

A. I. N° - 2691940015/20-2
AUTUADO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
AUTUANTE - FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 11.01.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº0183-05/21-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Refeitos os cálculos em procedimento de diligência fiscal executado pela ASTEC, para exclusão de valores lançados a débito pelas transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Primado do princípio da verdade material e da regra de extinção dos créditos tributários pelos pagamentos que prevalecem sobre as questões formais. Afastamento da insegurança jurídica. Reduzido o valor do débito. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na peça de defesa. Enfrentamento das questões de mérito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 01/12/2020, para exigir ICMS no valor principal de R\$ 977.491,14, contendo a imputação fiscal a seguir descrita:

Infração 01 – 07.09.03 – Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Trata-se de prestações interestaduais repetidas (sucessivas) contratadas junto a transportadoras, onde não houve comprovação de recolhimento do ICMS devido, sendo que a autuada figurou como tomadora do serviço.

O lançamento fiscal alcançou as ocorrências verificadas nos meses de fevereiro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; e, janeiro a dezembro de 2018. Bases impositivas, alíquota de 12% e multa discriminadas no demonstrativo de Débito da peça acusatória. Enquadramento legal da Infração: art. 8º, inc. V da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 298 do RICMS-Ba. Multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Documentos que integram o Auto de Infração: a) termo de intimação para apresentação de livros e documentos; b) termo de início de fiscalização; c) relação de CT-es onde é destacado os valores de ICMS considerados devidos sobre os fretes em que a GE (ora autuada) figurou como tomadora do serviço; d) mídia digital (CD), contendo as planilhas de apuração do imposto; e) Intimação do Auto de Infração via DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico). Todos os documentos foram acostados entre as fls. 6 a 14 do PAF.

Contribuinte ingressa com impugnação administrativa subscrita por advogado, através da peça anexada aos autos, entre as fls. 18 a 25verso, protocolada em 04/02/2021. Instrumentos de representação inseridos entre as fls. 37 a 39.

Inicialmente a defesa registra que a empresa autuada é pessoa jurídica de direito privado que dentre outras atividades promove assessoria técnica na área de energia elétrica (geração, distribuição e instalação industrial), execução e prestação de serviços de engenharia civil, projetos, construção, instalação e montagem de redes de transmissão de energia elétrica, bem como comercialização, importação, exportação e representação de máquinas, peças e

equipamentos para a geração e cogeração de energia elétrica, telecomunicações, componentes elétricos e eletrônicos.

No que se refere ao estabelecimento baiano que foi objeto da ação fiscal, afirmou ser uma unidade fabril, que atua na fabricação de equipamentos para a geração de energia eólica, notadamente a fabricação de naceles de aerogeradores.

No tocante à acusação fiscal pontua que a autoridade fazendária narra no Auto de Infração que a impugnante supostamente teria celebrado contrato de repetidas prestações interestaduais perante transportadoras, sem fazer prova do recolhimento do ICMS-ST, pois estaria sujeita ao dever de retenção do imposto, por força das disposições do art. 8º, inc. V da Lei nº 7.014/96 e art. 298 do RICMS-Ba. Ao se contrapor a este entendimento, declarou que autoridade fiscal não esclareceu quais critérios foram adotados para concluir que a Impugnante teria celebrado contrato de repetidas operações de transporte de forma a deflagrar alguma das hipóteses que impusesse responsabilidade ao tomador do serviço na forma do art. 298 do RICMS. Acrescenta que jamais celebrou com as transportadoras listadas no A.I qualquer contrato dessa natureza.

Afirma haver dúvida quanto ao fundamento pelo qual se exige o ICMS-ST, visto que no enquadramento legal do Auto de Infração, sequer foi mencionado qual seria o Inciso do artigo 298 do RICMS que particulariza a situação constatada pela Autoridade Fiscal que atrairia o dever de retenção do ICMS sobre os serviços de transporte.

A partir do descritivo fático contido na peça acusatória, quer parecer que a Autoridade Fiscal teria identificado *in casu* a hipótese descrita no inciso II do art. 298 do RICMS, na redação vigente à época dos fatos, que trataria de operações “*que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*”. Disse ser impossível à Impugnante vislumbrar como a Autoridade Fiscal alcançou a conclusão de que as operações que ensejaram a lavratura do Auto de Infração deram-se de forma ininterrupta e sob o abrigo de contrato de prestação de serviços celebrado entre a autuada e os seus respectivos prestadores. Quanto a esse aspecto, pontuou que a Autoridade Fiscal sequer poderia produzir prova nesse sentido, pois a Impugnante não celebrou qualquer contrato com as transportadoras que se enquadrasse no conceito acima, especialmente, considerando a natureza das mercadorias movimentadas pela empresa, que demandam que os serviços tomados apresentem certas especificidades por envolver o transporte de equipamentos de grande porte. Nessas circunstâncias os serviços de frete são planejados e preparados caso a caso, de acordo com a carga e o trajeto a ser executado, algo inerente ao negócio da Autuada.

Acrescentou na sequência que nas situações em análise as transportadoras não ficavam à disposição da impugnante, de forma ininterrupta, para proceder ao envio das cargas aos locais de destino. Exatamente por essas razões é que os conhecimentos de transporte (CT-e) foram emitidos, na esmagadora maioria das vezes, pelas prestadoras de serviço, com o destaque normal do ICMS, indicando o Código de Situação Tributária (CST) “00” – operações regularmente tributadas – e o imposto foi recolhido pelas transportadoras. Onde eventualmente houve a indicação de outro código CST a autuada atribuiu a possível equívoco do emitente, mas não em razão da prestação está submetida ao regime de pagamento por substituição tributária.

Em decorrência dessas especificidades a defesa suscitou a nulidade do Auto de Infração, fundamentado em duas premissas: i) vício do procedimento de fiscalização que antecedeu a lavratura do A.I. por ausência de diligência imprescindível para a validade do lançamento; ii) por vício de motivação do ato administrativo.

Pertinente à primeira nulidade, embasou seus argumentos no fato de que a Autoridade Fiscal não investigou, ainda que minimamente, se o ICMS destacado nos conhecimentos de transporte foi ou não recolhido pelas respectivas empresas transportadoras, considerando que a lei confere somente ao fisco o poder-dever de se dirigir aos particulares para lhes exigir as devidas comprovações, conforme previsto no art. 195 do CTN.

A autoridade fiscal partiu da premissa de que a Impugnante, enquanto incumbida do dever de retenção do imposto, nos moldes do art. 298 do RICMS, deveria fazer prova do pagamento do ICMS, tendo em vista que a legislação lhe atribuiu esse papel de agente arrecadador. No entanto, para a defesa, a mera indicação de um suposto dever de retenção, não afastaria o dever de diligência junto às empresas transportadoras, contribuintes deste imposto, mormente quando estas agiram de modo a evidenciar que estavam a cargo de tal pagamento. Nesses trilhos, a Autoridade Fiscal não teria se desincumbido do ônus de investigar o efetivo descumprimento da obrigação tributária antes de lavrar o Auto de Infração ora questionado. Daí a insubsistência do lançamento, cujo reconhecimento a defesa reitera neste tópico.

Visando embasar seus argumentos a impugnante informa que solicitou e obteve os livros de saída das transportadoras: TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A, COMÉRCIO E INDÚSTRIA; POLO LOGÍSTICA LTDA; e, TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A, para fins de evidenciar os lançamentos a débito das prestações realizadas por essas empresas e o consequente pagamento do ICMS (doc. 05, fls. 57/150-v).

No que se refere à segunda preliminar de nulidade, a defesa, ao discorrer sobre o motivo como requisito de validade do ato administrativo, quer estabelecer a relação entre a exposição dos fatos e os fundamentos jurídicos geradores da vontade administrativa que se exterioriza no ato. A partir de referências a lições dos professores Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Celso Antônio Bandeira de Mello e de disposições normativas extraídas da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, afirma que em se tratando de atos administrativos que resultem na negativa e/ou limitação de direitos ou, ainda, na imposição de sanções, exatamente como ocorre no presente caso, a sua motivação deverá ser “explícita, clara e congruente”, atributos estes que não se fazem presentes no Auto em referência.

Nessa linha de entendimento a impugnante sustenta a nulidade ora suscitada, com base no que estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, visto inexistir no caso “elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.”

Em relação a este ponto, a defesa declarou que no Auto de Infração em lide não foi possível ao contribuinte entender (ou depreender) quais foram os critérios admitidos pela fiscalização para apontar o suposto inadimplemento do ICMS sobre os serviços de transportes tomados pela empresa. A principal mácula decorreria do fato da Autoridade Fiscal afirmar que os serviços teriam se dado em razão de um suposto contrato de disponibilidade celebrado entre a impugnante e seus prestadores de serviço de transporte, sem trazer qualquer prova que sustentasse esse fato. Ainda neste tópico da peça defensiva, o contribuinte destacou que a Autoridade Fiscal sequer indicou qual das hipóteses previstas no art. 298 do RICMS estaria a fundamentar o lançamento, sem a devida explicitação do motivo para a realização do ato administrativo. Destacou também a necessidade de que a motivação dos atos administrativos seja contemporânea à sua produção, até para que seja oportunizada ao administrado/contribuinte a chance de contestá-lo sob a égide dos primados do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal, não sendo admitido que eventuais esclarecimentos se deem apenas *a posteriori*.

Ao ingressar nas questões de mérito a defesa inicialmente observou, conforme destacado no tópico das nulidades, que a Autoridade Fiscal não mencionou em qual dos incisos do art. 298 do RICMS, na redação vigente à época dos fatos geradores, seria exigível o regime de substituição tributária. De acordo com o relato da infração, a Impugnante crê que se trataria do inciso II do indigitado dispositivo regulamentar, uma vez que é nele que está a hipótese que envolve repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. O fato é que, para a defesa, a ausência de definição do marco legal deixa a questão em aberto, justificando a abertura de novas frentes de argumentação.

Assim, considerando a omissão apontada quanto ao enquadramento legal, se no inciso I ou no inciso II, da norma retro citada do RICMS/Ba, a defesa procedeu à juntada aos autos de documentos que atestam a existência de inscrição no cadastro normal do ICMS dos prestadores

dos serviços listados no Auto de Infração, elidindo assim uma eventual imputação da infração no inc. I, do art. 298 do Regulamento baiano.

Ressaltou ainda que a partir de 31/12/2019, o Estado da Bahia passou a imputar o regime da ST ao tomador do serviço relativamente ao ICMS incidente sobre as prestações de serviço de transporte contratados perante prestadores inscritos e não inscritos, em razão da edição do Decreto nº 19.781/2020. Neste contexto, a defesa sustenta que considerando que o Auto de Infração se reporta ao período de 2016 a 2019, a alteração legislativa promovida pelo Decreto referenciado não alcançaria a empresa autuada. Estaria, portanto, afastada a possibilidade de se atribuir o dever de retenção e recolhimento do ICMS na forma do art. 298, inc. I do RICMS/Ba.

No que se refere ao suposto enquadramento na hipótese prevista no inciso II, da norma do RICMS que estabelece a obrigação de retenção do ICMS por substituição tributária “*que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*”, a defesa ressaltou que este CONSEF, por ocasião da prolação do Acórdão nº 0214-01/15, estabeleceu que a definição do que seja “prestações sucessivas” demanda entendimento mais elaborado, sem “superficialidades”, conforme trecho da decisão mencionada, abaixo transcrita:

“Não está caracterizado nos autos que os fatos levantados se enquadrem na categoria de prestações sucessivas. O fiscal autuante descreveu a suposta infração de forma simplória, não ficando explicitado qual o critério adotado para caracterização das prestações de serviços de transporte como sendo do tipo “prestações sucessivas”. Prestações sucessivas constituem um conceito jurídico. Para se saber se a situação Impugnante se enquadra no conceito de prestações sucessivas, teria de ter sido juntada cópia do contrato ou contratos de prestação de serviço, de modo a se saber qual a efetiva natureza dos serviços prestados.”

Para a Impugnante parece que a inferência adotada pela fiscalização teria se pautado na existência de diversas prestações ao longo do período autuado com um mesmo conjunto de transportadores, o que presumidamente foi interpretado como “prestações sucessivas” sob o prisma do inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA. Porém, sem analisar os contornos próprios da prestação entabulada entre as partes, a Autoridade Fiscal considerou que o mero fato da Impugnante ter tomado mais de uma vez os serviços de um mesmo transportador já seria critério suficiente para exigir-lhe o ICMS nos moldes do referido dispositivo regulamentar.

A defesa diverge totalmente do entendimento desenvolvido pela fiscalização, que a seu ver carece de fundamento, tendo em vista que o correto significado da expressão “prestações sucessivas” ou, conforme prevê o inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, “repetidas prestações”, é a situação em que o prestador do serviço de transporte fica, ininterruptamente, à disposição do tomador do serviço, dispensando inclusive a emissão de conhecimento de transporte para acobertar cada viagem, o que não é o caso.

Nesta mesma linha de interpretação reproduziu, na inicial, trechos do voto do i. Relator José Bezerra Lima Irmão, no Acórdão 0169-03/12, com destaque das seguintes passagens, grafadas em itálico:

“Não se pode levar em conta o sentido simplório de que “sucessivo” é aquilo que vem depois, que vem em seguida. Se fosse assim, uma vez contratado um transportador uma única vez, na próxima vez em que esse mesmo transportador fosse contratado já se trataria de prestação “sucessiva”. Para não se configurar como “prestação sucessiva”, teria o contribuinte de procurar um novo transportador toda vez que tivesse de transportar suas mercadorias. Desse modo, uma empresa que tivesse grande número de negócios em poucos dias não encontraria, em todo o mundo, uma empresa que já não lhe tivesse prestado serviços.

“Sucessivo” não é o mesmo que “habitual” ou “costumeiro”. Uma transportadora pode ser cliente de outra empresa durante anos seguidos, e não se caracterizar a figura da prestação sucessiva. O que caracteriza as prestações sucessivas é o vínculo “cativo” daquele

transportador que põe à disposição de uma empresa seus veículos em caráter ininterrupto, de forma perene ou num determinado período. Quando, por exemplo, uma fábrica contrata uma empresa de ônibus para efetuar o transporte de seus funcionários de casa para o trabalho e vice-versa, essas prestações adquirem o caráter de prestações sucessivas, não havendo necessidade de um documento fiscal para acobertar cada viagem. Os veículos nesse caso ficam à disposição da fábrica ininterruptamente durante o período de vigência do contrato, e não fazem outra coisa a não ser prestar serviços àquela empresa à qual se encontram vinculados no contrato. Esse exemplo do transporte de funcionários aplica-se igualmente no caso de transportes de materiais, matérias-primas e produtos acabados. As mineradoras, por exemplo, contratam veículos de terceiros que trabalham dia e noite transportando minérios das jazidas para o pátio ou local de beneficiamento do minério, indo e vindo, ininterruptamente, muitas vezes apenas trocando o condutor, de acordo com o turno de 8 horas, em dias comuns, domingos, dias-santos e feriados, faça chuva ou faça sol. Isso é que são prestações sucessivas.

Entretanto, nas situações comuns, quando uma empresa contrata uma transportadora para transportar uma carga e dias ou semanas depois volta a contratá-la para outro serviço, no mesmo percurso ou em percurso diverso, isso pode constituir habitualidade, mas não sucessividade. Nesses casos, os transportadores devem emitir Conhecimentos de Transporte, apurando e pagando seus impostos – tal como ocorreu na situação em exame nestes autos –, não havendo razão para que os contratantes se responsabilizem pelos tributos devidos pelos transportadores”.

Adotando semelhante veio interpretativo, a impugnante reafirmou que não se pode confundir “sucessivo” com “habitual”, diferença semântica que também foi reconhecida no precedente contido no Acórdão CJF nº 0263/12-04, conforme trecho a seguir transcrito:

“Ora, a responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte ocorre quando se trata de transportador autônomo ou não inscrito no Estado e na hipótese de prestações sucessivas, o que não restou configurado nos autos, havendo apenas a utilização de transportadores com uma certa habitualidade o que não caracteriza o disposto no inciso II do artigo 380, com as formalidades previstas no art. 382, ambos, do RICMS/97. ”

Reiterou mais à frente que as prestações de serviços tomadas pela Autuada exigem certas complexidades que simplesmente impedem a adoção de um modelo de prestações repetitivas. São equipamentos pesados, que demandam planejamento e preparo prévio em cada prestação, de acordo com o peso e o trajeto, impossibilitando a simples repetição da prestação. Cada prestação é fruto de uma solicitação isolada e desvinculada de contratações anteriores ou posteriores do mesmo prestador, de forma que as situações fáticas apresentadas demonstram que os transportadores não ficavam ininterruptamente à disposição da Impugnante, circunstância que em tese atrairia o dever de recolher o ICMS por substituição tributária.

Nesse diapasão, a despeito das prestações terem sido desempenhadas com certa habitualidade, não podem ser enquadradas como sucessivas de acordo com a correta acepção do termo, tanto que foram emitidos diversos CT-es pelas transportadoras, que também não identificaram se tratar de hipótese elencada no art. 298, II do RICMS, e não apenas um documento, tal como seria o caso de prestações sucessivas.

Em razões subsidiárias, caso seja entendido pelo órgão julgador que a impugnante se encontrava sujeita a responsabilidade pelo pagamento do ICMS-ST, a defesa requer que seja afastada a cobrança sobre as prestações cujo imposto foi recolhido pelas próprias transportadoras, aplicando-se o disposto no art. 156, inc. I do CTN e como forma de se evitar o enriquecimento ilícito do Estado.

Para tanto, a defesa apresentou os correspondentes livros de saídas das transportadoras: TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A COMÉRCIO E INDÚSTRIA; POLO LOGÍSTICA LTDA; e

TRANSPORTES PESADOS MINAS S.A., que revelam o pagamento do ICMS sobre parcela das prestações objeto da autuação (doc. 05, já referenciado).

Ao finalizar a peça de defesa formulou os seguintes pedidos:

- a) reconhecimento da nulidade e da insubsistência do Auto de Infração;
- b) procedência da presente Defesa ou a improcedência do Auto de Infração em questão, tendo em vista a matéria apresentada;
- c) subsidiariamente, caso se entenda que a Impugnante se encontrava sujeita à responsabilidade atribuída por uma das hipóteses do art. 298 do RICMS, a extinção da cobrança sobre as prestações em que se comprova o pagamento do imposto lançado pelas empresas transportadoras, revestidas na qualidade de contribuintes de direito;
- d) nos termos do art. 123, § 3º, c/c o art. 145, ambos do RPAF/99, a defesa requer ainda, caso se entenda necessário, a remessa dos autos para a realização de diligências visando a confirmação da situação fiscal individualizada de cada uma dos CT-es objeto do lançamento e o regular pagamento do ICMS pelas empresas prestadoras dos serviços de transporte.

Documentos juntados na peça impugnatória em cópia reprográfica: **a)** contrato social da empresa autuada; **b)** instrumentos de representação dos defensores; **c)** auto de infração; **d)** folhas impressas da escrita fiscal das transportadoras citadas na peça de defesa; **e)** extratos de consulta pública ao cadastro de ICMS do Estado da Bahia para fins de documentar que as empresas transportadoras se encontravam com inscrição ativa na SEFAZ-Ba; **f)** folhas dos livros de saídas das transportadoras TRANSPORTES PESADOS S/A; POLO LOGÍSTICA LTDA; e, recibo de entrega da EFD (escrituração fiscal digital) da empresa TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A (fls. 26/150-v).

Informação fiscal prestada pelo autuante, em 02 de março de 2021, peça processual apensada entre as fls. 158 a 165 dos autos.

O autuante, inicialmente fez uma síntese dos fatos que conduziram à autuação e das alegações apresentadas na peça impugnatória.

Quanto à afirmativa da defesa de que a empresa autuada alega que jamais celebrou com as transportadoras listadas no A.I. qualquer contrato, contrapõe o demonstrativo que integra a peça de lançamento onde são identificadas diversas prestações de serviço de transportes com algumas transportadoras, entre elas:

J ROTANER TRANSPORTES DE CARGAS LTDA: 47 prestações;

TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A: 60 prestações;

ARIZONA LOGISTICA LTDA: 91 prestações;

HJL SERVICOS LOGÍSTICOS LTDA – EPP: 159 prestações;

TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A: 250 prestações;

POLO LOGÍSTICA LTDA: 810 prestações.

Afirmou ser difícil assimilar a ideia de inexistência de celebração de contratos entre a GE Energias Renováveis Ltda. e as diversas empresas transportadoras acima citadas. Pelos números envolvidos entende que as prestações de serviços ocorreram com frequência durante o período fiscalizado, estabelecendo o RICMS-Ba, em seu art. 298, inciso II, a obrigação de retenção e recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária.

Ainda no tocante ao número de prestações envolvidas entende o autuante não ser razoável que a empresa autuada operasse sem celebração de contratos com empresas transportadoras de porte, que trabalham com frota de veículos conduzindo cargas de elevados valores e por longas distâncias. No caso concreto, os demonstrativos do Auto de Infração evidenciam a ocorrência de diversas prestações, de forma ininterrupta, envolvendo as 06 (seis) transportadoras já citadas. Observou, em acréscimo às suas razões, que a contratação de prestação de serviços de transportes

sucessivos e de modo ininterrupto não obriga as empresas transportadoras a fazê-lo com exclusividade ou que as mesmas se coloquem sempre à disposição da contratante. Salientou ainda que os contratos podem ser realizados até mesmo de forma verbal, mas este, no seu entender, não é a situação do caso em apreço, em razão das peculiaridades das cargas transportadas.

Relativamente à primeira nulidade suscitada na inicial defensiva, de vício do procedimento fiscal, afirmou que a empresa autuada, na condição de sujeito passivo da relação tributária, na forma estabelecida na legislação (art. 298, inc. II do RICMS-Ba), é a única responsável pela retenção e recolhimento do ICMS sobre os variados fretes contratados, sendo afastada a responsabilidade das transportadoras, que se encontram na condição de contribuintes substituídos. Nesta situação o encargo do contribuinte substituto é intrasferível para os contribuintes substituídos, não cabendo à fiscalização verificar se houve algum recolhimento por parte das transportadoras.

No que se refere à segunda nulidade, construída sob o argumento de vício de motivação, falta de clareza, explicitude e congruência do ato de lançamento, o autuante afirmou que os critérios adotados na ação fiscal foram expostos de forma clara, com a listagem dos diversos CT-es, envolvendo 06 diferentes transportadoras que prestaram serviços de transporte à autuada, de maneira que a contratação daquelas empresas se enquadra perfeitamente nos dispositivos legais e regulamentares já referenciados na peça informativa.

No tocante aos demais argumentos de fato e de direito suscitados na peça de defesa, inclusive a existência de inscrição estadual das empresas transportadoras e a ausência de configuração das “prestações sucessivas”, observou que:

- Diversos dispositivos previstos na legislação trazem alguns conceitos que podem suscitar dúvidas quanto a seu alcance e significado, por oferecerem certa abertura em sua interpretação.
- O cerne dos argumentos defensivos quanto a este ponto parece ser justamente o conceito de “prestações sucessiva”, que, em verdade, seria “repetidas prestações” (dicção usada no dispositivo do RICMS, art. 298).
- A autuada entende que a expressão sucessiva implica dizer que as prestações de serviço de transporte teriam que ocorrer de forma ininterrupta e cativa, ou seja, que as transportadoras teriam que ficar à disposição do contratante todo o tempo. No entender do autuante o argumento do contribuinte não se mostra defensável em virtude da lógica do mecanismo que levou a criação do modelo de substituição tributária, que pressupõe a concentração da tributação em determinada fase da cadeia de circulação das mercadorias e dos serviços. No caso de serviços de fretes houve opção legislativa em concentrar a tributação nos contratantes (tomadores), ao invés das transportadoras distribuídas pelo país, nas situações envolvendo: i) prestações realizadas por profissionais autônomos; ii) transportadoras não inscritas no Estado da Bahia; e, iii) transportadoras que prestam serviço de transporte de forma repetida. Esta última modalidade foi a verificada no caso objeto da autuação.

No tocante ao pedido subsidiário exposto na peça de defesa de abatimento dos valores autuados das quantias recolhidas pelas empresas prestadoras de serviços, o autuante reafirmou a sua posição quanto à condição de sujeição passiva da empresa autuada sobre a qual recai a responsabilidade de recolhimento do imposto devido. Assim, a despeito de poder ter havido alguns recolhimentos por algumas transportadoras, este fato não desqualifica a condição de sujeito passivo por substituição tributária da empresa autuada.

Ao concluir a peça informativa, o autuante ratifica integralmente a ação fiscal e pugna pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração, para que o sujeito passivo seja condenado ao pagamento do crédito tributário lançado com todos os seus consectários legais.

Na assentada de julgamento ocorrida em 13 de maio de 2021 o presente PAF foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, ocasião em que o colegiado desta 5ª JF, após contextualização dos

fatos que conduziram à lavratura do presente Auto de Infração, formulou os seguintes quesitos, contidos no Termo apensado entre as fls. 171 a 173 dos autos:

1 – Deve o diligente da ASTEC intimar os estabelecimentos das transportadoras localizadas no território baiano, inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado, visando obter junto às mesmas a comprovação de recolhimento do ICMS sobre as prestações que compõem a autuação;

1.1 - para tanto, deverá o diligente apresentar demonstrativo específico, contendo a relação dos CTCs emitidos por cada prestadora de serviço, vinculando o débito registrado nos Conhecimentos de Transporte ao lançamento dos valores na respectiva escrita fiscal e correspondente apuração do imposto na conta corrente, por período mensal.

1.2 - A verificação deverá partir da planilha elaborada pelo autuante que se encontra reproduzida no CD anexo, fl. 10;

1.3 - Proceder à totalização mensal dos valores que foram lançados a débito na escrita fiscal, apurados e recolhidos pelas transportadoras;

1.4 - Caso necessário intimar a empresa autuada a fornecer elementos adicionais para o cumprimento da diligência.

A ASTEC, emitiu o Parecer Técnico nº 29/2021, datado de 31/08/2021, inserido entre as fls. 206 a 214 dos autos, por meio do qual, o diligente, após fazer uma síntese do pedido de revisão formulado por esta Relatoria e apresentar as suas razões preliminares, passou a expor os procedimentos adotados na diligência, discorrendo os seguintes pontos inseridos no seu Relatório:

Inicialmente lembrou que a diligência determinada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal à ASTEC, requer que o diligente intime os estabelecimentos das transportadoras localizadas no território baiano, inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado, visando obter junto às mesmas a comprovação de recolhimento do ICMS sobre as prestações que compõem a presente autuação.

Para tanto, foram identificadas as seguintes empresas transportadoras que serão intimadas conforme requerido:

Razão Social	Insc. Estadual	CNPJ	Condição	Optante SN	Situação	Endereço	Município
Transportes Della Volpe S/A Comércio e Indústria	025.251.357	61.139.432/0094-71	NORMAL	Não	BAIXADO	Via de Ligação, s/nº - Sala 12	Camacari
HJL Serviços Logísticos Ltda. EPP	105.881.007	17.327.576/0001-60	EPP	Sim	SUSPENSO P/ INTERRUPÇÃO TEMP	Ave. Tancredo Neves, 620, Sala 1216	Salvador
Transportes Pesados Minas S/A	062.440.746	17.215.039/0006-33	NORMAL	Não	ATIVO	Rod. BA 093, Km 44, s/nº	Pojuca
Polo Logística Ltda.	059.989.587	05.698.101/0001-00	NORMAL	Não	ATIVO	Rua Prisco José de Souza, s/nº - Caji	Lauro de Freitas

Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte - INC

Procedeu via e-mail institucional, nos endereços constantes no cadastro estadual, a intimação das cotadas transportadoras nos seguintes termos: “Pela presente intimação, fica o contribuinte acima identificado na qualidade de prestador de serviço de transportes, INTIMADO a cumprir no prazo improrrogável de 10 (dez) dias, o que se pede: Apresentar documentos que comprovem o recolhimento do ICMS sobre as prestações de transportes no período de fevereiro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; e, janeiro a dezembro de 2018, prestadas a GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA., CNPJ: 17.692.901/0008-60.”

As transportadoras HJL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA. EPP, TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A e POLO LOGÍSTICA LTDA. atenderam a intimação apresentando os documentos cujas cópias seguem gravadas no CD anexo onde foram apresentadas cópias dos livros de Registro de Saída, de Apuração do ICMS e comprovantes dos recolhimentos.

Registrou que a empresa TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A, não atendeu a intimação até a presente data, tendo constatado que a inscrição estadual foi BAIXADA desde 21/11/2018, fato que explica o fato.

Independentemente da apresentação dos documentos solicitados, através do Sistema de Gerenciamento da Escrituração Fiscal Digital – EFDG, o revisor obteve cópias da escrita fiscal de todas as transportadoras relacionadas, com base no incontroverso entendimento de que a EFD é a única escrita com validade jurídica.

De posse dos relatórios, espelho dos livros registro de entrada e de apuração do ICMS, foram verificados cada um dos documentos emitidos pelas quatro transportadoras, com o propósito de identificar o registro de cada um deles no Livro Registro de Saídas.

Como resultado deste trabalho, auxiliado pelos documentos recebidos das empresas transportadoras que atenderam a intimação, o diligente chegou aos seguintes resultados:

Transportadora HJL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA. EPP:

Constatou que para todas as 159 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Transportadora POLO LOGÍSTICA LTDA.:

Todas as 810 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Registrou ainda que esta transportadora em sua resposta à intimação esclareceu que: *“O fato da exigência da comprovação do recolhimento do ICMS devido a empresa POLO LOGISTICA LTDA, se dar a associação ao Auto de Infração nº 2691940015/20-2- GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA, partida da premissa da análise do art. 298 do RIMCS/2012, por trata-se das prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária, quando houve repetidas e sucessivas prestações de serviço “contratadas”. Porém não houve retenção ICMS nos DACTES emitidos da empresa Polo Logística para a empresa GE Energias Renováveis Ltda, o fato ocorrido não foi de má fé, a apuração do imposto e o recolhimento do ICMS foi efetuado integralmente, nos períodos de janeiro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro 2017; janeiro a dezembro 2018.”*

Transportadora TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A:

Todas as 250 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Transportadora TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A:

Das 60 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomadores destes serviços, outras empresas que não a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Na sequência o diligente da ASTEC apresentou uma tabela, que integra as fls. 209/210 deste PAF, contendo a relação de documentos (Conhecimentos de Transporte de Cargas) arrolados na revisão do levantamento fiscal emitidos pelas empresas transportadoras mencionadas no pedido de diligência.

Como resultado dos trabalhos o diligente elaborou e gravou CD (mídia eletrônica), juntada aos autos (doc. fl. 213), em que foram encartadas informações dos relatórios do Sistema de Gestão da EFD – EFDG, contendo a relação de todos os arquivos transmitidos pelo contribuinte, os resumos do livro de Apuração do ICMS de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, tomados como referência para o presente trabalho, por serem os arquivos válidos e os documentos remetidos pelo contribuinte, após intimação.

Na parte conclusiva da diligência, que foi intitulada de “Parecer”, o revisor da ASTEC declarou que os documentos apresentados pela autuada mediante intimação para cumprimento da

diligência não se mostraram aptos a serem analisados pois correspondiam apenas aos relatórios da Escrituração Fiscal Digital – EFD, cujos dados se referiam aos arquivos retransmitidos recentemente e recepcionados. Não foram considerados juridicamente válidos em razão de terem sido retransmitidos em desacordo com o RICMS/2012, art. 251, e pela inobservância do estabelecido na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

Destarte, foram elaborados demonstrativos específicos, contendo a relação dos CTCRs emitidos por cada prestadora de serviço, vinculando o débito registrado nos Conhecimentos de Transporte ao lançamento dos valores nas respectivas escritas fiscais e correspondentes apurações do imposto na conta corrente, por período mensal, na forma requerida na diligência, conforme resumo, transcrito nas tabelas abaixo:

RELAÇÃO DOS CTCRS EMITIDOS POR CADA PRESTADORA DE SERVIÇO

HJL SERVICOS LOGISTICOS LTDA - EPP

Período	Valor (R\$)
mai/16	1.447,42
jun/16	6.760,28
jul/16	8.010,14
ago/16	15.690,98
set/16	11.630,03
out/16	5.100,41
nov/16	1.193,66
dez/16	1.798,47
jan/17	6.916,42
fev/17	4.827,46
mar/17	13.749,19
abr/17	1.800,23
out/17	1.378,72
Total	80.303,41

TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A

Período	Valor (R\$)
ago/16	18.340,41
set/16	1.973,04
nov/16	986,52
dez/16	1.373,71
jan/17	921,27
fev/17	1.460,75
mar/17	6.661,63
abr/17	3.875,08
mai/17	719,02
jun/17	568,27
jul/17	1.150,94
Total	38.030,66

POLO LOGISTICA LTDA

Período	Valor (R\$)
ago/16	180,78
set/16	317,10
out/16	325,02
nov/16	64,43
jan/17	174,33
fev/17	278,07
mar/17	128,10
abr/17	87,14
mai/17	7.457,81
jun/17	9.636,91
jul/17	8.864,67
ago/17	9.783,81
out/17	27.338,92
nov/17	30.955,62
jan/18	10.109,08
fev/18	4.724,74
mar/18	46.140,86
abr/18	15.510,61
mai/18	17.552,93
jun/18	18.972,78
ago/18	37.478,68
out/18	24.842,02
nov/18	15.699,23
dez/18	17.087,58
Total	303.711,19

TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A

Período	Valor (R\$)
fev/16	27.291,92
mar/16	23.045,46
abr/16	33.218,18
mai/16	28.472,73
jun/16	108.818,18
jul/16	24.709,09
set/16	8.618,18
nov/16	6.000,00
fev/17	3.681,82
jun/17	23.629,30
ago/17	13.131,81
set/17	8.147,72
out/17	19.684,09
nov/17	7.272,73
dez/17	10.145,41
jan/18	2.872,96
fev/18	1.417,68
mar/18	1.408,66
abr/18	3.331,51
mai/18	1.672,75
jun/18	13.948,45
ago/18	4.506,66
set/18	20.094,43
out/18	22.262,47
nov/18	20.220,81
Total	437.602,98

Na sequência o diligente procedeu à totalização mensal dos valores que foram lançados a débito na escrita fiscal das empresas que prestaram os serviços de transporte à autuada, contendo a

apuração e os recolhimentos efetuados pelas mesmas, conforme informações gravadas no CD (mídia digital), inserida à fl. 213, na planilha em formato Excel.

Autuante e autuada foram notificados do resultado da diligência da ASTEC, conforme Termos de Intimação, anexados, respectivamente às fls. 237 e 217 deste PAF.

O contribuinte, através de seus advogados constituídos nos autos apresentou Manifestação juntada entre as fls. 220 a 229 do processo, protocolada em 22/10/2021. Após fazer um retrospecto dos principais fatos deste PAF a defesa passou a analisar os resultados apresentados na diligência da ASTEC.

Reafirmou que a d. Autoridade Fiscal acusa a Autuada de ter celebrado contrato de repetidas prestações interestaduais com transportadoras sem Inscrição Estadual na Bahia, e sem fazer prova do recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), eis que estaria supostamente sujeita ao dever de retenção do imposto sobre as prestações fiscalizadas, nos moldes do art. 8º, V, da Lei n.º 7.014/96 e art. 298 do RICMS.

Para esses casos, a Autuada, além de questionar a legitimidade do método adotado pelo Fisco para lhe atribuir a condição de substituto tributário, tendo em vista não preencher os requisitos do art. 298 do RICMS, teria demonstrado que nenhuma cobrança poderia ser estabelecida, uma vez que há prova de escrituração e recolhimento do ICMS sobre as correspondentes operações de transporte pelas próprias prestadoras.

Nesse sentido, a Autuada juntou aos autos a prova da existência de Inscrição Estadual dos prestadores de serviços das operações listadas no AI (art. 298, I), bem como Livros Registro de Saída das transportadoras TRANSPORTES DELLA VOLPE S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA, POLO LOGÍSTICA LTDA. e TRANSPORTES PESADOS MINAS S.A. em que constam a escrituração e lançamento a débito do ICMS sobre as operações em comento (**docs. 05 da peça impugnatória**).

A partir dessas provas a Relatoria determinou a realização de diligência fiscal, para que fossem intimadas as empresas localizadas no Estado da Bahia, com Inscrição Estadual, para entregar ao diligente da ASTEC os documentos fiscais que comprovassem os recolhimentos do ICMS no período.

Dentro desse universo de transportadores foram intimadas em sede de diligência, com o envio de intimação as transportadas HJL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA. EPP, POLO LOGÍSTICA LTDA. e TRANSPORTES PESADOS MINAS S.A. atenderam à solicitação de apresentação dos documentos, nomeadamente as cópias dos Livros Registro de Saída, Livros de Apuração e respectivos comprovantes de recolhimento.

Já em relação à empresa transportadora TRANSPORTES DELLA VOLPE S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA, a intimação não foi atendida pelo fato de sua inscrição estadual já ter sido baixada, mas o que não impediu o cumprimento da diligência, tendo em vista a própria d. Autoridade Fiscal encarregada da diligência, por meio do Sistema de Gerenciamento de Escrituração Fiscal Digital (EFDG), acessou os elementos de escrituração e apuração do ICMS.

Como se depreende dos trechos do Parecer ASTEC nº 29/2021 (**doc. 01**), a Autoridade Fiscal, atendo-se ao mapeamento do quantitativo de prestações de serviços por cada uma das transportadoras à fl. 159, confirmou a devida escrituração e o recolhimento do ICMS sobre a integralidade das operações objeto da autuação.

Por exemplo, no caso da empresa HJL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA. EPP, que praticou no período autuado o total de 159 (cento e cinquenta e nove) prestações, com a regular emissão dos Conhecimentos de Transporte (CTRCs) contra a Autuada, todos estes documentos foram devidamente escriturados no Livro Registro de Saídas, com a observância de todos os elementos exigidos na legislação, compondo a apuração mediante o lançamento a débito do ICMS dos respectivos períodos.

A única ressalva se deu em relação à transportadora POLO LOGÍSTICA LTDA., que, apesar de ponderar pela suposta incidência do regime de substituição, o que a Autuada discorda veementemente de acordo com os argumentos lançados na impugnação, também confirmou o integral recolhimento do ICMS sobre as prestações praticadas.

Para ratificar a devida escrituração e apuração do ICMS sobre as prestações listadas, a Autoridade Fiscal encarregada da diligência, tomando como base a planilha em Excel elaborada pelo d. Agente

autuante, procedeu à totalização mensal dos valores lançados pelas transportadas a débito nos respectivos Livros (**doc. 01**):

A partir da análise dessa planilha em Excel, a qual foi juntada em mídia à fl. 213 dos presentes autos, a defesa destacou, em especial, a aba “ARQUIVO AUX (2)”, na qual a d. Autoridade Fiscal encarregada da diligência aponta o registro individualizado, mês a mês, de cada prestação nos Livros Registro de Saída extraídos da EFD de cada uma das referidas transportadas. A título de exemplo referenciou em tabela inserida à fl. 225 dos autos as prestações correspondentes registros na escrita fiscal processados pela empresa TRANSPORTES PESADOS MINAS S.A.

Destacou que para cada Conhecimento de Transporte emitido pelo transportador, a d. Autoridade Fiscal confirmou a escrituração no Livro Registro de Saídas do período, o que implica concluir que as operações foram regularmente oferecidas à tributação.

Portanto, agora confirmado em sede de diligência o integral recolhimento do ICMS sobre as prestações realizadas pelas empresas TRANSPORTES DELLA VOLPE S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA, POLO LOGÍSTICA LTDA. e TRANSPORTES PESADOS MINAS S.A. que constituem objeto do auto de infração em discussão, implica concluir que as correspondentes obrigações encontram-se extintas na forma do inciso I do artigo 156 do CTN, não havendo fundamento para a manutenção de qualquer exigência adicional em face da Autuada.

Disse ser preciso ponderar que essa confirmação retrata apenas parte dos fundamentos apresentados pela Autuada em sua impugnação, subsistindo outros elementos a serem apreciados por este i. órgão julgador, inclusive relacionados à nulidade do auto de infração, pois, restando comprovado que todas as operações prestadas por empresas com Inscrição Estadual na Bahia foram efetivamente oferecidas à tributação, fica evidente a fragilidade da autuação fiscal, pois, do montante histórico de R\$ 977.491,14 exigido, o resultado da diligência confirma que a quantia de R\$ 859.648,24 foi efetivamente tributada pelos próprios transportadores, não podendo essa quantia ser exigida novamente em face da Autuada, o que corresponde ao valor representativo de 87,94% das prestações autuadas.

Mesmo diante das restrições naturais que a Impugnante enfrenta em ter acesso aos elementos de apuração de terceiros, já foi possível verificar o integral adimplemento do ICMS sobre parcela mais que considerável do auto de infração, ratificada com o resultado da diligência as falhas do método fiscal em não aprofundar a investigação, ainda que mínima, de que o ICMS foi objeto de recolhimento a cargo das próprias transportadoras.

Não obstante o resultado favorável seguido na diligência, a defesa reiterou outros pontos da sua impugnação a serem considerados por ocasião do julgamento, agora revisitadas na Manifestação pós-revisão fiscal, considerando que o escopo delimitado da diligência, que percorreu apenas os transportadores com Inscrição neste Estado da Bahia, em que pese este universo representar a maioria das operações autuadas (87,94%), houve a confirmação de que o ICMS fora integralmente recolhido pelos prestadores, de forma que a tendência é que esta mesma situação incida sobre as demais prestações, motivo pelo qual essa investigação se fazia igualmente necessária.

Portanto, o resultado da diligência, segundo a defesa, não apenas confirmou a extinção do ICMS pelo pagamento, nos termos do artigo 156, I, do CTN, sobre os Conhecimentos de Transporte (CTRCs) que foram efetivamente analisados no Parecer ASTEC nº 29/2021 (**doc. 01**), como também ratificou a insubsistência integral da autuação relativa às demais prestações, conforme elementos trazidos em sede de impugnação, os quais serão agora rememorados (**transcrição extraída das págs. 228/229 dos autos**):

- *Que o auto de infração se encontra eivado de nulidade absoluta pela ausência da investigação, ainda que mínima, se os próprios prestadores procederam ao recolhimento do ICMS sobre as operações autuadas, algo que deveria ter sido observado pela d. Autoridade Fiscal encarregada do lançamento na forma do art. 142 do CTN;*
- *Que não há na fundamentação do auto de infração qualquer esclarecimento acerca dos critérios admitidos para se considerar que se estaria supostamente diante de “prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal” que amparariam a responsabilidade por substituição do recolhimento ao tomador, o que certamente prejudica a necessidade de motivação dos atos administrativos;*

- *Que se revela inaplicável a atribuição da responsabilidade ao tomador, relativamente aos serviços de transporte prestados por empresas com Inscrição Estadual na Bahia, no período que antecede a vigência do Decreto nº 19.781/2019, mais precisamente até 31/12/2019, cuja norma passou a imputar o regime de substituição tributária ao tomador do serviço relativamente ao ICMS incidente sobre os serviços de transporte contratados perante prestadores inscritos e não inscritos no Estado. Assim sendo, considerando que os fatos geradores objeto da autuação reportam-se aos anos de 2016 a 2019, não havia sequer fundamento legal para se estabelecer qualquer exigência relativa ao ICMS em face do tomador sob o contexto de serviços desempenhados por prestadores com Inscrição neste Estado; e*
- *Por mais que a d. Autoridade Fiscal autuante não tenha sido taxativa a respeito, mas presumindo que o fundamento da exigência estaria representado na hipótese do inciso II do artigo 298 do RICMS/BA, que não se está diante de “prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal”, situação em que o transportador fica ininterruptamente à disposição do tomador, o que inclusive dispensaria a emissão dos respectivos Conhecimentos de Transporte (CTRCs). No caso das operações contratadas pela Autuada, as quais envolvem o transporte de equipamentos pesados e complexos, estas poderiam ser caracterizadas, quanto muito, como “habituais”, o que é confirmado pela emissão dos referidos Conhecimentos de Transporte (CTRCs), que, inclusive, indicavam o CST “00 – Operação Tributada Integralmente”.*

Dessa forma, além da ratificação em diligência da extinção dos créditos tributários de ICMS incidentes sobre as operações analisadas no Parecer ASTEC nº 29/2021 (**doc. 01 – fls. 230/235**), parcela que correspondente a 87,94% das prestações autuadas, a defesa reiterou na presente oportunidade as demais questões versadas na impugnação para fins de se decretar a integral insubsistência e/ou improcedência do presente Auto de Infração.

Ao concluir a Manifestação Defensiva o contribuinte voltou a manifestar sua concordância com o resultado da diligência, no sentido de que, dentro do escopo delimitado pelo julgador administrativo, foi ratificado o integral oferecimento à tributação do ICMS exigido no auto de infração pelos próprios prestadores com Inscrição neste Estado da Bahia, impedindo que uma exigência em duplicidade lhe seja oposta. De todo modo, apesar do resultado da diligência confirmar a insubsistência/improcedência sobre parcela preponderante da exigência, ainda remanescem aplicáveis os demais fundamentos apresentados em sede de impugnação, os quais deverão ser igualmente levados em consideração por ocasião do julgamento.

O autuante, em nova Informação Fiscal, datada de 04/11/2021, prestada em face de diligência requerida pela 5ª JF e cumprida pelo fiscal diligente, além de manifestação da autuada quanto ao Auto de Infração declarou, inicialmente que o lançamento fiscal em lide é composto de 01 (uma) infração para a qual sucederam-se primeira manifestação da autuada, informação fiscal do autuante, parecer da autoridade diligente e nova manifestação defensiva.

Após fazer uma síntese dos principais fatos do processo, o autuante reiterou que a acusação fiscal diz respeito à falta de retenção e recolhimento do ICMS em prestações de serviço de transporte onde a autuada figurou como tomadora dos fretes contratados junto a transportadoras em operações sucessivas, conforme previsão constante, especificamente, no art. 298, inc. II do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (Decreto 13.780/2012) e art. 8º, da Lei 7014/96, dispositivos que foram mais uma vez transcritos pela autoridade fiscal na peça informativa.

Detalhou, na sequência, que o dispositivo regulamentar referenciado trata da contratação de prestação de serviços de transporte que ocorreram com frequência, durante o período fiscalizado, e que se sujeitam à substituição tributária por retenção do tomador dos serviços.

Conforme se pode observar no demonstrativo constante da peça inicial deste PAF, a fiscalização deixou evidente que ocorreram diversas prestações, de forma ininterrupta, envolvendo as 06 transportadoras já citadas na 1ª. Informação fiscal.

Sendo o tomador do serviço o sujeito passivo da relação tributária a ele cabe a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sobre os variados fretes contratados e não às transportadoras, que têm

o **status** de substituído tributário, já que estas prestam os serviços cuja tributação é encargo do substituto, no caso, a empresa autuada.

Entende a fiscalização ser de certa forma temerário admitir possíveis recolhimentos ou oferecimento à tributação, realizados pelas transportadoras já referidas, de várias prestações de serviços de transportes como suficientes à extinção do crédito tributário devido ao erário. Que analisando essa questão pela ótica do que é devido aos cofres públicos vê-se que o oferecimento das prestações à tributação traz a ideia de que o que era devido deixou de ser, entretanto dois outros aspectos poderiam ser analisados:

1º - A quitação do tributo é devida pelo responsável (substituto) tributário claramente definido no art. 298, inc. II do RICMS/Ba. Questionou o autuante: caso se entenda que o crédito tributário tenha sido extinto por meio de pagamento efetuado por contribuinte diverso do responsável, não se estaria subvertendo essa regra tributária?

2º - Questionou na sequência: caso as transportadoras entendam posteriormente que o imposto recolhido relativamente às prestações em pauta seria a elas indevido, visto que não seriam as responsáveis pelos recolhimentos, tal fato não ensejaria um pedido administrativo de restituição pelo indébito? O efeito seria de não recolhimentos por parte das transportadoras nem pelo responsável, a autuada.

Diante desses argumentos, o autuante pugna pela procedência total deste auto de infração, reafirmando também todos os pontos trazidos à baila na 1ª. informação fiscal.

Em despacho exarado à fl. 244 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência fiscal, relacionada à acusação de falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas prestações de serviços de transporte de cargas. Trata-se, segundo descrição constante da peça acusatória, de prestações interestaduais repetidas (sucessivas) contratadas junto a transportadoras que a empresa autuada figurou como tomadora do serviço, não comprovando o recolhimento do imposto. A exigência fiscal totalizou a quantia principal de R\$ 977.491,14, acrescida da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

O Auto de Infração alcançou as ocorrências verificadas nos meses de fevereiro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; e, janeiro a dezembro de 2018.

Para efeito de consubstanciar o lançamento de ofício, a Auditoria elaborou a planilha inserida em formato papel entre as fls. 08 e 09 dos autos, intitulada “*Relação de CT-es onde é devido o pagamento sobre operações de frete onde a GE figura como tomadora do serviço*”. Integra ainda a peça acusatória, mídia digital (CD), à fl. 10, contendo o inteiro teor da planilha, em formato eletrônico, com o detalhamento dos cálculos de apuração do imposto por documento fiscal. Nesses elementos foram discriminadas todas as prestações que deram causa à autuação com a correspondente memória de cálculo. Todas as peças retro mencionadas foram entregues ao contribuinte quando da intimação do lançamento fiscal.

O sujeito passivo, através de seus advogados, em razões preliminares, suscitou duas nulidades: **i)** vício do procedimento de fiscalização que antecedeu a lavratura do A.I. por ausência de diligência imprescindível para a validade do lançamento; **ii)** por vício de motivação do ato administrativo.

Pertinente à primeira nulidade, embasou seus argumentos no fato de que a Autoridade Fiscal não investigou, ainda que minimamente, se o ICMS destacado nos conhecimentos de transporte foi ou

não recolhido pelas respectivas empresas transportadoras, considerando que a lei confere somente ao fisco o poder-dever de se dirigir aos particulares para lhes exigir as devidas comprovações, conforme previsto no art. 195 do CTN.

No que se refere à segunda preliminar de nulidade, a defesa sustenta, com base no que estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, inexistir neste caso elementos suficientes para se determinar com segurança, a infração e o infrator. Em relação a este ponto, a impugnante declarou que não foi possível à defesa compreender quais foram os critérios admitidos pela fiscalização para apontar o suposto inadimplemento do ICMS sobre os serviços de transportes tomados pela empresa autuada. A principal mácula decorreria do fato da Autoridade Fiscal afirmar que os serviços teriam se dado em razão de um suposto contrato de disponibilidade celebrado entre a impugnante e seus prestadores de serviço de transporte, sem trazer qualquer prova que sustentasse esse fato. Ainda neste tópico, o contribuinte destacou que a Autoridade Fiscal sequer indicou quais das hipóteses previstas no art. 298 do RICMS/Ba, estaria a fundamentar o lançamento sem a devida explicitação do motivo para a realização do ato administrativo.

Passo na sequência a enfrentar essas preliminares.

A rigor, as nulidades levantadas pela defendente se confundem com o mérito da lide. O mérito compreende os fatos, as provas e o direito aplicável. Preliminares são aspectos que devam ser apreciados antes do exame da questão central da lide. A decisão quanto a ser devido o imposto, a definição da sujeição passiva, a base impositiva ou simplesmente a multa aplicável, constitui matéria central, portanto de mérito. Em face dessas considerações, apreciarei as preliminares levantadas na inicial no bojo das razões de mérito.

No tocante à base probatória do lançamento, verifico que os elementos de prova que serviram de lastro probatório da acusação fiscal já acima referenciados foram entregues ao contribuinte quando da intimação do lançamento, formalizada através do Termo juntado às fls. 11/14, encaminhados via DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico).

Por sua vez, os requisitos formais previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, foram plenamente atendidos, envolvendo: i) a identificação correta do sujeito passivo com o correspondente endereço e qualificação; ii) o dia a hora e local da autuação; a descrição dos fatos considerados infração; iii) o Demonstrativo de Débito, com a correspondente base de cálculo e alíquotas; o percentual da multa aplicável e demais consectários legais (acréscimos moratórios); iv) a indicação dos dispositivos considerados infringidos e tipificação da multa; v) o detalhamento da metodologia de cálculo da base impositiva; vi) a intimação para apresentação da defesa ou pagamento do débito com multa reduzida; vii) a indicação da repartição fiscal onde o processo permaneceria aguardando o pagamento ou defesa; e, viii) a qualificação da autoridade fiscal responsável pelo lançamento, com a indicação do nome, cadastro e respectiva assinatura.

Não identificados, portanto, por esta Relatoria, vícios formais do procedimento fiscal que pudessem ter contaminado o processo, acarretando prejuízo processual para a defesa a ensejar a declaração de nulidade de ordem formal ou mesmo material.

Nessas circunstâncias, não vislumbro qualquer prejuízo para o exercício do contraditório e da ampla defesa, em razão da Auditoria, na peça acusatória, ter se referido exclusivamente ao *caput* art. 298 do RICMS/12, sem especificar em quais dos incisos estaria enquadrada a hipótese sujeita ao pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária.

Não remanescem dúvidas para esta Relatoria, de que pelo descritivo da acusação fiscal, o fato tributável, foi enquadrado no inciso II do referido dispositivo regulamentar com a seguinte redação, vigente até 31/12/2019:

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 (grifos nossos).

Ademais, no tocante ao enquadramento do fato considerado infração, a legislação processual de regência estabelece que: “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal” – art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Dessa forma, as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação, não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

No mérito, observo inicialmente que pela descrição da acusação fiscal estampada no Auto de Infração, está a Auditoria a lançar o imposto sobre as repetidas (sucessivas) prestações de serviço de transporte realizadas pelas empresas transportadoras enumeradas nos Demonstrativos que embasam o lançamento:

J ROTANER TRANSPORTES DE CARGAS LTDA: 47 prestações;
TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A: 60 prestações;
ARIZONA LOGISTICA LTDA: 91 prestações;
HJL SERVICOS LOGISTICOS LTDA: 159 prestações;
TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A: 250 prestações;
POLO LOGISTICA LTDA: 810 prestações.

E aqui abre-se a discussão se as prestações para se sujeitarem ao regime de pagamento por substituição, com transferência de responsabilidade para o tomador do serviço, devem estar atreladas a algum contrato, e se este contrato deve ser firmado na forma escrita.

É indubitável que a norma estabelece que as prestações de serviços devem estar atreladas a contrato. É usada no RICMS a expressão “vinculadas”, estabelecendo a necessidade de liame entre os serviços a serem prestados e a sua prévia pactuação entre as partes.

Ocorre que é assente na doutrina do direito privado brasileiro, que o contrato de transporte não é solene, independentemente de forma prescrita em lei, sendo válida a sua celebração verbal. Inúmeros civilistas pátrios lecionam nesse sentido. Cito duas referências: Orlando Gomes, na obra “Contratos”, publicada pela Editora Forense; e Carlos Roberto Gonçalves, no manual “Direito Civil Brasileiro”, esta última publicada pela Editora Saraiva.

Na solução desta lide tributária, partimos da premissa consagrada na doutrina brasileira de que o contrato de transporte independe de forma específica. No caso concreto, as prestações documentadas nos conhecimentos emitidos pelos prestadores de serviço de transporte, evidenciam a existência de contrato, ainda que as partes não tenham celebrado este ajuste na forma escrita.

Outro ponto que merece destaque nesta discussão, é a caracterização do serviço de transporte na modalidade de prestações “sucessivas” ou “repetidas”. O RICMS da Bahia (Decreto nº 13.780/12), utiliza essas expressões como sinônimas para fins de estabelecer a exigência de ICMS por substituição tributária. Usa o termo “repetidas” no art. 298 e a expressão “sucessivas”, no art. 414.

No julgamento de outros processos tributários submetidos à minha relatoria, sempre manifestei entendimento no sentido de que a aplicação do regime de pagamento antecipado do imposto com transferência de responsabilidade para o tomador do serviço de transporte, desde que este tomador fosse inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição normal, seria inevitavelmente dependente da formalização de contrato na forma escrita, e que esta cláusula deveria constar expressamente da avença, garantindo-se o primado da segurança jurídica, de maneira a não ficar ao alvedrio da Administração Tributária, em ato de pura discricionariedade, estabelecer a seu critério, a partir de quantas prestações estaria caracterizada a sucessividade ou a

repetição dos serviços de transporte, que se submeteriam à sistemática de pagamento do tributo por substituição.

Mesmo que não seja da essência jurídica do contrato de transporte a formalização escrita, sempre entendi que para fins de transferência de responsabilidade tributária seria necessário esse formato. E assim procedeu a Administração, ao editar a Instrução Normativa nº 67/1997, quando ainda vigente o Regulamento do ICMS anterior, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.

Aqui transcrevemos somente o art. 1º da referida Instrução, que tem pertinência com o tema em análise:

O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, com base no art. 982 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, resolve expedir as seguintes

INSTRUÇÕES

SEÇÃO I - DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE VINCULADOS A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS

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 (CAD-ICMS) 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.

Porém, com a edição do RICMS/12, essa Instrução Normativa não foi recepcionada no ordenamento estadual, de maneira que as expressões “prestações sucessivas” ou “prestações repetidas”, passaram a ter um conteúdo aberto e não mais vinculado às avenças contratuais de natureza formal.

Voltando a examinar o caso concreto, e conforme já pontuamos linhas acima, as prestações de serviço objeto do lançamento fiscal estão inseridas nos Demonstrativos acostados às fls. 08 a 09, em formato papel, e na mídia digital, juntada à fl. 10, em planilha eletrônica editável (Excel Microsoft).

A partir dessas planilhas é possível se identificar que houve por parte da esmagadora maioria dos prestadores de serviço de transporte, o destaque do ICMS devido nas prestações à alíquota aplicável na operação, no percentual 12%, por envolver remessas de carga destinadas a outras unidades federadas.

Estes valores foram exigidos no procedimento fiscal a título de ICMS-ST, sem deduções das quantias lançadas na escrita fiscal, a débito, pelos prestadores dos serviços de transporte, nos conhecimentos por eles emitidos.

Em pesquisa à jurisprudência deste CONSEF, identifiquei que a maioria das decisões dos órgãos colegiados de julgamento, foi no sentido da fundamentação pela desnecessidade da formalização do contrato de prestação de serviço, na forma escrita, para a caracterização da exigência do ICMS sobre os serviços prestados de forma sucessiva ou repetida.

Aplicados nos casos paradigmas, as disposições do art. 298 do RICMS/12, ou os arts. 380 e 382 do RICMS/97, conforme a época de ocorrência dos fatos, todos direcionados para incidência da obrigação de pagamento do ICMS pelo regime da Substituição Tributária.

Nessa linha interpretativa, menciono dois Acórdãos originários deste CONSEF, cujas ementas transcrevemos com destaque em **negrito** para os trechos que envolvem as prestações sucessivas de serviços de transporte, em situações alcançadas pelos Regulamentos do ICMS de 2012 e de 1997:

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0136-04/17

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O entendimento é de que a existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Retirados do lançamento pelo autuante os valores lançados em duplicidade e aqueles cancelados. Infração parcialmente elidida. Não acolhido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

TRECHOS DO ACÓRDÃO CJF 0226-12/12

“... 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”.

Seguindo a mesma diretiva, os Acórdãos mais recentes resultantes de julgados ocorridos no ano de 2020: 0237-11/20VD; 0207-03/20VD; 0119-01-20VD; 0099-04/20VD; 0130-02/20; 0055-01/20VD; 0064-04/20VD e 0009-03/20VD.

Assim, as expressões “prestações sucessivas” ou “prestações repetidas”, partindo apenas do conteúdo semântico desses verbetes, alcançam o número significativo de serviços tomados pela empresa autuada. No caso concreto, foram computadas um intervalo entre 47 a 810 prestações contratadas junto a transportadoras, no período objeto da ação fiscal, entre fevereiro/2016 a dezembro/2018.

Porém, aos autos foram trazidos pela defesa elementos da escrita fiscal das empresas de transporte que integram os Demonstrativos de Apuração do imposto lançado neste Auto de Infração, inscritas no cadastro de contribuintes deste Estado, a revelar que além de escriturarem os conhecimentos de transporte nos seus livros fiscais, procederam o lançamento a débito do ICMS incidente nas prestações nos meses correspondentes.

Visando exatamente elucidar esta questão, esta Relatoria, com a concordância dos demais integrantes do colegiado desta 5ª JJF converteu o PAF em diligência à ASTEC/CONSEF, visando certificar efetivamente a consistência das provas apresentadas pelo contribuinte, no sentido de revelar a quitação pelo menos dos valores lançados no Auto de Infração, em relação às prestações

realizadas por transportadoras com inscrição na condição de contribuintes do ICMS neste Estado, considerando a possibilidade dos atos praticados por essas empresas serem revisados por preposto da Fazenda Pública baiana, que detém poder fiscalizatório sobre as atividades daquelas empresas situadas no nosso território.

No desempenho dessa tarefa, o revisor da ASTEC, através do Parecer nº 29/2021, inserido nos autos entre as fls. 206 a 221, apresentou as seguintes conclusões:

De posse dos relatórios, espelho dos livros registro de entrada e de apuração do ICMS, verificamos cada um dos documentos emitidos pelas quatro transportadoras, com o propósito de identificar o registro de cada um deles no Livro Registro de Saída.

Como resultado deste trabalho, auxiliado pelos documentos recebidos das empresas transportadoras que atenderam a intimação, chegamos ao seguinte resultado:

Transportadora HJL SERVIÇOS LOGÍSTICOS LTDA. EPP:

Constatei que para todas as 159 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Transportadora POLO LOGÍSTICA LTDA.:

Todas as 810 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Registro que esta transportadora em sua resposta à intimação esclareceu que: “O fato da exigência da comprovação do recolhimento do ICMS devido a empresa POLO LOGISTICA LTDA, se dar a associação ao Auto de Infração nº 2691940015/20-2- GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA, partida da premissa da análise do art. 298 do RIMCS/2012, por trata-se das prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária, quando houve repetidas e sucessivas prestações de serviço “contratadas”. Porém não houve retenção ICMS nos DACTES emitidos da empresa Polo Logística para a empresa GE Energias Renováveis Ltda, o fato ocorrido não foi de má fé, a apuração do imposto e o recolhimento do ICMS foi efetuado integralmente, nos períodos de janeiro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro 2017; janeiro a dezembro 2018.”

Transportadora TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A:

Todas as 250 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomador a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

Transportadora TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A:

Das 60 prestações de serviços de transportes, os correspondentes documentos fiscais foram emitidos, tendo como tomadores destes serviços, outras empresas que não a autuada, sendo integralmente registrados no livro de saídas, contendo todos os elementos necessários e exigidos na legislação, demonstrando que todas as operações foram oferecidas à tributação.

(...)

Como resultado dos trabalhos elaboramos e gravamos no CD, ora anexado, arquivos dos relatórios do Sistema de Gestão da EFD – EFDG, contendo a relação de todos os arquivos transmitidos pelo contribuinte, os resumos do livro de Apuração do ICMS de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, tomados como referência para o presente trabalho, por serem os arquivos válidos e os documentos remetidos pelo contribuinte, após intimação.

PARECER

Conforme demonstrado, os documentos apresentados pela autuada mediante a intimação para cumprimento da diligência não se mostraram aptos a serem analisados pois correspondem apenas dos relatórios da Escrituração Fiscal Digital – EFD, cujos dados correspondem aos arquivos retransmitidos recentemente, recepcionados e como deve ser não foram considerados juridicamente válidos em razão se terem sido retransmitidos em desacordo com o RICMS/2012, art. 251, e não observou ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

Destarte, elaboramos o demonstrativo específico, contendo a relação dos CTCRs emitidos por cada prestadora de serviço, vinculando o débito registrado nos Conhecimentos de Transporte ao lançamento dos valores na respectiva escrita fiscal e correspondente apuração do imposto na conta corrente, por período mensal, na forma requerida na diligência, conforme resumo.

RELAÇÃO DOS CTCRS EMITIDOS POR CADA PRESTADORA DE SERVIÇO

HJL SERVICOS LOGISTICOS LTDA - EPP

TRANSPORTES DELLA VOLPE S/A

Período	Valor (R\$)	Período	Valor (R\$)
mai/16	1.447,42	ago/16	18.340,41
jun/16	6.760,28	set/16	1.973,04
jul/16	8.010,14	nov/16	986,52
ago/16	15.690,98	dez/16	1.373,71
set/16	11.630,03	jan/17	921,27
out/16	5.100,41	fev/17	1.460,75
nov/16	1.193,66	mar/17	6.661,63
dez/16	1.798,47	abr/17	3.875,08
jan/17	6.916,42	mai/17	719,02
fev/17	4.827,46	jun/17	568,27
mar/17	13.749,19	jul/17	1.150,94
abr/17	1.800,23	Total	38.030,66
out/17	1.378,72		
Total	80.303,41		

POLO LOGISTICA LTDA

TRANSPORTES PESADOS MINAS S/A

Período	Valor (R\$)	Período	Valor (R\$)
ago/16	180,78	fev/16	27.291,92
set/16	317,10	mar/16	23.045,46
out/16	325,02	abr/16	33.218,18
nov/16	64,43	mai/16	28.472,73
jan/17	174,33	jun/16	108.818,18
fev/17	278,07	jul/16	24.709,09
mar/17	128,10	set/16	8.618,18
abr/17	87,14	nov/16	6.000,00
mai/17	7.457,81	fev/17	3.681,82
jun/17	9.636,91	jul/17	23.629,30
jul/17	8.864,67	ago/17	13.131,81
ago/17	9.783,81	set/17	8.147,72
out/17	27.338,92	out/17	19.684,09
nov/17	30.955,62	nov/17	7.272,73
jan/18	10.109,08	dez/17	10.145,41
fev/18	4.724,74	jan/18	2.872,96
mar/18	46.140,86	fev/18	1.417,68
abr/18	15.510,61	mar/18	1.408,66
mai/18	17.552,93	abr/18	3.331,51
jun/18	18.972,78	mai/18	1.672,75
ago/18	37.478,68	jun/18	13.948,45
out/18	24.842,02	ago/18	4.506,66
nov/18	15.699,23	set/18	20.094,43
dez/18	17.087,58	out/18	22.262,47
Total	303.711,19	nov/18	20.220,81
		Total	437.602,98

Total dos valores apurados na diligência da ASTEC/CONSEF: **R\$ 859.648,24**.

Nas circunstâncias acima expostas, há que prevalecer aqui o princípio da verdade material, positivado no art. 2º do RPAF (Decreto nº 7.629/99), cujo conteúdo descortina a prevalência dos fatos reais sobre o aspecto formal, conjugado com as disposições do art. 156 inc. I do CTN, que estabelece que o pagamento extingue o crédito tributário.

Portanto, devem ser considerados na solução dessa lide fiscal, os pagamentos efetuados pelas transportadoras, especialmente neste caso, visto que a definição do que venha a ser prestação “sucessiva” ou “repetitiva” para a fixação da sujeição passiva por substituição, nos termos do art. 411, c/c o art. 298 do RICMS/12, na redação vigente até 31/12/2019, dado o conteúdo aberto dessas expressões, enseja ou revela a presença, neste caso, de insegurança jurídica, resultando em que os lançamentos a débito e os correspondentes pagamentos efetuados pelos prestadores de serviços não devem ser desconsiderados, evitando-se assim a ocorrência de “*bis in idem*”, ou seja a duplicidade de cobranças do imposto sobre o mesmo fato gerador, situação a caracterizar maior injustiça fiscal.

Por sua vez, os argumentos desenvolvidos pelo autuante na última informação fiscal, de que a norma da sujeição passiva não pode ser afastada mesmo frente ao pagamento efetuado pelos supostos substitutos, conjugada à possibilidade de eventualmente formalizarem pedido de restituição por pagamento indevido, não podem ser acolhidos por esta Relatoria.

Primeiro, porque conforme já exposto linhas acima, a norma de sujeição passiva nas denominadas prestações “sucessivas” ou “repetidas”, não traça com precisão, a partir de quantas prestações há que se considerar firmada essa situação. Só a título de exemplo, se transportador e tomador do serviço de transporte firmaram um contrato de “prestação sucessiva”, e durante um determinado mês houver apenas uma única prestação, ainda que em outros períodos tenham se verificado diversas operações, há ou não obrigação de retenção do imposto? - Sem dúvida que haverá esta obrigação, pois os mesmos pactuaram uma cláusula específica que inclusive repercute na obrigação tributária, ainda que tenha ocorrido uma única prestação durante um determinado mês. A contrário senso, mesmo havendo dezenas de prestações, mas sem a pactuação do regime de prestação “sucessiva” ou “repetitiva”, não cabe ao tomador do serviço recolher o imposto em substituição ao transportador.

E deve ser assim, pois no contrato de transporte é necessariamente estabelecido o valor do frete, e esse valor será fixado em função de quem deverá recolher o tributo em favor da Fazenda Pública. Se o encargo for do tomador do serviço, este irá descontar do valor pago ao transportador o ICMS a ser repassado ao Estado. Do contrário, o frete será quantificado pelo valor cheio, cabendo ao transportador fazer os recolhimentos em favor do Erário. Daí porque o regramento anterior, na vigência da I.N. nº 67/1997, ser mais adequado à fixação com segurança da regra jurídica aplicável ao regime de substituição tributária, nas hipóteses de contratos de serviços de transporte pactuados na modalidade de prestações “sucessivas” ou “repetidas”.

Ademais, o próprio RICMS/12, no seu art. 298, estabeleceu outros mecanismos que asseguram com maior precisão jurídica a situação de sujeição passiva, estabelecendo o recolhimento do ICMS a cargo do tomador dos serviços, inscrito na condição de contribuinte normal, nas hipóteses das empresas transportadoras não serem inscritas neste Estado, serem inscritas somente em outras unidades federadas, ou as prestações derivarem de contratos firmados com autônomos, considerando a dificuldade do fisco controlar o cumprimento das obrigações tributárias por parte destes contribuintes e daqueles anteriormente referenciados.

Exatamente por superar as inúmeras questões conflituosas em derredor do que venha a ser prestação “sucessiva” ou “repetida”, é que o legislador baiano, através da alteração promovida no RICMS/12 (Dec. nº 19.384/2018, efeitos a partir de 01/01/2020), passou a estabelecer nos incisos II e III, a obrigação de retenção do ICMS nas prestações contratadas junto a transportador inscrito ou

não inscrito no CAD ICMS da Bahia, exceto optante do Simples Nacional, independentemente da natureza da prestação, conforme redação abaixo:

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.

No que se refere à alegação da autoridade fiscal da possibilidade dos valores a serem excluídos dessa autuação poderem ser objeto de pedido de restituição de indébito, trata-se de afirmativa que comporta tripla análise:

1º) em relação às ocorrências dos meses de fevereiro a novembro de 2016, já se operou a extinção do direito potestativo à restituição do ICMS, considerando o transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos da data da ocorrência do fato gerador, vinculado aos meses dos supostos pagamentos indevidos (art. 168 inc. I, c/c o art. 150 § 4º do CTN);

2º) o direito à restituição, no todo ou em parte, nos termos do art. 73 do RPAF/99, só é assegurado àquele que provar haver assumido o encargo financeiro do tributo, ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente às quantias pagas indevidamente, relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência. No caso concreto, considerando que os valores de ICMS incidentes sobre os serviços de frete foram destacados a débito nos Conhecimentos de Transporte, quem suportou o ônus tributário foi a empresa autuada, que ao pagar o frete aos prestadores, sofreu a repercussão econômica do imposto, o que deslegitima as transportadoras a buscarem restituição por eventuais pagamentos indevidos;

3º) em tempos de informações eletrônicas, em que os processos tramitam no âmbito dos órgãos públicos com dados que ficam registrados nas bases de informações do órgão fazendário, torna-se inaceitável admitir que a Administração Tributária não faça o cruzamento de informações de processos de restituição com outros processos envolvendo questões correlatas, no sentido de identificar a legitimidade das postulações e o eventual indeferimento de pedidos de devolução de tributos formulados de forma indevida.

Considerando o acima exposto, excluo do Auto de Infração em lide os valores apurados na revisão efetuada pela ASTEC, no tocante às prestações acobertadas com CTCRs lançadas a débito na escrita fiscal das transportadoras que compuseram o escopo da diligência fiscal.

Fica mantida a autuação em relação às cobranças residuais, referentes às prestações tomadas de outras transportadoras, não identificadas na peça de lançamento fiscal na condição de inscritas no Estado do Bahia na situação de contribuintes normais do ICMS, considerando ainda a impossibilidade do fisco baiano exercer sobre as mesmas o seu poder fiscalizatório, de forma que era ônus da empresa autuada trazer aos autos prova de recolhimento das parcelas remanescentes realizadas por esses outros prestadores em favor do Erário baiano.

Rejeitado, portanto, o pedido empresarial de exclusão da totalidade do crédito tributário, de maneira que as deduções só alcançaram os serviços de transporte realizados por contribuintes localizados no território, que emitiram conhecimentos de transporte levados a registro nas suas respectivas escritas fiscais, ficando mantidas as demais prestações.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que fica reduzido de **R\$ 977.491,14** para **R\$ 117.842,90**, correspondente à seguinte formulação aritmética: (**R\$ 977.491,14 – R\$ 859.648,24**).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **2691940015/20-2**, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 117.842,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, letra “e” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2021.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR