

A. I. Nº - 141596.0005/19-5
AUTUADO - KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA.
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS SILVA FREITAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14/05/2024

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0077-03/24-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. O Autuado logra êxito em elidir a acusação fiscal. Em sede de diligência Auditor Fiscal designado declara que as prestações consignadas nos CTes que deram a origem a autuação não se iniciaram neste Estado. Infração insubsistente. Negado pedido de perícia. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, exige crédito tributário no valor de R\$ 585.834,31, acrescido da multa de 60% em razão do cometimento da Infração 01 - **007.021.001**. Falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuados por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2018. Demonstrativo às fls. 05 a 146.

O Autuado impugna o lançamento, fl. 154 a 177, articulando os argumentos resumidos a seguir.

Inicialmente destaca que segundo os termos da motivação do aludido ato administrativo, a impugnante teria deixado de proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais efetuadas por autônomos ou por empresa transportadora sem inscrição fiscal no Estado da Bahia, no período de 01/2015 a 03/2016. Destaca seu entendimento de que a Autoridade Fiscal, ao realizar o lançamento impugnado, desconsiderou aspectos fundamentais dos fatos e do direito, os quais, analisados, levam necessariamente ao afastamento total da imposição tributária questionada:

(i) *a integralidade das prestações de serviços abrangidas pela autuação impugnada, embora tenham sido efetivamente contratadas pela impugnante, não iniciaram no território baiano, o que faz com que, forte nos arts. 11, inciso I, alínea "a", e 12, inciso V, da LC nº 87/96, e arts. 4º, inciso XI, e 13, inciso II, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, o Estado da Bahia não tenha capacidade tributária ativa para cobrar o ICMS relativo a essas prestações;*

(ii) *mesmo que se considerasse que o Estado da Bahia teria capacidade tributária ativa sobre as prestações de serviços de transporte que subsidiaram a autuação, o que se cogita apenas para efeitos de argumentação, ainda assim não seria o caso para a manutenção do lançamento impugnado, pois o ICMS sobre as referidas prestações não poderia ser cobrado da impugnante, pois o art. 128 do CTN não autoriza, em qualquer instante, que, nos casos em que não se operar a retenção, o responsável tributário arque com a integralidade do tributo, mas, tão somente, com eventual multa por descumprimento da obrigação acessória de realizar a retenção, o que faz com que a regra do art. 298, incisos I e II, do RICMS/BA, seja ilegal, já que pensar diversamente levaria a fazer com que pessoa que não detém qualquer capacidade contributiva, nem mesmo aquela adquirida pela circunstância da retenção, recolhesse tributo, o que a ordem jurídica pátria repele.*

Assinala não concordar com os termos do lançamento realizado, interpõe a presente Impugnação.

Pondera que nos termos dos arts. 2º, inciso II, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, e I, inciso II, da Lei nº 7.014/96, constitui-se fato gerador do ICMS a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores. E, concomitantemente, estipula o art. 12, inciso V, da LC nº 87/96, que, sempre que se tratar da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do início da referida prestação.

Afirma que em igual sentido, o art. 11, inciso I, alínea "a", da LC nº 87/96, prescreve que o local da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal é aquele em que ocorre o início da prestação:

Depois reproduzir o art. 11, da LC nº 87/96 e os artigos 4º e 13 da Lei 7.014/96, registra que as únicas exceções a essa sistemática ocorrem nas hipóteses em que o transportador se encontre em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhada de documentação inidônea, quando o local da prestação será onde se encontre o referido transportador (arts. 11, inciso II, alínea "b", da LC nº 87/96, e 13, inciso II, alínea "b", da Lei nº 7.014/96), ou em que o bem transportado não esteja vinculado a operação ou prestação subsequente, que são os casos que envolvem a aquisição de ativo imobilizado ou material de uso e consumo (arts. 11, inciso II, alínea "c", da LC nº 87/96, e 13, inciso II, alínea "c", itens 1 e 2, da Lei nº 7.014/96).

Frisa que nesse contexto, considerando que o fato gerador do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ocorre no momento do início da referida prestação e que o local da operação também é onde esta tem início, então a capacidade tributária ativa para a cobrança do ICMS é exclusivamente do Estado onde ocorre o referido início, salvo nos casos de inidoneidade da documentação ou em que o tomador seja o consumidor/usuário final da mercadoria ou bem transportado.

Afirma que, naquelas operações em que o transporte é constituído de várias etapas, cada início de nova prestação de transporte, por transportador diferente do da etapa imediatamente anterior, ao demarcar uma nova e específica relação jurídica de prestação de serviços, caracteriza um novo e independente fato gerador do ICMS, sendo a capacidade tributária ativa para cobrar este imposto do Estado onde ocorrer o início de cada uma dessas etapas.

Destaca que a relação de conhecimentos de transporte de carga apresentada a partir da fl. 08, do Auto de Infração, que subsidiaram a autuação impugnada, é composta integralmente por dois grupos de prestações de serviços de transporte:

(i) prestações de serviços de transporte interestadual de insumos adquiridos pela impugnante, todas iniciadas no território de outros Estados da Federação, que não o da Bahia; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias vendidas pela impugnante, todas iniciadas fora do território do Estado da Bahia.

Observa que o primeiro grupo é composto pelas prestações de serviços de transporte interestadual que se originam de operações de circulação de insumos, para o fim de integração no processo produtivo industrial.

Menciona que na integralidade desses casos do primeiro grupo, a impugnante contratava transporte interestadual para que os insumos adquiridos de outras empresas, incluindo a KILLING S.A. TINTAS E ADESIVOS, então sua controladora, fossem transportados, a partir do estabelecimento destas fora do Estado da Bahia, para o estabelecimento da impugnante em Simões Filho, no Estado da Bahia.

Esclarece que a comprovação dessa realidade encontra-se nos arquivos digitais dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e) e das respectivas das notas fiscais eletrônicas (NF-e) das operações de aquisição de insumos, que compõem o conjunto integral das prestações

de serviços de transporte vinculadas a entradas de mercadorias indicadas a partir da fl. 08, do Auto de Infração, que se encontram segregados e salvos no *pendrive* anexado à presente impugnação - em função do volume de documentos, representativos de mais de 15 mil documentos fiscais, optou-se, em respeito aos princípios da economia processual e da eficiência, por entregá-los digitalizados, sendo certo que, caso se considere a necessidade da entrega física, poderá providenciá-lo desde que lhe seja concedido tempo hábil para tal desiderato.

Afirma não haver qualquer dúvida de que todas essas prestações de transporte interestadual vinculadas a entradas de mercadorias no estabelecimento da impugnante (i) tiveram início no território de outros Estados da Federação, que não o da Bahia, e (ii) envolveram mercadorias que, na qualidade de insumos, foram integradas ao processo produtivo da impugnante, gerando, portanto, saídas subsequentes de produtos industrializados.

Cita a título de exemplo da sistemática dessas prestações de serviço, a DACTE representativa do CT-e de uma prestação abrangida pela relação à fl. 08, e realizada e os Danfes representativas das NF-e das operações de aquisição de insumos: (i) por um lado, na DACTE, há a clara identificação de que, embora a tomadora do serviço seja a impugnante, em sua razão social original, antes da incorporação levada a efeito, conforme documentos societários anexados, a prestação de serviços de transporte interestadual se originou fora dos limites territoriais da Bahia, colacionando cópia de diversos Danfes, fls. 59 66.

Destaca que essa dinâmica se repete integralmente nos CT-e que subsidiaram a autuação e que estavam vinculados a operações de aquisição de mercadorias pela impugnante, conforme pode ser confirmado pelo exame do conjunto integral dos documentos fiscais que se encontram segregados e salvos no *pendrive* anexado à presente impugnação.

Diz que seguindo as premissas jurídicas do item “A.I”, tem-se que, por envolverem exclusivamente prestações de serviços de transporte interestadual iniciadas fora do território do Estado da Bahia e que tinham como objeto insumos integrados ao processo produtivo, a capacidade tributária ativa para tributar pelo ICMS a integralidade das referidas prestações de transporte é exclusiva mente do ente tributante em que se iniciaram, havendo incapacidade tributária ativa absoluta do Estado da Bahia.

Observa que, segundo grupo é composto pelas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal que se originam de operações de circulação de mercadorias fabricadas pela impugnante.

Afirma que a integralidade desses casos do segundo grupo, contratava transporte interestadual ou intermunicipal que se iniciavam fora do Estado da Bahia - ou seja, se referem, integralmente, a etapas de transporte que se iniciaram fora do território do Estado da Bahia.

Frisa que nesses casos, o transporte das mercadorias sempre se realizou em etapas:

(i) na primeira, ao sair fisicamente do estabelecimento situado na Bahia, a prestação de serviços de transporte interestadual era contratada da empresa BAHIA LOG CONSULTORIA E TRANSPORTES LTDA, regularmente inscrita e contribuinte no Estado da Bahia, que era responsável pelo percurso de Simões Filho, BA, até o estabelecimento de outra transportadora em outro Estado;

(ii) na segunda e eventualmente subsequentes, a prestação de serviços de transporte interestadual era contratada diretamente da empresa transportadora para a qual era destinada a mercadoria dentro da prestação de serviços de transporte contratada na forma do item (i), *supra*, sendo que, nessa segunda etapa ou etapas subsequentes, a transportadora que recebia as mercadorias era responsável pelo percurso até o efetivo adquirente da mercadoria vendida. A título de exemplo da sistemática dessas prestações de serviço, segue, à fl. 168, a DACTE representativa do CT-e de uma prestação abrangida pela relação da fl. 8 do Auto de Infração e realizada e as DANFES representativas das NF-e das operações de aquisição de insumos:

(i) na primeira etapa, conforme demonstra o DACTE abaixo, emitido pela prestadora de serviços de transporte interestadual BAHIA LOG CONSULTORIA E TRANSPORTE LTDA., o início da prestação ocorreu em Simões Filho, BA, no estabelecimento da impugnante, e o final/destino da prestação se deu em Recife, PE, no estabelecimento da empresa transportadora RS TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA.:

(ii) na segunda etapa, o Início da prestação ocorreu em Recife, PE no estabelecimento da empresa transportadora RS TRANSPORTES E LOGÍSTICA LTDA., e o final/destino da prestação se deu em Imperatriz, MA, no estabelecimento da empresa adquirente da mercadoria TOPÁZIO IND. E COM. LTDA, fl. 169.

Explica que essa dinâmica se repete integralmente nos CT-e que subsidiaram a autuação e que estavam vinculados a operações de saída de mercadorias pela impugnante, conforme pode ser confirmado pelo exame do conjunto integral dos documentos fiscais que se encontram segregados e salvos no *pendrive* anexado à presente impugnação.

Diz que seguindo as premissas jurídicas do item “A.1”, tem-se que, por envolverem exclusivamente prestações de serviços de transporte interestadual iniciadas fora do território do Estado da Bahia, a capacidade tributária ativa para tributar pelo ICMS a integralidade das referidas prestações de transporte é exclusiva mente do ente tributante em que se iniciaram, havendo incapacidade tributária ativa absoluta do Estado da Bahia.

Quanto ao segundo grupo afirmou ser composto pelas prestações de serviços de transportes interestadual que se originam de operações de mercadorias de sua fabricação. Assegurou que, na integralidade desses casos contratava transporte que se iniciavam fora do Estado da Bahia. Reiterou que, naquelas operações em que o transporte é constituído de várias etapas, cada início de nova prestação de transporte, por transportador diferente do da etapa imediatamente anterior, ao demarcar uma nova e específica relação jurídica de prestação de serviços, caracteriza um novo e independente fato gerador do ICMS, sendo a capacidade tributária ativa para cobrar este imposto do Estado onde ocorrer o início de cada uma dessas etapas.

Assevera que na integralidade das prestações de serviços abrangidas pela autuação impugnada, embora tenham sido efetivamente contratadas, não iniciaram no território baiano, o que faz com que, forte nos arts. 11, inciso I, alínea “a”, e 12, inciso V, da LC nº 87/96, e arts. 4º, inciso XI, e 13, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, o Estado da Bahia não tenha capacidade tributária ativa para cobrar o ICMS relativo a essas prestações, pois os fatos geradores não aconteceram dentro dos limites da sua competência para tributar.

Aduz que o equívoco da autuação, responsável por sua completa invalidade, aconteceu pois o Autuante, ao examinar os documentos fiscais do período, restringiu-se a identificar as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal em que era contratante/tomadora, sem se preocupar em identificar/analisar o local de início de cada uma das respectivas prestações, informação que, pela legislação de regência, é nuclear para subsidiar a atribuição da capacidade tributária ativa e o correspondente direito da pessoa política competente à cobrança do ICMS.

Por isso, assevera que deve ser reconhecida incapacidade tributária ativa do Estado da Bahia para a cobrança de ICMS sobre a integralidade das prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal abrangidas pelo Auto de Infração impugnado, e, conseqüentemente, a invalidade da atribuição da responsabilidade tributária à impugnante sobre as referidas prestações de serviços, determinando-se, com base nesse quadro, a invalidade da autuação e a anulação do débito tributário constituído.

Explica que mesmo que se considerasse que o Estado da Bahia teria capacidade tributária ativa sobre as prestações de serviços de transporte que subsidiaram a autuação, *o que se cogita apenas para efeitos de argumentação*, ainda assim não seria o caso para a manutenção do lançamento impugnado, pois o ICMS sobre as referidas prestações não poderia ser cobrado da impugnante, conforme se expõe abaixo.

Observa que o Autuante que por força dos incisos I e II, do art. 298, do RICMS-BA/12, deveria ter realizado a retenção do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal tomados de transportador autônomo ou de empresa transportadora não inscrita no Estado, e que, não o tendo feito, deve assumir a responsabilidade integral pelo débito.

Registra que o art. 298, incisos I e II, do RICMS-BA/12, é ilegal, pois o CTN, ao permitir a criação de hipóteses de responsabilidade tributária por substituição, no art. 128, não autoriza, em qualquer instante, que, nos casos em que não se operar a retenção, o responsável tributário arque com a integralidade do tributo.

Afirma que a substituição tributária por retenção ou “retenção na fonte” é aquela na qual se atribui a uma fonte pagadora o dever de efetuar a retenção e o posterior recolhimento do tributo devido pelo beneficiário dos rendimentos.

Diz que nesse caso, a retenção ocorre concomitante ou posteriormente ao fato jurídico tributário, surgindo para a pessoa, natural ou jurídica, que a realizou, o dever de efetuar o repasse à pessoa política de direito público interno titular da sujeição passiva tributária do tributo. Prossegue destacando que a responsabilidade sob a forma de substituição tributária por retenção não se constitui em uma obrigação tributária principal, mas, sim, é uma obrigação tributária de caráter acessório

Revela que dentro da sistemática do CTN, a obrigação acessória pode assumir (i) um perfil exclusivamente instrumental, quando refletir simplesmente a realização de obrigações de fazer ou de não-fazer com vistas a garantir o controle, o conhecimento e a cobrança dos montantes devidos a título de tributo, próprio ou de terceiros; ou (ii) uma natureza preponderantemente instrumental, quando representar a cumulação de duas ações concatenadas: (a) em um primeiro momento, uma obrigação de fazer, que pode ser uma retenção ou uma cobrança, anterior, concomitante ou posterior à realização do fato tributário por terceira pessoa, de um valor a título de objeto de tributo, e, (b) em um segundo instante, àquele necessariamente sucessivo e dependente, uma obrigação de dar, representativa do repasse da quantia retida ou arrecadada de se que o núcleo deste último nexos obrigacional - e por isso mesmo terceiro ao ente tributante.

Esclarece que a mencionada preponderância da instrumentalidade - é a obrigação de fazer representativa da retenção ou da cobrança de determinada quantia, cujo fim específico é exatamente garantir o controle e o conhecimento da efetivação ou possibilidade de realização do fato tributário por terceiro e a cobrança deste e o recebimento pelo ente tributante do montante pecuniário a título de objeto de tributo. Na hipótese, se visualizado sob o aspecto dinâmico, o ato jurídico de dar, representativo do repasse da pecúnia aos cofres estatais, 20 constitui-se apenas em um iter procedimental da própria obrigação de fazer correspondente à retenção ou cobrança de terceira pessoa, cuja função é inequivocamente instrumental.

Destaca que no grupo das exclusivamente instrumentais, incluem-se não apenas as diversas prestações de informações, entregas de declarações e emissão de documentos fiscais impostas ordinária e periodicamente pelo Fisco, mas também outras extraordinariamente determinadas, e que, dentro da linha da estipulação do art. 197, do CTN, têm por função, assim como ocorre naquelas, a fiscalização e a arrecadação de tributos cuja titularidade passiva é de outrem. No grupo das preponderantemente instrumentais, encontram-se abrangidas as chamadas “substituições tributárias”, em suas três modalidades praticadas: as denominadas “substituição tributária para trás”, ou “diferimento”, na qual se determina ao adquirente de determinado bem ou serviço, no momento em que o operacionaliza com terceiro, o dever de efetuar o recolhimento do tributo que havia incidido sobre a saída promovida pelo alienante; “substituição tributária por retenção”, ou “retenção na fonte”, na qual se atribui a uma fonte pagadora o dever de efetuar a retenção e o posterior recolhimento do tributo devido pelo beneficiário dos rendimentos; e, finalmente, “substituição tributária para frente”, ou “antecipação”, na qual se estatui ao vendedor de determinado bem ou serviço o dever de recolher o tributo correspondente

a uma ou mais operações de venda que tendem a ocorrer futuramente em etapas posteriores da cadeia produtiva.

Pondera que seguindo a ideia de que, em qualquer hipótese de substituição tributária, por tratar-se de obrigação de caráter preponderantemente instrumental, o substituto tributário possui por função precípua fiscalizar a materialização ou a possibilidade de efetivação futura do fato tributário por terceiro e arrecadar deste por meio de cobrança ou retenção o objeto da prestação do tributo, tem-se que o pagamento em pecúnia que realiza ao sujeito ativo tributário, embora seja em nome próprio, é de dívida alheia. Nessa perspectiva, considerando que pagamento é a prestação que o devedor, ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo, pode-se inferir que, na substituição tributária, ocorre um pagamento em nome próprio por conta de terceiro - o que, juridicamente, equivale à figura do repasse, isto é, do pagamento a título alheio e, não, próprio.

Frisa que essa circunstância condiciona o perfil jurídico do vínculo mantido entre o substituto, na condição de responsável tributário-instrumental, e o substituído, na condição de contribuinte tributário-pecuniário. Toda a substituição tributária, em qualquer uma das modalidades possíveis, envolve a aplicação de duas normas jurídicas distintas: (i) a regra-matriz de incidência tributária, que prescreve o dever de o contribuinte tributário-pecuniário entregar determinada quantia de dinheiro ao ente tributante; e (ii) a norma jurídica administrativo-tributária instrumental, que prescreve o dever de o responsável tributário-instrumental, sucessivamente, (ii.a) fiscalizar a concretização ou a possibilidade de efetivação futura do fato tributário por terceiro; (ii.b) arrecadar deste terceiro, por meio de cobrança ou retenção, o objeto da prestação do tributo; e (ii.c) repassar a quantia aos cofres estatais.

Revela que essa dinâmica, por seu turno, acaba gerando repercussões no âmbito do indébito e do débito tributário.

Aduz que, no indébito tributário, o fato de o pagamento ocorrer a título alheio, faz com que a eventual restituição, nas hipóteses em que o repasse é em montante maior (o que pode se configurar em todas as modalidades de substituição tributária) ou em que o evento futuro não se efetiva (o que pode se observar na substituição tributária "para frente"), somente possa realizar-se de duas formas: (i) também a título alheio, quando se efetua por intermédio do substituto, que postula a repetição sempre que não exista vedação expressa na legislação nacional ou na da pessoa política competente e for expressamente autorizado pelo substituído; ou (ii) a título próprio, quando se efetiva por meio do próprio substituído, que pleiteia diretamente e de modo incondicionado.

Explica que no débito tributário, a circunstância de o pagamento ocorrer a título alheio, faz com que se tenha condições de visualizar dois cenários relacionados à eventual ausência de repasse:

- (i) no caso de o substituto receber ou reter do substituído e não repassar ao Fisco, pode lhe ser imposto: (i.a) o pagamento a título alheio do objeto do tributo; (i.b) o pagamento a título próprio de multa por descumprimento de dever instrumental, em virtude de responsabilidade tributário-instrumental; e (i.c) a imputação de crime contra a ordem tributária, por apropriação indébita - exatamente em função de o repasse não realizado corresponder a pagamento a título alheio e ter sido antecedido pelo efetivo recebimento ou retenção do substituído; e
- (ii) na hipótese de o substituto não reter e não repassar, o responsável tributário pode ser multado por descumprimento de dever instrumental, exatamente pela não realização da retenção.

Registra que essa perspectiva, ao não realizar a mencionada retenção, à impugnante só lhe pode ser imposta multa por descumprimento de obrigação acessória, relacionada ao dever de retenção, sendo que a cobrança dos valores relacionados ao tributo deve ser realizada dos efetivos contribuintes.

Lembra que o art. 128, do CTN não autoriza, em qualquer instante, que, nos casos em que não se operar a retenção, o responsável tributário arque com a integralidade do tributo, mas, tão

somente, com eventual multa por descumprimento da obrigação acessória de realizar a retenção, o que faz com que a regra do art. 298, incisos I e II, do RICMS-BA/12, seja ilegal, já que, pensar diversamente levaria a fazer com que pessoa que não detém qualquer capacidade contributiva, nem mesmo aquela adquirida pela circunstância da retenção, recolhesse tributo, o que a ordem jurídica pátria repele.

Observa que nesse ponto, que o pressuposto de configuração e de estabelecimento de qualquer hipótese de responsabilidade tributária por substituição, para fins de recolhimento do valor do tributo, é a transferência da capacidade contributiva ao substituto tributário. Se essa transferência não ocorre, por inexistência de retenção, o substituto pode ser punido por não ter cumprido o referido dever instrumental, mas, não, pelo não recolhimento do tributo, sendo impraticável, também, ser sujeito passivo da cobrança do valor principal não retido.

Aduz não haver, portanto, como cobrar a obrigação principal da recorrente, razão pela qual a autuação impugnada deve ser anulada.

Afirma que a integralidade das prestações de serviços abrangidas pela autuação impugnada, embora tenham sido efetivamente contratadas pela impugnante, não iniciaram no território baiano, o que faz com que, forte nos arts. 11, inciso I, alínea "a", e 12, inciso V, da LC nº 87/96, e arts. 4º, inciso XI, e 13, inciso II, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, o Estado da Bahia não tenha capacidade tributária ativa para cobrar o ICMS relativo a essas prestações.

Assinala que a comprovação dessa realidade se encontra nos arquivos digitais dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (CT-e) e das respectivas das notas fiscais eletrônicas (NF-e) das operações de aquisição de insumos e de saída de mercadorias, que compõem o conjunto integral das prestações de serviços de transporte vinculadas a entradas de mercadorias indicadas a partir da fl. 08, do Auto de Infração, que se encontram segregados e salvos no *pendrive* anexado à presente impugnação.

Assevera que o exame por este Órgão Julgador desses documentos é condição suficiente para a comprovação do direito à anulação integral do débito tributário impugnado. Porém, caso entenda este Órgão Julgador que o exame não permita chegar à conclusão em foco, torna-se imprescindível a realização de perícia técnica, que individualize e concilie as informações das CT-e e das NF-e, de modo a comprovar a necessidade de anulação da autuação impugnada.

Informa que para a elaboração da referida perícia técnica, a impetrante informa que indica como Perita Daiana de Souza, contadora, inscrita no CRC/RS sob o nº 083379/0-9, com endereço profissional na Av. 1º de Março, 3430, Novo Hamburgo, RS, CEP 93320-428, tel. (51) 3586.8154, bem como apresenta os quesitos à fl. 176, indicando como Perita Daiana de Souza, contadora, inscrita no CRC/RS sob o nº 083379/0-9, com endereço profissional na Av. 1º de Março, 3430, Novo Hamburgo, RS, CEP 93320-428, tel. (51) 3586.8154, informando os quesitos no item III.

Conclui requerendo:

- a) em função do volume de documentos fiscais, representativos de mais de 15 mil arquivos, seja admitida, em respeito aos princípios da economia processual e da eficiência, a utilização dos arquivos digitalizados salvo no pen drive entregue em anexo à presente impugnação, ou, subsidiariamente, caso considere ser caso para a entrega física, seja concedido tempo hábil, não inferior a 60 (sessenta) dias, para a impressão da integralidade dos 15 mil arquivos;
- b) ao final, seja admitida a presente impugnação, dando-lhe integral provimento, para o fim de invalidar o presente Auto de Infração.

A Autuante presta informação fiscal, à fl. 200, anexando aos cópias de Ctes fls. 201 a 453 e CD à fl. 454, nos termos a seguir resumidos.

Inicialmente menciona que de maneira prolixa, a Autuada, nega, utilizando argumentos diversos, a utilização de transporte rodoviário de cargas, em prestações sucessivas, interestaduais e intermunicipais, na qualidade de tomador dos serviços, pelo que deixou de efetuar a retenção do

ICMS devido por substituição tributária, na forma do item 2, da alínea “g”, do inciso II, do art. 332, do RICMS-BA/12.

Observa que a fim de comprovação das citadas operações, procede “a anexação de cópias de alguns conhecimentos de transportes cuja relação foi obtida no sistema SEFAZ e EFD da defendente.”

Registra que tais documentos foram impressos a partir do site do Conhecimentos de Transportes, de acesso público, no qual os Srs. Julgadores poderão obter os demais comprovantes das operações citadas, inclusive registros de tomador dos serviços, destinatários e local de início das prestações, motivo por que faço também anexar CD com a planilha constante no sistema que, em cotejo com a planilha constante às fls. 10 a 146 do presente PAF, poderá oferecer a confirmação dos motivos de autuação.

Conclui ratificando a ação fiscal na sua totalidade.

Consta, à fl. 457, solicitação de diligência por essa 3ª JF, para que o Autuado fosse intimado a apresentar planilha constando todas as prestação decorrentes de aquisição de insumo iniciada em outros Estados da Federação.

A Autuante apresenta o resultado da diligência, fls. 462 e 462v, inicialmente destaca que a Defendente afirma que a fiscalização não atentou para analisar o local de início de cada uma das operações. Diz que na verdade se trataram de operações sucessivas e, como o próprio Autuado afirma, com novos e independentes fatos geradores. Na primeira etapa, o Impugnante contratou transportadora do Estado da Bahia para enviar mercadoria a outro estado da Federação, sendo que no presente caso, essa operação não fora sujeita a devida cobrança por substituição tributária. Na segunda etapa, o Defendente contrata transportadora localizada em outro estado e sem inscrição na Bahia, para dar continuidade às suas operações de envio de mercadorias/produtos a uma segunda unidade da Federação, se tratando, portanto, de outra etapa de transporte interestadual, desta vez, sujeita à ST, na forma do art. 298, do RICMS-BA/12.

Destaca que os documentos que serviram de base à autuação foram aqueles elencados pelo sistema de auditoria da SEFAZ e cuja relação constante às fls. 10 a 146, já incluída na primeira informação fiscal, Afirma que o citado sistema de auditoria, como se sabe é constantemente atualizado com base na legislação do ICMS, cabendo à fiscalização a conferência dos dados no sistema.

Informa que antes da apuração final do débito, foram procedidas as pesquisas relativas aos recolhimentos referentes ao fato tributário ora questionado. Portanto, não houve contradições entre as duas fontes, a menos que haja inconsistências na EFD. Assim, confirmada as irregularidades apontadas e o não recolhimento do imposto procedeu-se a lavratura do presente Auto de Infração.

Pondera que, a serem acatados os redundantes argumentos do Impugnante, implicar-se-ia em se admitir a ineficiência e incorreção do sistema de auditoria que norteia os procedimentos de fiscalização.

Por fim, ratifica o acerto da autuação.

Em manifestação às fls. 516 e 516v, informando que apresenta planilha contando todas as operações de aquisição de insumos de outros estados referentes aos exercícios de 2015 e 2016.

Reitera que as prestações de transporte interestadual de insumos adquiridos, todas iniciadas no território de outros Estados, que não o da Bahia, de modo que, por envolverem exclusivamente prestações iniciadas fora do território da Bahia e que tinham insumos agregados ao processo produtivo, destaca que a capacidade tributária ativa para tributar o ICMS é exclusivamente do ente tributante em que se inicia em que se iniciaram, havendo incapacidade tributária ativa absoluta do Estado da Bahia. Diz que as prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias vendidas se referem, integralmente a etapas de transporte que se

iniciaram fora deste Estado, cumprindo notar que, em operações em que o transporte é constituído de várias etapas, cada início de nova prestação por transportador diferente do da etapa imediatamente anterior, ao demarcar uma nova e específica relação jurídica de prestação de serviço, caracteriza um novo e independente fato gerador de ICMS, sendo a capacidade tributária ativa para cobrar este imposto do Estado onde ocorrer o início de cada uma dessas etapas, de modo que, assim como no grupo de operações referidas no item anterior, há incapacidade tributária ativa absoluta da Bahia.

Conclui reiterando os argumentos desenvolvidos no corpo da impugnação.

Auditor Fiscal diligente designado por motivo de aposentadoria da Autuante, apresenta informação fiscal, fl. 598 a 603, acerca da manifestação do Autuado, depois de reproduzir sinteticamente as fases anteriores dos autos.

Rememora que a acusação reside no fato de que o Autuado não fez a retenção nem o recolhimento do ICMS ST devido a contratação de prestação de serviço de transporte realizada por transportadora não inscrita nesse Estado, cujo início da prestação foi em território baiano, nos exercícios de 2015 a 2018.

Afirma que também não foi comprovado o recolhimento via GNRE pelas transportadoras e o Autuado não trouxe aos autos qualquer prova nesse sentido.

No tocante à sujeição passiva e responsabilidade pelo recolhimento do imposto, reproduz o teor do art. 8º, da Lei 7.014/96 e do art. 298, do RICMS-BA/12.

Informa que realizou revisão de feito e excluiu do levantamento fiscal as prestações que, porventura, tivessem sido iniciada em outra unidade da Federação, conforme demonstrativos constantes da mídia CD que acosta à fl. 607.

Conclui assinalando que conforme o enunciado constante da irregularidade cometida foram excluídos os Conhecimentos de transporte de prestações que, comprovadamente se iniciaram em outras unidades da Federação, assim como os do exercício de 2015 devida às transportadoras serem inscritas no Estado da Bahia, o lançamento é retificado, reduzindo o valor do débito, conforme demonstrativo que acosta às fls. 601 a 606, e CD à fl. 607, para R\$ 225.747,01.

Às fls. 610 a 621, o Autuado se manifesta reprisando todos os seus argumentos já articulados em sua Impugnação e manifestações anteriores.

O Auditor Fiscal designado, fl. 626, diz prestar nova Informação Fiscal sobre os fatos constantes no presente PAF, bem como sobres as alegações contidas na defesa considerando ainda a Diligência da 3ª JJF.

Diz que naquela oportunidade atendendo a diligência prestou informação fiscal, fls. 598 a 607 e, diante dos questionamentos da defesa, revisou o lançamento e ao final resultou uma planilha que demonstra a diminuição do valor histórico lançado para R\$ 225.747,01.

Destaca que a empresa ao receber a revisão do lançamento se pronunciou às fls. 610 a 621, colocando os mesmos argumentos que já havia alegado na defesa, insistindo no fato de que o ente tributante não é o Estado da Bahia pois os serviços de transporte iniciaram-se em outras Unidades da Federação.

Observa que diante dos argumentos insistentes do Autuado voltou a analisar os fatos e, nessa oportunidade utilizou as chaves de acesso dos Ctes que constam da última planilha elaborada e que faz parte da revisão e consta mídia, fl. 607, e constatou o início das operações ocorrerem fora do estado da Bahia e que à título de amostragem colaciona - Anexos 01 a 07, cópias de CTes às fls. 627 a 633.

Ressalta que a revisão anterior analisou a planilha que foi elaborada e essa planilha apresenta uma coluna com o nome do Remetente, CNPJ, Razão Social e UF. Diz que essas informações

levaram a fiscalização a entender que os serviços tinham se iniciado na Bahia, desse modo, agora quando da revisão que desceu aos Ctes foi que chegou à realidade dos fatos.

Em conclusão, fl. 626, asseverou que os CTes que deram origem presente autuação não sustentam o Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, em que pese não terem sido arguidas questões prejudiciais, depois de examinar todos os elementos que compõem o presente PAF, verifíco que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a Lei nº 7014/96 e o RICMS-BA/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos no corpo do Auto de Infração.

Assim, no que tange às questões formais, constato estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, encontrando-se definidos, o Autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses preconizadas pela legislação de regência, precipuamente nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade a autuação.

No tocante ao pedido de realização de Perícia, por entender a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e considerar que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do convencimento dos Julgadores e decisão da lide, razão pela qual fica indeferido com fundamento nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99.

No mérito, o presente lançamento imputa ao sujeito passiva o cometimento da falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transportes interestaduais e intermunicipais, efetuados por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado.

Em sede defesa o Autuado pugnou pelo cancelamento da Autuação aduzindo que ao realizar o lançamento, a fiscalização desconsiderou aspectos fundamentais dos fatos e do direito, os quais, analisados, levam necessariamente ao afastamento total da imposição tributária questionada.

Asseverou que a integralidade das prestações de serviços abrangidas pela autuação impugnada, embora tenham sido efetivamente contratadas pela impugnante, não iniciaram no território baiano, o que faz com que, consoante os arts. 11, inciso I, alínea “a”, e 12, inciso V, da LC nº 87/96, e arts. 4º, inciso XI, e 13, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, o Estado da Bahia não tenha capacidade tributária ativa para cobrar o ICMS relativo a essas prestações.

Destacou que a relação de conhecimentos de transporte de carga apresentada a partir da fl. 08, do Auto de Infração, que subsidiaram a autuação impugnada, é composta integralmente por dois grupos de prestações de serviços de transporte:

(i) prestações de serviços de transporte interestadual de insumos adquiridos pela impugnante, todas iniciadas no território de outros Estados da Federação, que não o da Bahia; (ii) prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias vendidas pela impugnante, todas iniciadas fora do território do Estado da Bahia.

Assinalou que o primeiro grupo é composto pelas prestações de serviços de transporte interestadual que se originam de operações de circulação de insumos, para o fim de integração no processo produtivo industrial.

Registrou que na integralidade desses casos do primeiro grupo, contratava transporte interestadual para que os insumos adquiridos de outras empresas, incluindo a KILLING S.A.

TINTAS E ADESIVOS, então sua controladora, fossem transportados, a partir do estabelecimento destas fora do Estado da Bahia, para o estabelecimento da impugnante em Simões Filho, no Estado da Bahia.

Afirmou não haver qualquer dúvida de que todas essas prestações de transporte interestadual vinculadas a entradas de mercadorias no estabelecimento da impugnante (i) tiveram início no território de outros Estados da Federação, que não o da Bahia, e (ii) envolveram mercadorias que, na qualidade de insumos, foram integradas ao processo produtivo da impugnante, gerando, portanto, saídas subsequentes de produtos industrializados.

Quanto ao segundo grupo, esclareceu que é composto pelas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal que se originam de operações de circulação de mercadorias de sua fabricação. Sustentou que na integralidade desses casos do segundo grupo, contratava transporte interestadual ou intermunicipal que se iniciavam fora do Estado da Bahia - ou seja, se referem, integralmente, a etapas de transporte que se iniciaram fora do território do Estado da Bahia.

A Autuante prestou informação, fl. 200, mantendo a autuação, observando que a fim de comprovação das citadas operações, procede “a anexação de cópias de alguns conhecimentos de transportes cuja relação foi obtida no sistema SEFAZ e EFD da defendente”. Registrou que tais documentos foram impressos a partir do site do Conhecimentos de Transportes, de acesso público, no qual os Srs. Julgadores poderão obter os demais comprovantes das operações citadas, inclusive registros de tomador dos serviços, destinatários e local de início das prestações, motivo por que faço também anexar CD com a planilha constante no sistema que, em cotejo com a planilha constante às fls. 10 a 146 do presente PAF, poderá oferecer a confirmação dos motivos de autuação.

Essa 3ª JJF converteu os autos em diligência, fl. 457, para que o Autuado fosse intimado a apresentar planilha constando todas as prestações decorrentes de aquisição de insumo iniciada em outros Estados da Federação.

A Autuante apresentou o resultado da diligência, fl. 462, destacando que a Defendente afirma que a fiscalização não atentou para analisar o local de início de cada uma das operações. Afirmou que na verdade se trataram de operações sucessivas e, como o próprio Autuado afirma, com novos e independentes fatos geradores. Sustentou que na primeira etapa o Impugnante contratou transportadora do Estado da Bahia para enviar mercadoria a outro estado da Federação, sendo que no presente caso, essa operação não fora sujeita a devida cobrança por substituição tributária. Na segunda etapa, o Defendente contrata transportadora localizada em outro estado e sem inscrição na Bahia, para dar continuidade às suas operações de envio de mercadorias/produtos a uma segunda unidade da Federação, se tratando, portanto, de outra etapa de transporte interestadual, desta vez, sujeita à ST, na forma do art. 298, do RICMS-BA/12.

Ratificou o acerto da autuação destaca que os documentos que serviram de base à autuação foram aqueles elencados pelo sistema de auditoria da SEFAZ e cuja relação constante às fls. 10 a 146, já incluída na primeira informação fiscal, Afirma que o citado sistema de auditoria, como se sabe é constantemente atualizado com base na legislação do ICMS, cabendo à fiscalização a conferência dos dados no sistema.

O Auditor Fiscal designado prestou informação fiscal sobre a manifestação do Autuado à fl. 516, acerca da informação fiscal prestada pela Autuante, depois de explicitar os ajustes realizados na sua intervenção do reduzindo o valor do débito da autuação para R\$ 225.747,01, fl. 602. Se pronunciou, fls. 626, sobre a manifestação do Impugnante, fl. 610 a 621, registrando que diante dos argumentos insistentes do Autuado voltou a analisar os fatos e, nessa oportunidade utilizou as chaves de acesso dos Ctes que constam da última planilha elaborada e que faz parte da revisão e consta mídia, fl. 607, e constatou que o início das operações ocorreu fora do estado da Bahia e que à título de amostragem colaciona - Anexos 01 a 07, cópias de CTes às fls. 627 a 633.

Asseverou que na revisão anterior analisou a planilha que foi elaborada e verificou que apresenta uma coluna com o nome do Remetente, CNPJ, Razão Social e UF. Sustentou que essas informações levaram a fiscalização a entender que os serviços tinham se iniciado na Bahia, desse modo, agora quando da revisão que desceu aos Ctes foi que chegou à realidade dos fatos. Concluindo, fl. 626, que os CTes que deram origem presente autuação não sustentam o Auto de Infração.

Ao compulsar e examinar todos os elementos que emergiram do contraditório dos presentes auto, constato que, em decorrência da expressa informação do Auditor Fiscal designado, fl. 610, em face da aposentadoria da Autuante, acerca da manifestação do Autuado, fls. 610 a 621, de que ao reanalisar os argumentos da defesa em confronto com a última planilha elaborada por ocasião da revisão, mídia CD, fl. 607, com base nas chaves de acesso das CTes constatou que os inícios das operações arroladas no levantamento fiscal ocorreram fora do Estado da Bahia, asseverando que, por isso, os aludidos CTes não sustentam o presente Auto de Infração.

Assim, diante da constatação do Auditor Fiscal designado, depois de examinar documentação fiscal que fundamenta o Auto de Infração, de que o início das prestações de serviço de transportes interestaduais e intermunicipais arrolados no levantamento fiscal não se iniciaram neste Estado, entendo não existir mais lide, por isso acolho a descaracterização da autuação.

Pelo expendido, concluo pela insubsistência da autuação.

Ante ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **141596.0005/19-5**, lavrado contra **KILLING BAHIA TINTAS E ADESIVOS LTDA**.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do item 1, da alínea “a” do inciso I, do art.169, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA