

PROCESSO	- A. I. Nº 281082.0011/21-4
RECORRENTE	- FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0129-02/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 15/09/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0239-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. Contribuinte reteve o imposto na qualidade de sujeito passivo por substituição, e não recolheu o mesmo relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Não foi trazida a necessária e essencial prova de qualquer recolhimento efetuado a tal título. Infração subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade. Negado o pedido para realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração ora apreciado que foi lavrado em 21 de dezembro de 2021 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 157.270,75, além de multa de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 007.014.001. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de fevereiro, março, junho a novembro de 2017, março de 2018, agosto de 2019 novembro e dezembro de 2020.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 28 a 43. Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 83 a 89.

Após as intervenções, a JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O 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 transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu em 15/01/2021 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram de forma amostral às fls. 07 a 21, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 23.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e 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 o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

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 objetiva peça de impugnação.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise das mesmas neste momento, iniciando em relação ao argumento de não ter sido observada a nova realidade fiscal/contábil do estabelecimento pelos autuantes, o quais não realizaram a recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, esclareço não proceder.

Inexiste qualquer necessidade de recomposição da escrituração fiscal do sujeito passivo, tendo em vista que a infração apurada se resume a descumprimento de obrigação principal.

De igual modo, não há que se falar que o valor pago como liquidação antecipada dos títulos de créditos concedidos no contrato de financiamento firmado no ano de 2014 com o Estado da Bahia, para fins de adesão aos incentivos fiscais do programa PROAUTO/FUNDESE, tenha implicado na quitação ou pagamento do passivo tributário.

Isso se justifica pelo fato de que, na forma do documento acostado às fls. 65 a 69, denominado “Primeiro Termo Aditivo ao Contrato de Desenvolvimento de Empreendimento Industrial e Outras Avenças que Entre si Celebram o Estado da Bahia e a Ford Motor Company Brasil Ltda., com Intervenência/Anuência da DESENBAHIA – Agência de Fomento do Estado da Bahia S. A.”, se percebe que a autuada se habilitou aos benefícios fiscais do PROAUTO, a fim de usufruir incentivos fiscais e financiamento de capital de giro, através de empréstimo concedido pela DESENBAHIA.

Por ocasião do encerramento das atividades da empresa, houve o pagamento de todas as importâncias recebidas em decorrência de tal contrato, cujo cálculo de valor sequer foi contestado pela autuada.

Vê-se, pois, que tal montante equivale a valor de financiamento, não tendo qualquer poder de quitar débitos tributários eventualmente existentes, como o presente.

Lembro que conceitos de direito privado, dos quais os contratos fazem parte, não podem influenciar na definição dos efeitos tributários, nos termos do artigo 109 do CTN, como, aliás, bem apontado pelo autuante na informação fiscal prestada:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Ou seja: a operação mencionada pela defesa foi relativa a crédito bancário de natureza financeira, e não de crédito tributário. E não poderia ser de outra maneira.

Assim, não acolho o argumento defensivo quanto ao mesmo, o que contribui para a rejeição dos argumentos defensivos a título de preliminar de nulidade.

Quanto ao pedido para realização de diligência, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa, desprezando o fato de que os documentos autuados se encontram em poder da empresa, vez que por ela emitidos.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal a “Fabricação de outras peças e acessórios para veículos automotores não especificadas anteriormente”, CNAE 29.49-2-99, estabelecido no município de Salvador.

A acusação é a de que teria deixado recolher o imposto retido a título de substituição tributária em documento fiscal

Esclareço quanto ao mérito da autuação, que a acusação formulada versa acerca da falta de recolhimento de ICMS retido pela empresa autuada, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

A norma legal vigente define, na Lei 7.014/96, em seu artigo 34, inciso III que:

“Art. 34. São obrigações do contribuinte:

(...)

III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual”.

Por outro lado, o artigo 8º, inciso V, do mesmo dispositivo legal, assim determina:

“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”.

Ao seu turno, o § 2º do mesmo artigo 8º da Lei 7.014/96, prevê:

“§ 2º O regulamento poderá deixar de considerar incluída no regime de substituição tributária qualquer das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei, ou restringir a aplicação do regime em relação a determinadas operações ou prestações”.

Como acima visto, o inciso V do artigo 8º da Lei 7.014/96, considera o contratante de serviço de transporte interestadual e intermunicipal como responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados, entretanto, a norma contida no § 2º do artigo 8º da mesma Lei prevê que o regulamento poderá restringir a aplicação do regime em relação a determinadas prestações.

O artigo 298 do RICMS/12, restringiu o regime de substituição tributária por retenção às prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal e quando as prestações fossem realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado ou quando envolvessem repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato, como se percebe da sua redação vigente até 31/12/2019 aplicável quando dos fatos geradores:

“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”.

Diante da edição do Decreto 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, com efeitos de 01/01/20 até 26/06/2020, a redação do caput do artigo mencionado ficou a seguinte:

“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:”.

Já a partir de 27/06/2020, a redação do caput do referido artigo passou a ser:

“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:”.

Os incisos de tal artigo não sofreram alteração ao longo de tal período, como se percebe:

- 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.

§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.

§ 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’;

II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

III - em substituição à exigência do inciso II do § 3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;

IV – no transporte metropolitano de pessoas, mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente

autorizado pelo fisco estadual.

§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária”.

Esclareço que o prazo diferenciado para pagamento do imposto relativo à prestação de serviço de transporte, quando atribuída a terceiro a responsabilidade pela retenção, estabelecido na alínea “b” do inciso XIII do artigo 332 do RICMS/12, como dia 15 do mês subsequente, corretamente indicado pelos autuantes, também indica que esse débito fiscal não poderia ser lançado no regime de contracorrente do contribuinte autuado.

Quanto ao argumento defensivo de que prestações arroladas na autuação teriam sido objeto de redespacho, ou seja, de subcontratação dos serviços de frete pelas transportadoras, entendo não poder ser acolhida, diante da disposição contida no artigo 441, § 4º, do RICMS/12:

“Art. 441. Na subcontratação de serviço de transporte, a prestação será acobertada pelo Conhecimento de Transporte emitido pelo transportador contratante (Conv. SINIEF 06/89).

(...)

§ 4º Na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes da unidade federada de início da prestação do serviço, salvo no caso de transporte intermodal”.

Tal disposição, entretanto, ao contrário do entendimento da autuada não pode ser interpretado isoladamente, mas sim, em conjunto com o disposto no artigo 298 do mesmo instrumento regulamentar já devidamente explicitado acima.

Não persiste, pois, qualquer dúvida quanto à responsabilidade originária ser da empresa autuada, uma vez estar a transportadora que efetua a subcontratação sujeita à substituição tributária por retenção, nos mesmos moldes do citado artigo 298 do RICMS/12.

Aliás, digno de destaque a respeito é o Conhecimento de Transporte demonstrativo de como procedera a empresa autuada, efetuando a retenção do imposto por substituição tributária, no exemplo por ela própria citado acerca daquele que se encontra impresso às fls. 17 e 18 dos autos.

Logo, em função da documentação acostada pelos autuantes, e que embasam o lançamento ora analisado, frente ao fato de a empresa Ford Motor Company Brasil Ltda. ter efetiva e comprovadamente retido o montante do ICMS correspondente à substituição tributária, entretanto não efetuou o recolhimento a favor do estado da Bahia, como estava obrigada, o que, por outro lado, vem a se constituir em crime de natureza penal, além de ilícito tributário, caracterizado na Lei 8.137/90 que define os crimes contra a ordem tributária, e que tipifica tal conduta no seu artigo 2º, inciso II:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.

A respeito de tal conduta, o pleno do STF, quando do julgamento do HC 163.334/SC, em 18/12/2019, firmou maioria para a tese de que tal conduta se constitui em crime.

A decisão, relatada pelo Ministro Relator Luís Roberto Barroso contém a seguinte Ementa:

“DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE. I. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.

3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.

4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.

5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.

6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de "laranjas" no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.

7. Recurso desprovido.

8. Fixação da seguinte tese: *O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*.

Recomenda-se, pois, o envio de cópia dos presentes autos ao Ministério Público para análise e adoção dos procedimentos que entender necessários.

Ademais, registro o fato de a autuada não ter colacionado aos fólios qualquer comprovação de que o imposto havia sido recolhido, ao contrário, acusou formalmente as transportadoras de não terem recolhido aos cofres públicos o valor do imposto correspondente às operações, o que, de igual modo, rechaça o argumento de ilegitimidade passiva arguido, pelo fato de ser, em verdade, a autuada a responsável pelo recolhimento do imposto devido pela prestação de serviços de transporte, tanto que o destacou em seus documentos emitidos.

Diante de tais argumentos e inexistindo qualquer comprovação de que a empresa recolheu os valores ora reclamados na presente autuação, entendo ser o Auto de Infração inteiramente procedente.

Pertinente citar que a mesma empresa sofreu autuação de idêntico teor, o que resultou no Acórdão JJF 0049-03/22-VD, julgado em 12/04/2022, o que reforça o procedimento contumaz praticado quanto a retenção e não recolhimento do ICMS.

Também não posso considerar os paradigmas judiciais trazidos pela defesa, tendo em vista que se reportam a matéria diversa do presente, como a referente a documento inidôneo, tema aqui não abordado.

Em reforço ao entendimento firmado no presente voto, posso mencionar decisões deste CONSEF no mesmo sentido, conforme Acórdãos CJF 0355-12/21-VD, CJF 0373-11/17 e JJF 0101-01/19.

Os advogados da empresa recorrente apresentam o Recurso Voluntário às fls. 121/137, onde relata quanto a tempestividade da peça, faz a síntese dos fatos da autuação.

Resume a síntese das arguições de defesa:

- (i) o procedimento que originou a lavratura do Auto de Infração em questão é nulo, pois não foi feita a necessária recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado, a fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com o Estado da Bahia, para o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46 (Termo Aditivo, de 27/05/2021), relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/ FUNDESE;
- (ii) não obstante a flagrante nulidade que macula o presente lançamento, ressalta-se também que há insanável vício material relacionado ao erro de sujeição passiva, na medida em que a responsabilização pelo eventual crédito tributário devido é pessoal do transportador da mercadoria, uma vez que o mesmo promoveu a retenção do imposto no CTe e não o levou à tributação, configurando apropriação indevida do ICMS/ST repassado pela ora Recorrente quando do faturamento dos veículos; e,
- (iii) por fim, cabe destacar que há no presente lançamento diversas operações que foram objeto de subcontratação dos serviços de frete pelas transportadoras, de forma a restar evidente que eventual ICMS/ST não recolhido também é de total responsabilidade das transportadoras contratantes, nos termos do artigo 441, § 4º do RICMS/BA.

Infere, chamando atenção para a análise dos Conhecimento de Transporte – Cte's que embasaram o presente lançamento, sendo possível verificar que as empresas transportadoras contratadas efetuaram o destaque/ retenção do ICMS/ST incidente sobre a prestação dos serviços de transporte,

mas não levou este valor à tributação em favor do Erário baiano, de modo que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sujeito à substituição tributária oriundo da aquisição dos serviços de transporte é pessoal do transportador.

Suscita nulidade material da autuação em virtude do erro detectado na apuração do crédito tributário ora exigido. Esclarece-se ser beneficiária do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo— PROAUTO, vinculado ao Fundo de Desenvolvimento Social e Econômico — FUNDESE, concedido na Lei nº 7.537/99, o qual objetiva o desenvolvimento da indústria automobilística no Estado da Bahia, sendo autorizada a utilizar o montante referente ao aludido capital para compensação do ICMS devido mensalmente ao Estado da Bahia, conforme previsto em seu Contrato com o Estado, firmado em 29/12/2014, e no artigo 4º do Decreto nº 14.209/2012, que fora concedida linha de crédito oriunda do FUNDESE, conversível em isenção parcial do ICMS, a ser aplicada em cada período de apuração, correspondente ao montante equivalente a 80% do ICMS mensal apurado, o qual era lançado na escrita fiscal do estabelecimento autuado na forma de crédito presumido.

Salienta que era obrigada a efetuar, em cada período de apuração, o recolhimento mínimo à vista equivalente ao percentual de 20% sobre o ICMS devido, nos moldes do regime especial de tributação concedido pela Lei nº 7.537/99 e Contrato de Financiamento. Explica que em maio de 2021, a ora Recorrente e o Estado do Bahia firmaram o “*PRIMEIRO TERMO ADITIVO AO CONTRATO DE DESENVOLVIMENTO DE EMPREENDIMENTO INDUSTRIAL E OUTRAS AVENÇAS*”, a fim de pactuar a liquidação antecipada relativa ao crédito presumido acumulado do estabelecimento autuado, em decorrência do referido contrato de financiamento, haja vista a comunicação de encerramento das atividades fabris neste Estado da Bahia (Doc. 02- Impugnação).

Assim, em cumprimento à Cláusula Primeira do aditivo firmado em 27/05/2021, afirma que efetuou o pagamento no montante de R\$ 2.149.982.767,46, atualizados monetariamente, para fins de liquidação de todo o crédito presumido acumulado, relativo ao financiamento de capital de giro, concedido durante a vigência do regime especial de tributação PROAUTO/FUNDESE. Entretanto, é fato que a metodologia empregada pelo i. Autuante revela-se completamente ilegal, na medida em que não há a devida recomposição da escrita fiscal do estabelecimento autuado, para fins de contabilização do montante citado liquidado antecipadamente pela ora Recorrente, referente ao crédito presumido acumulado de ICMS, inserido na sistemática incentivada do PROAUTO/FUNDESE.

Sustenta que a Autoridade Lançadora ignora por completo o pagamento acima mencionado, bem como todas as disposições normativas do Termo Aditivo ora em regência, que certamente definiram uma nova situação jurídica e fiscal ao estabelecimento autuado, para, *sponde sua*, lançar mão de uma metodologia de apuração do imposto ainda baseada nas regras de tributação especial concedidas à Recorrente quando beneficiária do PROAUTO/FUNDESE.

Destaca que a partir do momento em que antecipa o pagamento de todo o crédito presumido de ICMS, relacionado à sistemática do PROAUTO/FUNDESE, estes créditos fiscais lançados na apuração do estabelecimento autuado, até o mês de maio de 2021, deixaram de existir. Assim, é fato que o aludido pagamento efetuado pela ora Recorrente modificou a realidade fiscal do estabelecimento ora autuado, podendo existir eventualmente, por exemplo, saldo credor acumulado, entre outros inúmeros reflexos fiscais ao fato ora autuado, que não foram devidamente levadas a efeito pela d. Fiscalização no momento da lavratura do presente Auto de Infração, portanto, o presente lançamento obrigatoriamente deveria retratar a atual realidade fiscal do estabelecimento em questão, à luz do artigo 142 do CTN, sob pena de declaração de nulidade, por vício material.

Discorre que em vista do presente lançamento se referir a fatos geradores relativos aos períodos de fevereiro, março e de junho a novembro de 2017, março de 2018, agosto de 2019 e novembro e dezembro de 2020, a quantificação de eventuais tributos que supostamente não foram pagos, em virtude da glosa de créditos em comento, deveria ter sido apurada com base na nova realidade

jurídico-fiscal do estabelecimento autuado, em respeito às obrigações assumidas entre a Recorrente e o Estado da Bahia.

Resta prejudicado o embasamento legal e a liquidez do presente lançamento de ofício, devendo o mesmo ser declarado nulo.

Pede pelo **cancelamento do Auto de Infração devido à ilegitimidade passiva da Recorrente, tendo como responsabilidade tributária pessoal do transportador**. Ressalta-se que não é o sujeito passivo da obrigação tributária na hipótese descrita no presente lançamento. Isto porque, a Recorrente, quando do faturamento das mercadorias destinadas a outras Unidades da Federação, efetuou o cômputo e o repasse do montante relacionado ao ICMS/ST referente ao frete englobado no preço do serviço de transporte ora adquirido.

Infere-se sobre a análise dos Conhecimento de Transporte – CT-es que embasaram o presente lançamento, é possível verificar que as empresas transportadoras contratadas efetuaram o destaque/ retenção do ICMS/ST incidente sobre a prestação dos serviços de transporte, mas não levou este valor à tributação em favor do Erário baiano. Ou seja, resta claro que as transportadoras destacaram o imposto e não efetuaram o respectivo recolhimento do ICMS/ST ora exigido. Logo, não pairam dúvidas de que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS sujeito à substituição tributária oriundo da aquisição dos serviços de transporte é pessoal do transportador, haja vista que a Recorrente já havia antecipado os custos relacionados ao tributo em questão quando do pagamento do serviço contratado.

Afigura-se como contribuinte de boa-fé, a qual antecipou os custos relativos ao ICMS/ST relativo à aquisição dos serviços de transporte, mas, por responsabilidade exclusiva das transportadoras, tais valores não foram recolhidos em favor do Estado da Bahia. Disse que ao verificar se o transportador pagou o imposto destacado em seus documentos fiscais é expediente exclusivo do Fisco, não podendo ser atribuído a terceiros vinculados a operação.

Destaca-se o Acordão que reproduzira referente ao Agravo em Resp. nº 1.198.146, o qual realçou a pacífica jurisprudência da Corte Superior no sentido que não é possível responsabilizar o contribuinte de boa-fé, por eventual ausência de recolhimento de imposto por terceiros, quando destacado no documento fiscal, exatamente o que ilegalmente pretende fazer o Fisco no presente caso.

Assinala pela análise do recente julgado proferido pelo STF nº RHC 163334 / SC, a fim de ressaltar que a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário em comento é das transportadoras contratadas, tendo em vista que estas promoveram a retenção e o destaque do ICMS/ST sem o devido recolhimento ao Fisco, configurando, inclusive, em apropriação indébita do ICMS/ST recebido antecipadamente.

Ressalta que, embora seja evidente a impossibilidade de ser responsabilizada pelo pagamento do crédito tributário consubstanciado no presente lançamento, vale destacar também que, analisando os Conhecimentos de Transporte- CT-es anexos ao Auto de Infração, verificou-se haver diversas operações as quais foram objeto de subcontratação dos serviços pelas transportadoras, reforçando ainda mais a responsabilidade tributária das transportadoras contratantes, nos termos do artigo 441, § 4º do RICMS/BA.

Verifica-se que, no campo das “*Informações Adicionais de Interesse do Fisco*” de diversos documentos fiscais que embasaram o presente lançamento, há o esclarecimento à d. Fiscalização acerca da subcontratação efetuada pela transportadora, devidamente cadastrada como contribuinte neste Estado da Bahia. A título de exemplo, veja-se a tela abaixo colacionada referente ao CT-e nº 6906, emitido pela Transportadora N MINAS TRANSPORTES E LOCACOES LTDA. (IE nº 119425882).

Reitera que a responsabilidade do pagamento do ICMS/ST jamais poderia recair sobre a ora Recorrente, sobretudo, nestas operações cuja subcontratação foi efetuada exclusivamente pelas transportadoras, pessoa jurídica responsável pelo pagamento do imposto, nos termos da Lei

estadual.

Colaciona julgados deste Conselho de Contribuintes – CONSEF (Acórdão CJF Nº 0149-11/09) - o qual reconhece o cancelamento da autuação justamente por verificar a modalidade de subcontratação, na qual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto recai sobre o contratante.

Sustenta que por todos os motivos é certo que o ICMS/ST relativo à aquisição do serviço de frete ora exigido já havia sido antecipado pela Recorrente quando da contratação dos serviços de transporte, de forma que é de total responsabilidade das transportadoras os impostos por ela retidos e não recolhidos ao Erário Baiano. Outrossim, para as operações objeto de subcontratação é evidente que o imposto sujeito à substituição tributária é de total responsabilidade das transportadoras que contrataram os serviços.

Reitera que sob qualquer ângulo que se pretenda enxergar o caso concreto, é possível constatar que a ora Recorrente jamais poderia constar no polo passivo do presente lançamento, devendo o mesmo ser prontamente cancelado.

Complementa que à luz do princípio da verdade material, requer que seja o presente feito convertido em diligência à ASTEC, a fim de que seja efetivamente comprovado se, de fato, as transportadoras não efetuaram o recolhimento do ICMS/ST retido, ora em exigência.

Requer que seja o presente Recurso Voluntário julgado inteiramente improcedente.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/12/21, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 157.270,75 pelo cometimento de uma única infração, assim descrita:

“Infração 01 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de fevereiro, março, junho a novembro de 2017, março de 2018, agosto de 2019 novembro e dezembro de 2020.”

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

Inicialmente esclareço que os pedidos de nulidades se confundem com o mérito, portanto dessa forma serão apreciados.

No pedido de Nulidade da infração alegando ser necessária recomposição da escrita contábil do estabelecimento autuado, a fim de retratar a nova situação fiscal decorrente do aditivo contratual firmado com o Estado da Bahia, para o pagamento de R\$ 2.149.982.767,46 (Termo Aditivo, de 27/05/2021), relacionado ao montante do crédito presumido utilizado durante o período de vigência do regime de tributação diferenciado PROAUTO/ FUNDESE, ora, tal argumento não tem qualquer fundamento, tendo em vista que não há conexão entre o crédito tributário, devidamente constituído via Auto de Infração em exame, e o contrato de financiamento celebrado entre o Defendente e o Estado da Bahia. Neste sentido foi o voto condutor, ao qual me alinho, quando proferiu o seguinte:

“Verifico que o que se constata é a inexistência de qualquer conexão entre a origem e a forma de apuração da presente exigência fiscal, e o tratamento tributário disposto ao Autuado como beneficiário do Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia - PROAUTO, instituído pela Lei nº 7.537/99, mesmo tendo celebrado o supra aludido Termo Aditivo. Eis que a falta de recolhimento do ICMS retido apurada, objeto da presente autuação se origina da ocorrência de fato gerador de obrigação tributária estatuído em lei, que só se extingue com o crédito dela decorrente. Ademais, o citado acordo celebrado não tem o condão de alterar a interpretação da lei tributária, muito menos inibir a ocorrência do fato gerador.”

Convém salientar, por importante, que o benefício do Autuado consistia na apropriação como crédito fiscal de

valor a título de financiamento de capital de giro, limitado a um percentual do saldo devedor apurado em cada mês. Dentre os critérios e condições para fruição do financiamento de capital de giro, estabelecidos no art. 5º da Lei nº 7.537/99, constava o da obrigatoriedade da empresa beneficiada de emitir títulos de crédito em favor do gestor financeiro do FUNDESE, no valor de cada parcela liberada.

Já o art. 4º do Dec. nº 14.209/12, reiterou que a escrituração de créditos fiscais para compensação do valor do ICMS a recolher, no valor correspondente ao financiamento de capital de giro, dependia da emissão da correspondente nota promissória em favor do agente credor.

Como se depreende claramente do arcabouço normativo que rege o benefício fiscal do PROAUTO/FUNDESE, inexiste de previsão legal para sua aplicação em imposto devido, apurado através de auditoria fiscal oriundo de lançamento de ofício realizado pelo sujeito ativo.

Assim, além do já expandido, e não tendo natureza tributária o pagamento do financiamento antecipadamente realizado pelo Defendente, não há como prosperar a pretensão do Autuado de ser levado em consideração na apuração do ICMS devido objeto da presente autuação.”

Argui também que há insanável vício material relacionado ao erro de sujeição passiva, na medida em que a responsabilização pelo eventual crédito tributário devido é do transportador da mercadoria, uma vez que o mesmo promoveu a retenção do imposto no CT-e de redespacho e não o levou à tributação, configurando apropriação indevida do ICMS/ST repassado pela ora Recorrente quando do faturamento dos veículos transportados. Tal argumento também não a socorre, pois, como bem sinalizou o Julgador de Piso, a responsabilidade pela substituição tributária na subcontratação de serviços de transporte é da transportadora contratante, vejamos:

“Quanto ao argumento defensivo de que prestações arroladas na autuação teriam sido objeto de redespacho, ou seja, de subcontratação dos serviços de frete pelas transportadoras, entendo não poder ser acolhida, diante da disposição contida no artigo 441, § 4º, do RICMS/12:

“Art. 441. Na subcontratação de serviço de transporte, a prestação será acobertada pelo Conhecimento de Transporte emitido pelo transportador contratante (Conv. SINIEF 06/89).

(...)

§ 4º Na hipótese de subcontratação de prestação de serviço de transporte de carga, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída à empresa transportadora contratante, desde que inscrita no cadastro de contribuintes da unidade federada de início da prestação do serviço, salvo no caso de transporte intermodal”.

Tal disposição, entretanto, ao contrário do entendimento da autuada não pode ser interpretado isoladamente, mas sim, em conjunto com o disposto no artigo 298 do mesmo instrumento regulamentar já devidamente explicitado acima.

Não persiste, pois, qualquer dúvida quanto à responsabilidade originária ser da empresa autuada, uma vez estar a transportadora que efetua a subcontratação sujeita à substituição tributária por retenção, nos mesmos moldes do citado artigo 298 do RICMS/12. (grifos) ”

Nessa seara já houveram outros precedentes, de tal forma que no tocante a ilegitimidade passiva, me alinho ao relator no Acordão CJF nº 0179-12/23, Cons. Henrique Silva de Oliveira, no auto emitido contra a própria recorrente, que assim dizia:

“Ao que parece, a Recorrente defende-se alegando que haveria responsabilidade pessoal e exclusiva do prestador de serviço subcontratante. Olvida-se da responsabilidade do tomador de serviços de transporte (isto é, do contratante do serviço de transporte), que se encontra indicada no art. 8º, inciso V da Lei nº 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;

Portanto, a prova da infração demanda evidência 1) do serviço de transporte (prova-se por CT-e), 2) da retenção destacada no CT-e pelo tomador, 3) do não pagamento de valores a título de ICMS retido.”

Ademais, analisando os autos, mais precisamente nos exemplos de CT-es nºs 3906 e 7145, fls. 17 e 18 dos autos, acostados pelo autuante, restou claro a comprovação de que a recorrente tem responsabilidade pela retenção do ICMS ST sobre o serviço de Transporte, tendo em vista que o

serviço foi contratado junto a empresa N. Minas Transportes e Locações Ltda., no valor de R\$ 11.984,89 e R\$ 7.450,43, no entanto, a transportadora só recebeu R\$ 10.546,70 e R\$ 7.513,57, em decorrência da retenção do ICMS no valor de R\$ 1.438,19 e 904,85, respectivamente, efetuada pelo Autuado.

Do exposto, rejeito as preliminares e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281082.0011/21-4, lavrado contra **FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto valor de **R\$ 157.270,75**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALDIRENE PINTO LIMA – RELATORA

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS