviços de transporte de carga contratados pela impugnante não estão vinculados à contrato de prestação de serviços, não havendo, portanto, que se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012.

Ora, 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, devendo, portanto, referida infração ser julgada improcedente.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida, e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269191.3001/16-6, lavrado contra **YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS