

PROCESSO	- A. I. N° 207090.0009/17-0
RECORRENTE	- GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0009-03/20
ORIGEM	- DAT METRO / INFAC INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 05/04/2022

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0031-12/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RETENÇÃO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. Caracterizada a condição de substituto tributário do autuado, que não efetuou a retenção do ICMS referente aos serviços de transporte prestados sucessivamente. Apesar de ter recolhido o saldo remanescente do imposto não comprovado, em Diligência realizada pela ASTEC (FL.540/541), considerando que o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço e que a empresa contratada destaca ICMS em seus documentos fiscais (tendo sido comprovado a maior parte dos referidos recolhimentos), resta evidente que a obrigação não se desloca para a ora autuada, portanto, não há que se falar em falta de retenção do ICMS, devendo a referida infração ser julgada improcedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente em Parte o auto de infração em lide, lavrado em 29/06/2017, para exigir ICMS no valor total de R\$ 125.607,54, em decorrência da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (07.14.03), ocorrido de janeiro a abril de 2012 e de junho de 2012 a dezembro de 2014, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea “e”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 88 a 101.

A autuante apresentou informação fiscal às fls. 118 e 119.

Informo que a ASTEC emitiu o Parecer nº 70/2018 comprovando que o contribuinte substituído efetuou o pagamento do imposto exigido neste auto de infração (fls. 194 a 196). Acrescentou o Acórdão CJF nº 0263-12/04 que apresenta entendimento da segunda instância deste CONSEF sobre a matéria deste auto de infração. Solicitou diligência para confirmação das informações trazidas.

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência para que o autuado apresentasse cópia dos conhecimentos de transporte relacionados no levantamento fiscal, juntamente com as cópias das correspondentes notas fiscais as quais estavam vinculadas.

Em cumprimento à diligência requerida, o autuado apresentou mídia à fl. 498 com cópia digitalizada dos documentos requeridos, bem como cópia de parte desses documentos das fls. 225 a 497.

A 3<sup>a</sup> JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando Procedente em Parte o presente Auto de Infração.

**VOTO**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado, visando à verificação dos documentos acostados por ocasião do cumprimento da diligência requerida. Não há dificuldade na apreciação dos documentos, que justifique a remessa dos autos para outra pessoa específica.*

*O presente auto de infração versa acerca da falta de retenção do ICMS relativamente à contratação de prestações sucessivas de serviço de transporte.*

*O autuado pauta sua defesa na argumentação de que o valor exigido deveria ser reduzido em 20%, em razão das transportadoras contratadas serem optantes do crédito presumido, previsto na alínea “b”, do inciso III, do art. 270 do RICMS. Acrescentou que, nos termos da alínea “d”, do inciso I, do art. 382 do RICMS/97, e do inciso IV, do § 2º, do art. 298 do RICMS, o substituto tributário deve levar em conta, eventual direito a crédito presumido que a transportadora faça jus, para efeito de abatimento do imposto a ser retido.*

*Posteriormente, o autuado argumentou que o presente auto de infração guarda relação com o Auto de Infração nº 2070900008/17-4, que exigia ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, referente ao ICMS destacado nos mesmos conhecimentos de transporte que serviram de base para apuração do imposto devido neste auto de infração.*

*No Auto de Infração nº 2070900008/17-4, é exigido ICMS devido em razão de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente das mesmas prestações de serviço de transporte de que trata este auto de infração, com coincidência dos valores exigidos.*

*De acordo com os documentos acostados pelo autuado, em cumprimento à diligência requerida pela junta de julgamento, ficou comprovado que os prestadores de serviço de transporte foram contratados pelo autuado, ficando caracterizada a responsabilidade por substituição tributária, pelo pagamento do ICMS relativo ao serviço de transporte, nos termos do art. 298 do RICMS.*

*Da diligência requerida, ficou demonstrado também que os prestadores de serviço destacaram o ICMS nos conhecimentos de transporte. Porém, a responsabilidade por substituição tributária do autuado não poderá ser excluída, pelo fato do transportador ter destacado e debitado o imposto relativo aos conhecimentos de transporte emitidos. Convém destacar, porém, que esses valores foram utilizados como crédito fiscal pelo autuado.*

*Da análise do levantamento fiscal acostado às fls. 38 a 45, e dos documentos acostados às fls. 49 a 85, constatei que as prestações de serviço de transporte realizadas pelas transportadoras Termaco e Log Mais (CNPJ base 11.552.312 e 12.441.221, respectivamente), se caracterizaram como sucessivas prestações de serviço de transporte, o que levou ao autuado, tomador do serviço, a figurar como responsável por substituição tributária, pela retenção do imposto referente à prestação de serviço de transporte, nos termos do inciso II, do caput do art. 298 do RICMS.*

*Porém, o mesmo não se pode atribuir em relação às prestações de serviço de transporte realizadas pelas transportadoras LDB e TCM (CNPJ 09.411.448/0007-68 e 01.834.475/0005-70, respectivamente), pois foram contratadas para realizar três e dois serviços de transporte ao longo de três anos, respectivamente.*

*Quanto ao uso do crédito presumido na apuração do imposto devido por substituição tributária, entendo que assiste razão ao autuado, pois na apuração do imposto pelas transportadoras Termaco e Log Mais, o crédito fiscal apropriado correspondeu a 20% do débito fiscal e foi escriturado como outros créditos, conforme consulta feita às DMA's no sistema de Informações dos Contribuintes da SEFAZ.*

*Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$100.397,37, conforme demonstrativo à fl. 445.*

DATA DE OCORRÊNCIA	ICMS ST	CRÉDITO PRESUMIDO 20%	VALOR HISTÓRICO
31/01/2012	138,33	27,67	110,66
29/02/2012	85,15	17,03	68,12
31/03/2012	223,97	44,79	179,18
30/04/2012	43,74	8,75	34,99
30/06/2012	255,09	51,02	204,07
31/07/2012	83,97	16,79	67,18
31/08/2012	257,68	51,34	206,34
30/09/2012	82,20	16,44	65,76
31/10/2012	343,03	68,61	274,42
30/11/2012	1.406,93	281,39	1.125,54
31/12/2012	1.219,53	243,91	975,62
31/01/2013	58,45	11,69	46,76
28/02/2013	145,41	29,08	116,33
31/03/2013	4.974,56	994,91	3.979,65
30/04/2013	4.556,21	911,24	3.644,97

31/05/2013	3.104,14	620,81	2.483,33
30/06/2013	9.177,29	1.835,46	7.341,83
31/07/2013	4.369,18	873,84	3.495,34
31/08/2013	7.181,13	1.436,23	5.744,90
30/09/2013	5.721,42	1.144,28	4.577,14
31/10/2013	5.180,56	1.036,11	4.144,45
30/11/2013	4.723,74	944,75	3.778,99
31/12/2013	7.703,17	1.540,63	6.162,54
31/01/2014	3.627,27	725,45	2.901,82
28/02/2014	7.052,97	1.410,59	5.642,38
31/03/2014	3.577,37	715,47	2.861,90
30/04/2014	2.605,64	521,13	2.084,51
31/05/2014	5.560,21	1.112,04	4.448,17
30/06/2014	5.275,96	1.055,19	4.220,77
31/07/2014	6.403,24	1.280,65	5.122,59
31/08/2014	6.289,24	1.257,85	5.031,39
30/09/2014	5.296,93	1.059,39	4.237,54
31/10/2014	2.597,14	519,43	2.077,71
30/11/2014	7.721,56	1.544,31	6.177,25
31/12/2014	8.454,04	1.690,81	6.763,23
<b>TOTAL</b>			<b>100.397,37</b>

A recorrente interpôs Recurso Voluntário, com fundamento nos artigos 169, alínea “b” e artigo 171 do Decreto nº 7.629/99 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) por entender que merece reforma a Decisão Recorrida vez que não foram enfrentados, no julgamento, todos os pontos e documentos sustentados na sua defesa que comprovam que o referido imposto já foi pago de forma integral (uma parte pela autuada e a outra parte pela transportadora), conforme demonstram comprovantes de pagamento e parecer técnico da ASTEC (DOC 2 e DOC 3).

Explica que o acórdão recorrido é um ato administrativo caracterizado por não contabilizar o valor pago pela autuada (DOC 3) e pela não apreciação do parecer técnico emitido pelo Órgão técnico da ASTEC (DOC. 2), o qual confirmou que o imposto exigido nesse auto de infração, já tinha sido pago na sua grande maioria pelo substituído tributário, ficando uma diferença de valor, não pago pelas transportadoras de R\$17.599,44, que de imediato foi pago pela autuada, conforme demonstra documento (DOC 3), tudo em perfeito alinhamento com o Convênio ICMS 25/90.

Ressalta que não houve prejuízo ao erário, visto que o imposto exigido no auto de infração, foi totalmente pago a SEFAZ/BA, sendo assim, um equívoco formal, não autoriza o Estado a exigir imposto em duplicidade, sob pena de nessa hipótese caracterizar o enriquecimento sem causa e o *bis in idem*.

Registra a boa-fé da autuada, que não procedeu ao recolhimento do imposto na época, porque as transportadoras contratadas, partícipes da relação jurídica, pagaram o tributo devido ao Estado, conforme dispõe o Convenio ICMS 25/90.

Aduz que ficou comprovado, através da ASTEC, que a transportadora recolheu o ICMS incidente sobre o serviço de transporte por ela prestado no valor de R\$108.008,10, ficando uma diferença de valor, não pago pelas transportadoras de R\$17.599,44, que de imediato foi pago pela autuada, não sendo, portanto, aceitável que a autuada retivesse e recolhesse novamente o mesmo valor, em duplicidade, simplesmente por ser responsável substituta pelo pagamento.

Esclarece que no dia 04/07/2017, foi lavrado Auto de Infração de nº 2070900009/17-0, sob a alegação que a autuada deixou de reter ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal exercícios de 2012, 2013 e 2014. Valor histórico de R\$125.607,54. No mesmo dia 04/07/2017, a própria fiscal autuante lavrou outro Auto de Infração nº 2070900008/17-4 (DOC 4, correspondente aos mesmos conhecimentos de transporte e valor da base de cálculo), sob a alegação que a autuada utilizou indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviço de transporte sujeito a substituição tributária exercícios 2012, 2013 e 2014. Valor histórico de R\$125.607,54.

Restou então demonstrado na diligência da ASTEC Parecer Nº 70/2018 (DOC 2), que o imposto já

tinha sido pago na sua grande maioria pelo substituído tributário, ficando uma diferença de valor, não pago pelas transportadoras de R\$17.599,44, que de imediato foi pago pela autuada, conforme demonstra documento (DOC 3).

Diante dos fatos, informamos que o valor de R\$125.607,54, encontra-se, devidamente pago, conforme Parecer ASTEC e comprovante de pagamento, realizado pela autuada, não acarretando assim, nenhum prejuízo ao erário.

Anexa julgado da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL A. I. Nº 271330.0007/03-2, (DOC 5), onde foi exigido apenas a multa de 60%. Diz que tal preocupação da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal funda-se na boa prova com os quais o julgador poderá prolatar sua decisão legalmente calcada, evitando apena uma parte indevidamente.

Lastreados em todos os fatos anteriormente apresentados durante o processo administrativo, bem como nos argumentos e documentos ora apresentados, solicita a autuada que a decisão seja reformada, a fim de que se verifique a inexistência de débito tributário ou a real diminuição da sanção pecuniária apresentada, visto que ficou comprovado que o valor de R\$125.607,54, encontra-se, devidamente pago.

Seja reformada a decisão do Acórdão de nº 0009-03/20, a fim de que se verifique a inexistência de débito tributário ou a real diminuição da sanção pecuniária apresentada, visto que ficou comprovado que o valor de R\$125.607,54, encontra-se, devidamente pago.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do recorrente, o advogado, Dr. Ivo dos Santos Monteiro - OAB/BA Nº 40.627.

Este é o relatório.

## VOTO

De logo, manifesto entendimento segundo o qual os serviços de transporte de carga não vinculados à contrato de prestação de serviços, não se caracterizam como operações sucessivas sujeitas à substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012, abaixo transcrita:

### *“DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

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

- I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*
- II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. (grifo não original)*

*5º. A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:*

*I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;*

*II- tendo a transportadora obtido a autorização a que alude o § 4º deste artigo, 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 prevista no inciso I deste parágrafo;*

*III- em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;”*

Ainda que a Junta de Julgamento tenha afastado a substituição tributária para parte do lançamento (*prestações de serviço de transporte realizadas pelas transportadoras LDB e TCM (CNPJ 09.411.448/0007-68 e 01.834.475/0005-70, respectivamente)*), não obstante o cometimento de lapso na referida liquidação (não excluiu do lançamento), o que se constata, pois, é que a recorrente, ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga, não tinha previsão nem intenção da contratação dos futuros serviços, não sendo justo, assim, manter o entendimento prévio de que os serviços contratados de transporte teriam a natureza de operações sucessivas para fins de

enquadramento como substituto tributário.

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

Ademais, conforme diligência realizada pela ASTEC junto ao PAF vinculado ao Auto de Infração nº 2070900008174, restou comprovado que as transportadoras contratadas recolheram o ICMS incidente sobre os serviços de transporte por elas prestados, no valor de R\$ 108.008,10, ficando uma diferença de valor não comprovado, de R\$ 17.599,44, que foi pago pela autuada após início da referida ação fiscal.

Ou seja, ainda que a Junta de Julgamento tenha mantido a exigência para as operações vinculadas aos serviços de transporte realizados pelas transportadoras Termaco e Log Mais (*CNPJ base 11.552.312 e 12.441.221, respectivamente*), tendo o imposto sido recolhido por estas transportadoras, caberia a exigência no máximo da multa, caso de fato restasse comprovado que sobre as referidas operações sucessivas celebradas mediante contrato formal, o imposto já havia sido pago.

Apesar de a autuada ter recolhido o saldo remanescente do imposto não comprovado em Diligência realizada pela ASTEC (FL.540/541), considerando que o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, e que a empresa contratada destaca ICMS em seus documentos fiscais (tendo sido comprovado a maior parte dos referidos recolhimentos), resta evidente que a obrigação não se desloca para a ora autuada, portanto, não há que se falar em falta de retenção do ICMS, devendo, a referida infração ser julgada improcedente.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Este é o voto.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço vênia para divergir da ilustre Relatora em relação aos serviços de transporte realizados pelas transportadoras Termaco e Log Mais, CNPJs base 11.552.312 e 12.441.221, respectivamente.

Concordo com a Relatora e a Decisão recorrida de que não se pode atribuir às transportadoras LDB e TCM, CNPJs 09.411.448/0007-68 e 01.834.475/0005-70, respectivamente, a realização de prestações sucessivas de serviço de transporte, pois foram contratadas para realizar três e dois serviços de transporte, respectivamente, ao longo de três anos.

Entretanto, o mesmo não pode se dizer das prestações de serviço de transporte realizadas pelas transportadoras Termaco e Log Mais, que se caracterizaram como sucessivas prestações de serviço de transporte, levando o Autuado, como tomador do serviço, a figurar como responsável por substituição tributária pela retenção do imposto referente à prestação de serviço de transporte, nos termos do Art. 298, II do RICMS/12.

Ao contrário da ilustre Relatora, reconheço a validade dos contratos não formais na realização de

prestações sucessivas de serviço de transporte, os quais se aplicam ao presente caso.

Entretanto, conforme diligência realizada pela ASTEC junto ao PAF vinculado ao Auto de Infração nº 207090.0008/17-4, restou comprovado que as transportadoras contratadas emitiram conhecimentos de transporte e recolheram o ICMS incidente sobre os serviços de transporte por elas prestados para o Autuado no valor de R\$ 108.008,10, restando uma diferença de valor cujo recolhimento não foi comprovado, de R\$ 17.599,44.

Considerando que não há como as referidas transportadoras Termaco e Log Mais requererem restituição dos valores recolhidos indevidamente, devido à ocorrência da decadência, exigir do Autuado o imposto já recolhido pelas citadas transportadoras caracterizaria a ocorrência de *"bis in idem"*, ou seja, causaria um enriquecimento ilícito ao Estado.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 17.599,44, o qual não restou comprovado o recolhimento.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207090.0009/17-0**, lavrado contra **GUANABARA INDÚSTRIAS QUÍMICAS LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Fernando Antonio Brito de Araújo, José Raimundo de Oliveira Pinho e Henrique Silva de Oliveira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - RELATORA

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS