

A. I. N° - 140780.0010/20-3
AUTUADO - TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.
AUTUANTE - MAGNO DA SILVA CRUZ
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/05/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0059-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS INTERESTADUAIS. DOCUMENTOS FISCAIS ESCRITURADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Na forma da legislação, são sujeitas à substituição tributária por retenção, as repetidas prestações de serviços vinculadas a contrato, o que foi devidamente comprovado nos autos, cabendo aos tomadores do serviço de transporte/contratantes a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, e não da empresa autuada que cumpriu os termos contratados e a regra legal. A ação fiscal deveria ser direcionada para aqueles, a fim de verificar o correto recolhimento das parcelas do ICMS devido nas prestações. Ilegitimidade passiva da autuada devidamente caracterizada. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 26 de março de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 2.038.210,83, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **02.07.01.** Deixou de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios, informando o autuante *“deixando de destacar o imposto devido pela operação e atribuindo ao tomador do serviço a substituição do referido imposto para posterior recolhimento considerando a existência de contrato de prestação de serviços continuados. Entretanto os contratos firmados atribuem ao prestador do serviço a responsabilidade por todos os tributos inerentes à prestação. Exame nos recolhimentos do ICMS receita 1632 dos tomadores dos serviços dão conta da falta ou recolhimento a menor neste código de receita 1632, tudo conforme explicitado nos demonstrativos anexos 01/02 e 02/02 dessa infração”*. Ocorrências verificadas nos meses de janeiro a dezembro de 2015, e janeiro a dezembro de 2016.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fls. 131 a 134, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 88 a 107, onde argumenta, após resumir os termos da autuação, a título de preliminar, a extinção parcial do crédito tributário exigido, diante do fato do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez ser sabido, o ordenamento jurídico estabelecer um prazo para que o Fisco busque a formalização do crédito tributário que reputa devido. Desse modo, não tomando as providências necessárias, dentro do prazo que lhe é deferido, extingue-se o crédito tributário, tornando-se de impossível exigência o valor supostamente não quitado.

Considerando que apenas após a lavratura do Auto de Infração o crédito tributário pode ser exigido, decorre a conclusão de que ultrapassado o prazo para a sua constituição, inviável se torna a exigência da exação, sendo essa a regra contida no inciso V, do artigo 156, do CTN, reproduzido.

Traz lição doutrinária de Paulo de Barros Carvalho a respeito de tal tema.

Diz que a Constituição Federal de 1988 dispôs em seu artigo 146, inciso III, “b”, que o tratamento a ser dado aos prazos decadenciais e prescricionais em matéria fiscal é de competência do legislador complementar, na forma de cópia do mencionado dispositivo.

Vê, assim, que o constituinte originário atribuiu a disciplina da matéria, com exclusividade, à lei complementar. Assim, nos termos postos pelo Texto Constitucional, apenas o legislador complementar é competente para dispor sobre o tema, sob pena de caracterização da inconstitucionalidade da norma. A partir dessa interpretação, resta forte o entendimento de que são as disposições do CTN, lei ordinária recepcionada pela Constituição Federal com status de lei complementar, as normas prevalentes nesse tema, na forma reproduzida dos artigos 173 e 150 § 4º.

Fala ser o prazo decadencial dos dispositivos o mesmo, qual seja, cinco anos, no entanto, o que varia é o termo inicial para a sua contagem, o qual vai depender do tipo de lançamento. A interpretação literal dos dispositivos acima leva à conclusão de que o artigo 150, § 4º seria aplicável nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, enquanto o artigo 173, I, seria aplicável aos demais.

Menciona que a doutrina e a jurisprudência conferiram interpretação distinta a esses dispositivos, como será explicado a seguir. Segundo a interpretação que prevalece, o termo inicial previsto no artigo 173, I, seria aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício e por declaração, no entanto, quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, utiliza-se o prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, quando houver ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Apresenta um dos acórdãos paradigmáticos do STJ, cuja Ementa cópia, a saber, julgamento pela 2ª Turma, AgRg no REsp 1277854/PR, julgado em 12/06/2012.

Indica ser este o termo inicial do prazo quinquenal que deve ser aplicado no presente caso, haja vista o relatório que integra o Auto de Infração (doc. 03) identifica a escrituração das operações pela impugnante e o recolhimento, ainda que entenda parcial, por parte das tomadoras.

Denota que no Auto de Infração, os fatos geradores das exações ocorreram no interregno de 01/2015 a 12/2016, ao passo que foi cientificada da lavratura do presente Auto de Infração em 14/04/2020. Assim, aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, os créditos referentes aos fatos geradores ocorridos em 01/2015, 02/2015 e 03/2015, com vencimento respectivamente em 09/02/2015, 09/03/2015 e 09/04/2015, decaíram, respectivamente em 08/02/2020, 08/03/2020 e 08/04/2020.

Dessa forma, tem como impositivo o reconhecimento da extinção parcial do suposto crédito tributário, em razão da decadência, nos termos do inciso V do artigo 156 do CTN, e a declaração da decadência parcial dos débitos importa no afastamento do valor de R\$ 753.788,45.

Neste diapasão, entende deva ser declarada inexigível a exação incidente sobre os fatos geradores apurados nos períodos de janeiro a março de 2015, *in casu*, em razão da decadência, com a consequente anulação parcial do Auto de Infração lavrado.

Frisa ter a infração imputada como argumento a circunstância de que ela teria deixado de recolher o ICMS incidente nas operações de transporte, ao deixar de destacar o imposto devido pela operação e atribuindo ao tomador do serviço a substituição do referido imposto para posterior recolhimento considerando a existência de contrato de prestação de serviços continuados, embora, segundo a fiscalização, tal contrato atribuísse ao prestador dos serviços a responsabilidade pelo tributo.

Infere da autuação, que o órgão fiscalizador indicou prescrições do RICMS/2012 supostamente violadas, entretanto, restará evidenciado, que a aplicação das mesmas ao caso vertente é descabida, uma vez que o argumento utilizado como base para a lavratura da autuação, qual seja, a responsabilidade do prestador de serviços pelo recolhimento do ICMS em decorrência de

suposta previsão contratual, não se encontra amparado por qualquer dos dispositivos legais elencados no Auto de Infração em epígrafe.

Em outras palavras, a fiscalização expediu o Auto de Infração sem indicar o fundamento legal responsável por preconizar a necessidade de recolhimento do imposto pelo prestador de serviços em razão da existência de previsão contratual neste sentido, arremata.

Depreende-se da autuação que o Fisco estadual enquadró as supostas condutas da impugnante nas hipóteses descritas nos artigos 2º, inciso VI e 32 da Lei 7.014/96 combinado com o artigo 332, inciso I do RICMS/BA, afirmando, entretanto, que nenhum desses enunciados normativos veicula expressamente norma autorizadora do surgimento do dever jurídico de recolher o ICMS na hipótese apontada pelo Fisco, transcrevendo o teor dos nominados artigos.

Ao analisar detidamente cada um dos aludidos enunciados, firma não haver dúvidas de que inexistente norma que, em seu conteúdo, imponha ao contribuinte a obrigação de recolhimento do imposto por decorrência de previsão contratual, à margem da previsão legal, como quer fazer valer a fiscalização na autuação ora combatida.

Aponta que os artigos utilizados como fundamento do Auto de Infração nenhuma relação possuem com o contexto fático em análise, tratando apenas de forma genérica acerca da incidência, forma e prazo de recolhimento do imposto, em nenhum momento se reportando ao prestador do serviço de transporte ou ao seu tomador para fins de atribuição de responsabilidade, e nenhum dos dispositivos em questão aborda responsabilidade pelo recolhimento do tributo com base em previsão contratual pactuada entre particulares, como pretende a Autoridade Fazendária.

Sustenta que, mesmo que houvesse previsão nesse sentido, a situação fática não autoriza a cominação da norma.

Ressalta que o entendimento contrário ao aqui esposado abre espaço para a legitimação de arbitrariedades passíveis de serem exteriorizadas por parte da Administração Pública, o que não se coaduna com os direitos fundamentais assegurados aos particulares na Constituição da República, uma vez que máximas basilares como, por exemplo, a legalidade e a propriedade restariam flagrantemente violadas pela própria instituição responsável por garantir o interesse público.

Vislumbra não poder o Auto de Infração subsistir porque não confere subsídios ao contribuinte para se defender, já que o seu fundamento legal específico não foi apresentado. Dessa forma, sabendo-se que as consequências dessa conduta arbitrária do Fisco colocam em risco inúmeros direitos fundamentais dos particulares e a integridade do sistema normativo, devido à insegurança jurídica, requer, desde já, que o ato administrativo contestado deve ser anulado.

Argui, em seguida, que como se não bastassem as argumentações até aqui esposadas, mais um motivo será levantado para demonstrar a ausência de sustentação legal para o lançamento aqui enfrentado. Conforme visto em tópico pretérito, a simples leitura dos dispositivos legais tidos por infringidos, não nos permite determinar quem é o verdadeiro responsável pelo recolhimento do tributo, se o tomador do serviço de transporte ou seu prestador.

Passando a analisar a legislação de regência do ICMS, constata que se inclui na condição de contribuinte substituído quando da prestação de serviço de transporte, e não de substituto tributário, como a primeira vista enxerga a autuação.

Na verdade, a argumentação da fiscalização reside tão simplesmente no fato de que o tributo deveria ser recolhido pela impugnante, atribuindo a esta responsabilidade tributária. Ocorre que não é esta a melhor interpretação, quando a análise for feita em consonância à toda a legislação que trata do tema, especialmente a redação do artigo 8º da Lei 7.014/96, reproduzido.

Apesar de evidente a mensagem do artigo acima transcrito, acrescenta a disposição do artigo 298 do RICMS/BA, o qual deixa ainda mais cristalino a quem cabe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, bem como a condição de contribuinte substituto, e sendo assim, consoante todos os dispositivos legais supra referidos, inegável é a condição de substituto

tributário do tomador do serviço de transporte, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente na operação, e o consequente enquadramento legal da impugnante como substituída na sistemática em comento (substituição tributária por retenção), garante.

Vislumbra, diante do que dispõe a legislação estadual, lhe caberia a entrega da quantia referente ao imposto, a qual seria retida e recolhida aos cofres públicos pela empresa tomadora. O pagamento realizado pelas empresas tomadoras, com a dedução do montante relativo ao imposto, demonstra, sem sombra de dúvida, que a impugnante agiu de boa-fé e em nenhum momento pretendeu descumprir a lei. Dando à lei a interpretação mais acertada, conclui que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo cabia à empresa tomadora e anuiu com a retenção realizada em cada operação.

Assim, em virtude da expressa previsão legal, assevera ser dos tomadores do serviço de transporte que deve ser exigido o tributo e respectivos acréscimos caso constatado não ter ocorrido o repasse da quantia retida em favor dos cofres públicos, sob pena de *bis in idem*, como sói acontecer.

Desta forma, vê não poder prosperar o Auto de Infração atacado, por indicar como responsável pela satisfação do crédito perseguido a prestadora de serviços de transporte que teve retido o montante relativo ao imposto incidente na operação, parte manifestamente ilegítima, pelo que, mais uma vez se pede a sua anulação.

E ainda que se considere que as empresas tomadoras não tenham procedido à retenção do imposto devido, a autuação contra si não se justifica, pois permanece ao tomador a obrigação pelo recolhimento do tributo, conclui.

Diante da realidade fática e jurídica, a ilegalidade do Auto de Infração fala ser inconteste, por exigir de parte manifestamente ilegítima a satisfação de obrigação tributária atribuída a terceiro, de modo que não há cabimento na exigência atacada, impondo-se a anulação *in totum* do ato administrativo

Destaca inexistir na legislação em apreço qualquer hipótese de transferência de responsabilidade da empresa tomadora, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, para a empresa prestadora dos serviços de transporte. E transferir tal responsabilidade sem o apontamento de previsão específica da legislação tributária em apreço, que autorize a pretendida responsabilização, se apresenta como patente violação ao disposto no artigo 128 do CTN, transcrito.

Nota que o dispositivo acima invocado estabelece como condição para a transferência válida da responsabilidade a terceiro a prévia previsão legal expressa da possibilidade de tal imputação. Noutros termos, apenas na hipótese de existência de lei prevendo a possibilidade de transferência da responsabilidade pelo crédito tributário para o prestador do serviço de transporte é que se admitiria a validade da autuação se esta estivesse lastreada em tal dispositivo, o que não ocorre no caso sob análise.

Dessa forma, pontua que inexistindo hipótese de transferência ao prestador da responsabilidade do tomador do serviço de transporte pelo recolhimento do imposto retido na operação, não há que se falar em legitimidade passiva da impugnante, sob pena de violação ao dispositivo supra referido.

Frisa possuir inscrição neste Estado da Bahia, não se encontrando inscrita no Simples Nacional, de modo que eventual alegação de inviabilidade de autuação desta empresa não merece acolhimento. Nesses termos, reitera o pleito pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração em epígrafe.

Registra, por fim, a sua boa-fé e a ausência de prejuízo aos cofres públicos, haja vista que nenhuma infração à legislação estadual, especialmente falta de recolhimento de tributo, foi detectada pela fiscalização em relação a esta, o que motiva a relevação da penalidade aplicada.

Relata estar a autuação levada a efeito pelo Fisco baiano assentada no suposto não recolhimento do ICMS incidente sobre serviços de transporte prestados, devidamente escriturados nos livros fiscais, por entender o agente fiscalizador que a atribuição da responsabilidade por substituição ao tomador do serviço teria se dado em razão de contrato de prestação de serviços que atribuiriam ao prestador a responsabilidade pelos tributos. Como se verá a seguir, entretanto, a conclusão adotada pela autoridade fiscal se revela manifestamente insubsistente, acarretando a improcedência da autuação.

Reconhece manter contrato de prestação de serviços continuados junto a empresas tomadoras de seus serviços, com destaque à PEPSICO DO BRASIL LTDA., NESTLE BRASIL LTDA. e SUZANO S/A, consoante se verifica pelos documentos em anexo (doc. 05), sendo as disposições contratuais fixadas entre os particulares, conforme se observa dos referidos instrumentos, atribuem à prestadora de serviços, em caráter geral, a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações tributárias decorrentes do negócio jurídico, vinculando os particulares quanto a tal cláusula.

Discorre ser cediço, para que determinada disposição contratual seja considerada válida, seu objeto deve ser lícito, não prevalecendo a cláusula fixada pelas partes, evidentemente, quando as disposições expressas a respeito da tributação disponham de forma diversa quanto ao cumprimento de obrigações tributárias, sejam estas principais ou acessórias.

Destarte, se a lei exige dos pactuantes o cumprimento de obrigações tributárias sob condições específicas, estando estes obrigados ao seu cumprimento por força do disposto no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal de 1988, a cláusula contratual que disponha em sentido contrário decerto não poderá gerar quaisquer efeitos em sentido contrário, sob pena de estarem as partes contratantes incorrendo em ilegalidade, arremata.

Quanto à hipótese especificamente tratada nestes autos, tanto a lei de regência do ICMS no território baiano quanto o Regulamento do imposto em questão são expressos ao estabelecerem que o tomador de serviço de transporte será responsável pela retenção do tributo e seu repasse ao Fisco, tornando-se contribuinte substituto, nos termos do artigo 8º da Lei 7.014/96, copiado.

Cogitar que qualquer disposição contratual havida entre particulares poderia ensejar o afastamento das disposições legais supra destacadas, prevalecendo sobre texto expresso de lei, vai de encontro ao que tratou de estabelecer o legislador no artigo 123 do Código Tributário Nacional, reproduzido, entende.

Ocorre que, diversamente do consignado pela autoridade fiscal no bojo do ato administrativo ora combatido, as empresas tomadoras dos serviços da impugnante deram cumprimento ao regramento contido no artigo 8º, inciso V da Lei 7.014/96 e artigo 298, inciso III, § 3º, inciso I do RICMS/BA, assumindo sua condição de substituto tributário para promover a retenção do montante relativo ao imposto, registra.

Em atenção ao disposto na norma estadual, a retenção do imposto foi devidamente indicada na documentação fiscal emitida para amparo das operações realizadas, deixando expresso ao Fisco que tais operações estavam sob o regime de substituição tributária por retenção, notando, a título exemplificativo, o registro constante no CTE nº 18.974, emitido para a PEPSICO DO BRASIL LTDA. (doc. 06), que em seu campo de observações destaca estar a operação submetida ao regime específico de substituição.

Também em relação ao CTE nº 17.990, referente à operação de transporte contratada pela NESTLE BRASIL LTDA (doc. 06), houve o devido registro da operação sob o regime de substituição tributária estabelecido no artigo 298 do RICMS-BA, reproduzido.

Diz que o cumprimento ao disposto na Lei 7.014/96 e no RICMS/BA por sua parte poder ser verificado em cada documento que lastreia as operações de transporte realizadas (doc. 07), não prevalecendo a suposta violação à legislação estadual quando esta atendeu ao que se encontra expressamente previsto na legislação, e se por qualquer razão as empresas tomadoras de serviços, responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, deixaram

de repassar à Fazenda Estadual o montante relativo ao imposto deduzido dos pagamentos realizados à transportadora impugnante (doc. 08), somente contra as tomadoras poderá ser direcionada a pretensão do Fisco, haja vista a atribuição de responsabilidade por força de lei.

Registra ter a Fazenda Estadual também lavrado em face da NESTLE BRASIL LTDA. o Auto de Infração nº 2693583004/16-3 para a cobrança dos mesmos tributos aqui exigidos (doc. 09), caracterizando verdadeira cobrança em duplicidade para enriquecimento indevido dos cofres públicos, ou seja, o Fisco tem promovido a exigência do recolhimento de imposto e multa em face da prestadora de serviços, o que não tem qualquer responsabilidade *in casu*, como também o fez em relação à tomadora, à qual efetivamente foi atribuída responsabilidade pela retenção do tributo e seu repasse ao erário.

Firma que a autoridade julgadora irá constatar que os pagamentos promovidos pelas tomadoras dos serviços não eram realizados para cada uma das operações, sendo efetuados pagamentos em bloco, identificados pelas faturas e pelos extratos bancários em anexo, que identificam os valores creditados em favor da impugnante, com a dedução do montante retido para repasse ao Fisco (doc. 07).

Diante do exposto, comprovadas as retenções levadas a efeito pelas empresas tomadoras dos serviços de transporte, na forma determinada pelo artigo 8º, inciso V da Lei 7.014/96 e artigo 298, inciso III, § 3º, inciso I do RICMS/BA, que estabelecem tal obrigação legal, entende não prevalecer a exigência em seu desfavor, devendo ser julgado insubsistente a autuação realizada, o que desde logo se requer.

Ante o exposto, requer:

- a) sejam acolhidas as preliminares suscitadas, reconhecendo-se os vícios de forma do Auto de Infração, e, por consequência, seja o mesmo anulado em sua integralidade;
- b) seja acolhida a preliminar de decadência, para fins de afastar da autuação os valores relativos aos meses de 01/2015, 02/2015 e 03/2015, com a redução do valor exigido em R\$ 78.480,00.
- c) seja acolhida a preliminar de ilegitimidade do prestador de serviços de transporte para responder pelo imposto retido pelo tomador nas operações, anulando-se o Auto de Infração;
- d) seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, em razão da regular transferência de crédito entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
- e) mantida a autuação, requer seja suprimido do valor total a parcela relativa aos juros moratórios uma vez que não há se falar em juros moratórios incidentes sobre multa.
- f) na hipótese de subsistir qualquer saldo entendido como devido, requer a impugnante seja promovido, pela Fazenda Pública Estadual, o abatimento dos débitos consignados no Auto de Infração com os créditos acumulados de ICMS.

Requer, por fim, concessão do prazo de 15 (quinze) dias para juntada dos originais e cópias autenticadas dos respectivos documentos anexados à presente defesa administrativa, se necessário.

Apresentou documentos de fls. 143 a 357.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 359 a 364, após descrever a infração, enquadramento legal, valor e multa aplicada, bem como a tese defensiva, esclarece que a mesma foi constatada pela observação de ter a empresa prestado serviços continuados de transportes de cargas mediante contrato para este fim.

Aponta ter sido firmado Contrato de Prestação de Serviços de Transporte, tendo de um lado, como contratada a empresa autuada, e como contratante Nestlé Brasil Ltda., e durante o período de 2015 e 2016 a contratante utilizou os Serviços de Transporte para as suas unidades sediadas na Bahia:

1. Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., em Feira de Santana;

2. Nestlé Brasil Ltda., Itabuna;
3. Nestlé Brasil Ltda., Feira de Santana;
4. Nestlé Brasil Ltda., Castro Alves.

Indica que entre as diversas cláusulas que regem o referido contrato, cita as que interessam para a lide, qual sejam:

“5.5. As notas fiscais/faturas serão emitidas pela contratada em inteira conformidade com as exigências regulamentares, especialmente as de natureza fiscal, destacando, quando exigível, os percentuais de retenção, em especial aqueles relativos ao INSS e IRPF.

(...)

6.1. O presente contrato vigorará pelo prazo de 24 (vinte e quatro) meses de 01/09/2015 a 31/08/2017.

(...)

7.2. Todos os impostos, taxas e contribuições de qualquer espécie, que existam ou venham a existir relativos ao presente Contrato, serão de exclusiva responsabilidade da CONTRATADA, que se compromete a recolher assiduamente todos os tributos que incidam ou venham a incidir sobre os Serviços, apresentando à CONTRATANTE os respectivos recibos quitados e certidões negativas de débitos, quando lhe forem solicitadas”.

Ressalta, de igual modo, terem sido firmados Contratos de Prestação de Serviços de Transporte, tendo de um lado, como contratada a empresa autuada, e como contratante

1. Suzano Papel e Celulose S. A., estabelecida em Mucuri;
2. Pepsico do Brasil Ltda., localizada em Feira de Santana.

Quanto ao argumento defensivo de que inexistiria fundamentação legal para preconizar a necessidade de recolhimento do imposto pelo prestador do serviço, em razão da existência de previsão contratual neste sentido, e que nenhum dos normativos enunciados no Auto de Infração autorizavam expressamente o surgimento do dever jurídico de recolher o ICMS na hipótese apontada pelo Fisco, lembra ter sido a infração lavrada na vigência do artigo 298 do RICMS/12, vigente até 31/12/2019, reproduzido.

Portanto, naquela oportunidade a autuada mantinha relação contratual com as empresas tomadoras de seus serviços de transporte, que permitia a substituição tributária por retenção, porém, nos contratos mencionados, as partes pactuaram que os impostos, inclusive o ICMS incidente nas prestações dos serviços de transportes de cargas, não seriam retidos pelos contratantes, ficando, por conseguinte, com a autuada/contratada a responsabilidade pelos recolhimentos conforme se depreende da cláusula contratual 7.2 copiada.

Por esta consideração, qual seja, a disposição contratual de não retenção dos impostos incidentes, por parte da contratante tomadora dos serviços, a autuada tinha a obrigação legal de depois de apurar, recolher o ICMS devido nas prestações de serviço realizadas, e por não o ter feito, justifica a lavratura do presente Auto de Infração.

Pontua que primeiramente houve a ocorrência do fato gerador do ICMS conforme dispõe o artigo 1º, inciso II, da Lei 7.014/96. Em seguida, a incidência do ICMS prevista no artigo 2º da mesma Lei, bem como a forma de recolhimento prevista no artigo 23 do mencionado diploma legal, todos reproduzidos.

Quanto ao RICMS/12, transcreve o artigo 332, inciso I, afirmando que o enquadramento legal aplicado, se reporta, unicamente à legislação aplicada ao caso, que na hipótese em tela se trata de omissão de recolhimento do ICMS em decorrência de disposição legal, e não previsão contratual, como explicitado nos tópicos acima, cuja responsabilidade natural do recolhimento do imposto devido é exclusivamente da autuada, visto ter emitido os Conhecimentos de Transporte de Cargas, sem destaque do ICMS devido na operação, sob a alegação de transferência de sua responsabilidade para o tomador do serviço.

Frisa que, mesmo irregular, fosse a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS transferida para o tomador dos serviços, este não efetuou, ou efetuou a menor, o recolhimento do imposto devido, conforme demonstrado no Auto de Infração, causando prejuízo ao Erário Estadual e por tal razão, a seu ver, a responsabilidade pelo recolhimento deve voltar para a autuada, nos termos do artigo 128 do CTN.

Tendo como comprovada a falta de recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviços realizadas pela autuada, comprovada, igualmente, a falta de recolhimento por parte do substituto tributário, conclama que se julgue totalmente procedente o Auto de Infração em tela.

Foram os autos encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 07/02/2022 (fl. 365), recebidos no CONSEF em 01/03/2022 e distribuídos a este relator em 08/03/2022 (fl. 365-v).

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa Dr. Paulo Rômulo Maciel de Souza Júnior, OAB/ES 21.017, que em sede de sustentação oral, pontua a extinção parcial do crédito tributário em exigência, pela ocorrência da decadência para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2015, por força do § 4º do artigo 150 do CTN.

Prossegue com a ausência de indicação dos pressupostos jurídicos da autuação, o que prejudica a defesa da empresa, destacando os dispositivos legais indicados pela autoridade fiscal, e que a previsão do artigo 298 do RICMS/12 não consta em qualquer momento da autuação.

Firma trazer a lei a previsão para a retenção e pagamento do imposto, e não o contrato firmado eventualmente com as tomadoras do serviço, o que torna o lançamento nulo, ainda mais sendo a autuada pessoa não indicada em lei como responsável pelo imposto, pois neste caso, ela é substituída da obrigação tributária, devendo ser considerada a norma do artigo 128 do CTN, além do que o contrato não pode ir de encontro à Lei, invocando o artigo 123 do mesmo CTN, sendo que as cláusulas contratuais eventualmente existentes, não podem sobressair em relação à previsão legal expressa

Diz restar flagrante que a interpretação realizada pela fiscalização se apresenta equivocada, o que implica em nulidade do lançamento.

Não pode ser responsabilizada por imposto eventualmente não recolhido pelos tomadores de serviços, à vista da comprovação de ter sido reduzida dos valores recebidos a parcela do imposto, o que implicou em autuação da Nestlé Brasil Ltda., em Auto de Infração que indica, o que implicaria em *bis in idem*.

Garante ter buscado junto aos tomadores de serviços documentos que comprovassem os recolhimentos, porém, não foram os mesmos disponibilizados, o que justifica a sua não apresentação, e caso haja dúvida, requer que se oficie às contratantes tais informações neste sentido, na busca pela verdade material.

Ratifica os pedidos pela anulação e improcedência.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Cientificação de Início de Ação Fiscal, transmitida pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 03/02/2020, (fl. 05)

A ciência do lançamento se deu em 14/04/2020, através do Domicílio Tributário Eletrônico, na forma do documento de fl. 86.

A memória de cálculo da autuação com os demonstrativos analíticos e sintéticos se encontra às fls. 06 a 84, impressa.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar quem seria considerado sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na sua análise.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo a atividade principal de “Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional”, CNAE 49.30-2-02, estabelecido no município de Conceição do Jacuípe.

A acusação é a de que teria deixado de recolher no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios, deixando de destacar o imposto devido pela operação e atribuindo ao tomador do serviço a substituição do referido imposto para posterior recolhimento considerando a existência de contrato de prestação de serviços continuados. Entretanto os contratos firmados atribuiriam ao prestador do serviço a responsabilidade por todos os tributos inerentes à prestação.

Antes, porém, analiso questão prejudicial a ser apreciada, quanto a arguição de ocorrência da decadência parcial, abrangendo o período de janeiro a março de 2015.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Já o artigo 173, inciso I do mesmo CTN, assim prevê:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais

visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”*.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o

“pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Diante de tal raciocínio, entendo não estar presente nos autos a hipótese de decadência, vez ser a acusação de falta de recolhimento no prazo regulamentar, do ICMS referente a Prestação de Serviço de Transporte, devidamente escrituradas nos livros fiscais próprios, deixando de destacar o imposto devido pela operação e atribuindo ao tomador do serviço a substituição do referido imposto para posterior recolhimento considerando a existência de contrato de prestação de serviços continuados.

Ou seja, apesar do documento fiscal ter sido escriturado na EFD do sujeito passivo, este não fez qualquer lançamento ou recolhimento do imposto tido como devido, inexistindo a “*ocorrência do fato jurídico tributário*”.

Por tais razões, reconheço inexistir a decadência suscitada, amparada nos argumentos acima expendidos, refutando os argumentos defensivos apresentados, até mesmo diante do fato de o julgado trazido pela defesa como paradigma, a saber, a decisão do STJ, por sua 2ª Turma, quando do AgRg no REsp 1277854/PR, julgado em 12/06/2012, o qual, ao invés de reforçar a tese defensiva, ampara a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, ao caso sob exame, diante de não ter sido provado nos autos ter sido realizado qualquer pagamento relativo às operações autuadas, por parte do contribuinte.

Diante de tal posicionamento, cristalino está que no caso em comento, a Secretaria da Fazenda não se manteve inerte e sem adotar qualquer ação frente ao ocorrido, mas sim, no prazo previsto na legislação adotou as devidas providências para homologar as operações realizadas pelo contribuinte, motivo pelo qual não acolho tal arguição.

Quanto as questões preliminares propriamente ditas, inicio pela arguição de o lançamento realizado não poder subsistir, pois não confere subsídios ao contribuinte para se defender, já que o seu fundamento legal específico não foi apresentado.

No corpo do Auto de Infração, indicou o autuante que teriam sido violados os artigos 2º, inciso VI, e 32 da Lei 7.014/96, bem como o artigo 332, inciso I do RICMS/12.

Lembro que este último se reporta a prazo de pagamento do imposto, enquanto aqueles dizem respeito à responsabilidade tributária, forma e prazo de recolhimento do tributo.

Ainda que o autuante não tenha de forma explícita indicado o dispositivo específico relativo à contratação de serviços de transportes sucessivos, caso em tela, eventuais incorreções ou omissões e inobservância de exigências formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, o que neste caso, até pela descrição da acusação, se apresenta extremamente clara, o que concorre para a rejeição da preliminar, até pelo fato de ter o contribuinte autuado entendido perfeitamente o teor da acusação, e comparecido ao processo para se defender nos exatos termos da acusação.

No tópico relativo à ilegitimidade passiva, a autuada afirmou peremptoriamente a existência de contrato com diversas empresas, nos quais ficou pactuada a responsabilidade destas quanto à retenção e recolhimento do imposto sobre as prestações de serviços de transporte realizadas, como se observa nos documentos por ela trazidos às fls. 302 a 344.

E neste momento, saindo um pouco da esfera tributária, adentrando na esfera civil, especificamente na teoria dos contratos e sua aplicação, bem como o fato de este (contrato), estabelecer direitos e deveres entre as partes, os quais devem ser observados e cumpridos.

Estamos a falar, portanto, do *Pacta sunt servanda* termo que significa que “*os pactos devem ser cumpridos*”, representando o princípio da força obrigatória dos contratos, que diz: se as partes estiverem de acordo e desejarem se submeter a regras estabelecidas por elas próprias, o contrato obriga seu cumprimento como se fosse lei.

Isso diante do fato de os contratos estarem inseridos no nosso cotidiano, sendo que praticamente todos os atos cotidianamente praticados estão inseridos em alguma das fases de um contrato, sendo exigido segurança em relação aos pactos humanos, de modo que o *pacta sunt servanda* representa importante pilar das relações privadas.

Tal princípio é, pois, consequência imediata da autonomia da vontade, uma vez que estando as partes de acordo e queiram se submeter a regras por elas próprias estabelecidas, o contrato obriga os contratantes como se fosse lei, devendo o pacto se sujeitar a todos os pressupostos e requisitos impostos pelo ordenamento jurídico para que seja válido.

No Brasil, se manifesta como um princípio não escrito, e possuindo o caráter de princípio geral do direito contratual, cuja desobediência acarreta consequências previstas em lei, pode-se dizer que é um princípio válido e consagrado, uma vez que não teria sentido a autonomia da vontade, se os pactos não tivessem força vinculativa e obrigatória entre as partes.

Decorre, pois, da ampla liberdade concedida às partes na contratação de seus interesses para um fim específico, observados os requisitos de existência, validade e eficácia e sua intangibilidade, impõe aos contratantes, que em situação de normalidade venham a cumprir suas obrigações nos exatos termos que foram pactuadas, sob pena de responderem de várias formas pelos prejuízos que ocasionarem à outra parte frente ao seu descumprimento.

Uma das consequências de tal Princípio decorre da impossibilidade de alteração do pactuado sem que outro trato venha o substituir ou extinguir, conferindo segurança aos negócios jurídicos, sobretudo na visão da parte que venha a ser prejudicada pelo não cumprimento da outra parte.

Na teoria dos negócios jurídicos, há de se fazer a distinção entre os atos unilaterais e os bilaterais, sendo aqueles os que se aperfeiçoam pela manifestação da vontade de uma das partes, enquanto estes, os que nos interessam, dependem da coincidência de dois ou mais consentimentos. Os negócios bilaterais, isto é, os que decorrem de acordo de mais de uma vontade, são os contratos. Logo, temos que o contrato representa uma espécie do gênero negócio jurídico.

A diferença específica entre ambos consiste na circunstância de o aperfeiçoamento do contrato depender da conjunção da vontade de duas ou mais partes, e, conseqüentemente, a formação do negócio jurídico depender da conjunção de duas vontades, nos encontramos na presença de um contrato, que é, pois, o acordo de duas ou mais vontades, em vista de produzir efeitos jurídicos.

O artigo 421 do Código Civil dispõe que a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, existindo vários princípios que regem o direito contratual e se constatando o fato de o legislador vir restringido, mais ou menos, a liberdade contratual, a qual somente encontra restrição na lei, e só nela.

Diante de tais colocações, o contrato não se circunscreve apenas ao Direito das Obrigações, estendendo-se aos outros ramos do direito privado e mesmo ao direito público, e, embora não se possa negar o aspecto contratual de muitas relações jurídicas que se estabelecem mediante o acordo de vontades e fora do terreno patrimonial, uma parte considerável da doutrina procura limitar o conceito de contrato, em sentido estrito, aos ajustes que constituam, regulem ou extingam direitos e obrigações.

Nesta senda, o *pacta sunt servanda*, ao lado da autonomia privada e da relatividade das convenções, é parte dos princípios tradicionais dos contratos e a sua força obrigatória dos contratos determina que os mesmos são considerados obrigações justamente pela força impositiva que lhe é atribuída.

Há, entretanto, uma limitação ao direito de contratar das partes, quais seja, a de que exista plena observância do arcabouço legal, sob pena de nulidade do pacto celebrado, com a conseqüente impossibilidade de possuir validade jurídica.

A respeito, posso mencionar o entendimento dos Tribunais Superiores, especialmente o STJ, dentre os quais destaco trecho do Agravo em Recurso Especial 1876305/RJ, relatado pela Ministra Maria Isabel Gallotti, julgado em 29/11/2021:

“Considerando que o contrato faz lei entre as partes, de rigor o cumprimento dos dispositivos acordados, sobretudo se estiver conforme legislação pertinente. Aplicação do princípio da lei entre as partes (lex inter partes) e o da observância do pactuado (pacta sunt servanda). Recurso ao qual se nega provimento”. (Grifei).

Aqui reside o cerne da questão ora sob análise.

O contrato firmado entre a empresa autuada e seus clientes, especialmente o trazido aos autos com a empresa Nestlé Brasil Ltda., feriu e violou norma específica que determina responsabilidade quanto a retenção e recolhimento do ICMS, relativo as prestações de serviços realizadas, o que propiciaria a constituição do crédito tributário, na ótica do autuante.

Por tal razão, a sujeição passiva não pode ser objeto de convenções e/ou contratos particulares, a menos que haja disposição de lei em contrário, significando que as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento do tributo não poderão ser oponíveis à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, consoante firmado expressamente no artigo 123 do CTN:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Isso significa ser o sujeito passivo somente definido pela lei, fato que vincula os agentes do Fisco, cuja atividade vinculada de lançamento também importa em identificar o sujeito passivo da obrigação tributária cuja ocorrência seja constatada nos termos do artigo 142 do mesmo CTN.

De outra banda, em decorrência de norma legal não tem como se esquivar ou transferir obrigação, nem mesmo por convenção ou contrato que pretenda transferi-la a terceira pessoa, cujo acordo de vontade pode ter valor no âmbito civil dos convenientes, mas não perante o Fisco.

E não somente não existindo permissão legal para tal prática, como, de igual modo, previsão expressa para a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, relativo a prestações sucessivas de serviços de transportes, descabe qualquer argumento em sentido contrário.

Oportuno mencionar a decisão do STJ no Recurso Especial 1736428/RS, prolatada pela sua 2ª Turma, tendo como Relator o Ministro Herman Benjamin, em 17/05/2018, a qual possui a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ART. 123 DO CTN. INOPONIBILIDADE À FAZENDA PÚBLICA DAS CONVENÇÕES PARTICULARES RELATIVAS A RESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

(...)

2. O Tribunal a quo está em consonância com o entendimento do STJ no sentido de que por força do art. 123, salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (Grifei).

Do voto, destaco o seguinte trecho: *“A duas porque o art. 123 do CTN assinala que ‘as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes’. É da essência do Direito Tributário que o contribuinte*

seja também obrigado a pagar o tributo, sem prejuízo da responsabilidade atribuída a sucessores ou terceiros”.

Neste sentido, a legislação do ICMS do Estado da Bahia assim prevê:

Lei 7.014/96:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal”.

Esta, pois, é a regra legal a qual deve ser cumprida.

Já o RICMS/12 na redação do *caput* vigente até 31/12/19:

“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.

§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:

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

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

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

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

§ 3º A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte implica que:

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

Da mesma forma, o artigo 414 daquele dispositivo normativo:

“Art. 414. Nas prestações de serviço de transporte de que trata esta seção, vinculadas a contrato para prestações sucessivas, em que for atribuída pela legislação tributária, ao tomador do serviço, a condição de contribuinte substituto e a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pelo prestador, fica dispensada a emissão dos documentos previstos no Ajuste SINIEF 06/89, desde que o transporte esteja acobertado pelo documento emitido para a operação.

Artigo I. § 1º Para efeito da dispensa de emissão de documentos fiscais a que se refere o caput, o contribuinte substituto deverá consignar no campo ‘Informações Complementares’ dos documentos que acobertarem o transporte da mercadoria, a seguinte expressão: ‘Dispensada a emissão de conhecimento de transporte eletrônico - serviço de transporte vinculado a contrato para prestações sucessivas - substituição tributária - § 4º do art. 298’.

§ 2º O estabelecimento prestador do serviço de transporte deverá, ao final de cada mês, emitir um único conhecimento de transporte eletrônico englobando as prestações realizadas no período de apuração.

§ 3º O conhecimento de transporte eletrônico será emitido de forma individualizada para cada cliente e, além dos demais requisitos, deverá conter

I - referência aos números dos documentos que englobar;

II - no campo ‘Informações Complementares’, a expressão ‘Regime Especial - Protocolo ICMS 35/05’.

§ 4º A apuração e recolhimento do imposto devido serão efetuados na forma e nos prazos regulamentares”.

Impende se afirmar que a responsabilidade por substituição tributária se dá antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a lei atribui a condição de responsável tributário a terceira pessoa mesmo antes de ter se materializado o fato capaz de gerar a obrigação tributária.

O argumento do autuante em relação a aplicação do disposto no artigo 128 do CTN, não o ajuda, a vista da seguinte previsão ali contida:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

De tal texto legal acima transcrito, se conclui da necessidade de existência de lei ordinária para estabelecer a responsabilização tributária de terceiros, já que, de acordo com o Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Nesta direção, valho-me do apropriado ensinamento de Hugo de Brito Machado (Curso de direito tributário. 26ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 159) no seguinte sentido: *“denomina-se responsável o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte (...), tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei”*.

Assim, pode a lei nomear um terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva – caso em que aquele atuará como substituto tributário – ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

Da leitura do contrato encartado pela defesa, firmado com Pepsico do Brasil Ltda. (fls. 315 a 344), observo, por exemplo, que na cláusula 7ª (Das Obrigações Tributárias), na fl. 322, foi estipulado especificamente que (item 7.2) a contratante *“...reterá o valor dos tributos incidentes sobre a operação, na qualidade de responsável tributária e os abaterá do pagamento a ser realizado para a Transportadora, desde que devidos nos termos de lei ou regulamentação aplicável”*.

Daí se conclui que tal contrato foi firmado nos exatos termos da legislação, qual seja, acordando ser a contratante a responsável pela retenção e recolhimento do imposto, a título de substituição tributária, o que afastaria a responsabilidade da autuada em recolhê-lo, diante da previsão legal acima indicada, cabendo, pois, ao Fisco, lançar sobre tais empresas, e não sobre a autuada, o seu olhar no sentido de verificar a correteza, contumácia e regularidade da retenção e dos recolhimentos, tidos pelo próprio autuante como não realizados ou realizados a menor, pelas contratantes/tomadoras dos serviços.

Tal contrato, legalmente válido, pois, conduz de forma clara a ilegitimidade passiva da autuada, a qual nos termos explícitos da legislação transferem a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações formalmente contratadas aos contratantes, o que caracteriza a situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

(...)

b) em que se configure ilegitimidade passiva”.

Quanto ao contrato mencionado com a Nestlé Brasil Ltda. (fls. 302 a 314), mencionado na informação fiscal, e cuja cláusula 7.2 determina caber à contratada, no caso, a autuada, a responsabilidade pelos impostos acaso devidos, como visto linhas acima, por se apresentar como contrário à determinação da lei, não possui qualquer validade e eficácia perante a Fazenda Pública, não amparando a autuação, de igual modo.

Contrariamente ao assegurado na impugnação, não foi acostado qualquer contrato celebrado entre a empresa autuada e Suzano Papel e Celulose S. A., o que me impede de tecer qualquer consideração sobre o mesmo.

Tal situação desemboca na nulidade do lançamento fiscal, posição que adoto. Auto de Infração nulo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **140780.0010/20-3**, lavrado contra **TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto n 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala virtual de Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2022.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/ RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR