

A. I. N° - 298574.0009/23-8  
AUTUADO - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.  
AUTUANTE - JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 15/08/2024

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0209-06/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Em face da alteração da legislação, até junho/20, somente é possível exigir-se ICMS-ST sobre fretes contratados, da autuada, relativamente a prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia, se houvesse repetidas prestações, bem com se houvesse contrato escrito. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2023 (ciência em 02/10/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 465.156,69, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 007.009.003: Falta de recolhimento por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Multa: 60%.

Enquadramento Legal: Artigo 8º, inciso V da Lei 7.014/96, combinado com o art. 298 do RICMS/BA.  
Multas Aplicadas: Artigo 42, inciso II, alínea "e", da Lei nº 7.014/96.

A autuada apresenta impugnação às folhas 22/45, mediante a qual contesta o presente lançamento, aduzindo os argumentos a seguir.

Informa ser pessoa jurídica de direito privado que, dentre outras atividades, promove a fabricação, manutenção e reparação de motores e turbinas, peças e acessórios para aerogeradores de energias solar e eólica, bem como comercializa em atacado componentes eletrônicos e equipamentos industriais e de telefonia e comunicação, sujeitando-se, portanto, ao recolhimento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços (“ICMS”), nos termos dos artigos 1º e seguintes da Lei n.º 7.014/1996 e artigo 2º e seguintes da Lei Complementar nº 87/1996.

Alega que a autuação padece de nulidade em razão da precariedade do procedimento administrativo que antecedeu a sua lavratura, visto que jamais restou confirmada a materialidade das cobranças em apreço. Argumenta que as operações em que o Fisco alega que houve a suposta falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária, restará devidamente demonstrado o seu recolhimento a este Estado da Bahia, bem como a inaplicabilidade da sistemática do regime de substituição tributária à parcela da exigência. Alega que o Fisco sequer individualiza o porquê a Autuada estava sujeita à substituição tributária do ICMS sobre as operações de frete contratadas, limitando-se apenas a mencionar no “enquadramento legal” o art. 298 do RICMS, a despeito das diversas hipóteses de responsabilidade ali relacionadas e, inclusive, substancialmente modificadas ao longo do período autuado, ratificando, portanto, a nulidade da autuação por violação no cumprimento aos requisitos mínimos estabelecidos no art. 142 do CTN para providenciar o lançamento de ofício.

Além disso, em relação ao próprio mérito, alega que a autuação não deverá ser mantida, pois a Autuada também faz prova do recolhimento do ICMS lançado de ofício realizado pelos próprios

transportadores, de modo que a exação se encontra extinta pelo pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN.

Ademais, pontua que, no período autuado, a Autuada gozava de saldo credor muito superior ao ICMS lançado de ofício, de modo que, de acordo com a sistemática da não-cumulativa que rege a apuração do imposto, não se admite a cobrança isolada da exação, tal como providenciado ilegalmente pela d. Autoridade Fiscal.

Dessa forma, considerando-se os pontos acima expostos, bem como os demais que serão pormenorizadamente suscitados a seguir, a Autuada assevera não ter como anuir com a exigência descrita no auto em referência, razão pela qual articula a presente defesa administrativa consoantes razões a seguir aduzida.

Preliminarmente, alega nulidade da autuação fiscal por insubsistência dos trabalhos fiscais que antecederam o lançamento tributário e do vício de motivação da autuação. Antes de adentrar propriamente ao mérito da presente defesa, a Autuada denuncia a insubsistência dos trabalhos fiscais que antecederam a lavratura do auto de infração em referência, bem como o vício de motivação incorrido pela d. Autoridade Fiscal para a fixação da infração. Explica que, para fins de apontar a infração, a d. Fiscalização alega que a Autuada teria supostamente deixado de recolher o ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Alega, contudo, que o Fisco sequer investigou se as transportadoras contratadas, ainda que não inscritas neste Estado, haviam realizado o recolhimento do imposto devido nas referidas operações. Revela o inconformismo, pois entende que a metodologia adotada pela d. Autoridade Fiscal se mostra frágil e insubstancial, uma vez que deixou de se ater à materialidade da infração imputada à Autuada, assim como impõe o art. 142, do CTN.

Nesse contexto, traz à baila que, conforme dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário tão apenas poderá ser reputado como válido caso a d. Autoridade Fiscal legalmente incumbida, após instaurar processo administrativo de fiscalização, confirmar a efetiva materialização do fato gerador do crédito tributário então constituído. Justamente por isso, defende que a Autoridade Fiscal competente deve se ater aos limites impostos pela legislação tributária para constituição do crédito tributário, de sorte que apenas revelará obrigação já consumada pelo contribuinte e/ou responsável tributário. Colaciona a doutrina de Brandão Machado, ao tempo em que transcreve o texto dos artigos 38 e 39 do RPAF, em apoio aos seus argumentos.

Alega que a autuação também incorreu em vício de motivação, uma vez que não resta clara qual foi a infração cometida pela Autuada e por que estava sujeita à responsabilidade tributária por substituição de que trata o art. 298 do RICMS. É que, como regra geral, um dos pressupostos relativos à validade do ato administrativo refere-se ao seu motivo, mais precisamente à exposição dos fatos e fundamentos jurídicos geradores da vontade administrativa que se exterioriza no ato. Colaciona as doutrinas de Maria Sylvia Zanella Di Pietro e Celso Antônio Bandeira de Melo, em apoio à sua tese, além de transcrever o texto dos artigos 2º e 50 da Lei 9.784/99.

Conclui, assim, que, tratando-se de atos administrativos que resultem na negativa e/ou limitação de direitos ou, ainda, na imposição de sanções, exatamente como ocorre no presente caso, a sua motivação deverá ser “explícita, clara e congruente”, atributos estes que não se fazem presentes no auto em referência. Volta a colacionar a doutrina de Celso Antônio Bandeira de Melo, em apoio aos seus argumentos.

Explica que, primeiramente, a d. Autoridade Fiscal descreve que o fundamento da exigência decorreria do fato de o contribuinte, tomador de serviço, não ter retido o ICMS decorrente de transporte interestadual sujeito à substituição tributária. E, contraditoriamente, ao expor o enquadramento legal da exigência, aponta infração ao artigo 8º, V, da Lei 7.014/96, cuja norma impõe ao contratante o dever de recolher o ICMS, sob a modalidade de substituição, nas situações em que “*o contratante de serviço ou terceiro participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal*”, combinado ao art. 298 do RICMS/BA.

Diante desse descompasso, indaga: “quais das hipóteses acima relacionadas se encontrava a Autuada para que fosse enquadrada como substituta tributária das operações autuadas”? Por exemplo, em relação aos fatos geradores referentes à competência de 2019, indaga: “todos os transportadores não dispunham de inscrição estadual ou as operações autuadas se enquadram ao conceito “repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato”?

Explica tratar-se de questionamento simplesmente carente de qualquer elucidação, o que permite concluir que a fiscalização promove a exigência do ICMS por substituição, sem, por outro lado, explicar o motivo de assim fazê-lo.

Por fim, destaca, ainda, a necessidade de que a motivação dos atos administrativos seja contemporânea à sua produção, até para que seja oportunizada ao administrado/contribuinte a chance de contestá-lo sob a égide dos primados do contraditório e da ampla defesa, corolários do devido processo legal, não sendo admitido que eventuais esclarecimentos se deem apenas a posteriori.

Assim, vislumbra que os termos autuação, por estarem carentes de qualquer fundamentação, revelam-se nulos de pleno direito, ferindo não só o primado da motivação dos atos administrativos, como também a ampla defesa e o contraditório. Transcreve doutrina e legislação, destacando que, no presente caso, as deficiências na fundamentação incidem tanto na descrição do fato quanto dos aspectos jurídicos que envolvem o suposto descumprimento da norma e de suas consequências, isto é, de acordo com os termos da autuação fiscal, não é possível vislumbrar, tanto sob o aspecto fático ou jurídico, quais teriam sido as normas supostamente descumpridas pela Autuada.

Conclui, portanto, que, estando carente de qualquer motivação, o auto de infração ora impugnado deverá ser considerado nulo, que é justamente aquele “em que é impossível a convalidação, pois, se o mesmo conteúdo (é dizer, o mesmo ato) fosse novamente produzido, seria reproduzida a invalidade anterior”.

No mérito, alega improcedência do Auto de Infração em razão da extinção do crédito tributário lançado, tendo em vista o prévio recolhimento do ICMS lançado de ofício, pelos próprios prestadores dos serviços de transporte interestadual e/ou intermunicipal – art. 156, I, do CTN. Alega restar evidente a não configuração da referida infração pela Autuada, tendo em vista que o ICMS devido nas operações realizadas foi devidamente retido e recolhido pelas transportadoras contratadas. Apenas a título exemplificativo, acosta imagens do recolhimento efetuado pela transportadora CM Transportes e Guindastes LTDA., relacionado às operações autuadas, referentes aos CTEs nºs 208 e 209 que estão relacionados dentre as operações autuadas (doc. 03), destacando que a própria transportadora contratada efetuou o recolhimento do ICMS devido na operação, restando, assim, evidente que a Autuada não poderia efetuar o recolhimento novamente.

Destaca que, aqui, não se discute a legitimidade da incidência da sistemática substituição tributária para os casos em que o ICMS, embora devido para o Estado da Bahia, decorra de uma operação praticada por um prestador situado em outro Estado. No entanto, se houve o recolhimento do imposto sobre a operação, entende que não se pode admitir qualquer exigência complementar a título do ICMS pela via da substituição tributária, afinal, não há responsabilidade sem objeto obrigacional. Ao revés, será admitida uma dupla exigência de débitos de ICMS sob o prisma de uma mesma operação, o que certamente não poderá ser admitido.

Assim como no caso da CM Transportes e Guindastes LTDA, informa que as transportadoras DISTRIBUI LOGÍSTICA LTDA. (doc. 04), IBERIA TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA. (doc. 05) e NLA LATINOAMERICA LOGISTICA LTDA. (doc. 06) providenciaram o pagamento do ICMS sobre as operações de frete autuadas, seja por meio das guias e comprovantes acostados, seja por meio da juntada dos respectivos CTEs com a destaque do imposto. Já no caso da POLO LOGÍSTICA LTDA., apresenta os Livros de Saída, Livros de Apuração e extrato dos pagamentos realizados do ICMS ao longo dos anos-calendários de 2020 e 2021 (doc. 07), acostando imagem, a título exemplificativo, do lançamento a débito, no Livro de Saída de ICMS, do CTE nº 81654, que está dentre as operações autuadas, ressaltando que essa realidade não é diferente para as demais transportadoras das

operações autuadas, pois, do mesmo modo, também houve o devido destaque do ICMS nos respectivos CTEs.

Argumenta que, não obstante tenha logrado em comprovar o recolhimento do imposto sobre parcela substancial da cobrança impugnada, não se pode olvidar que a Autuada, na qualidade de particular, não goza dos mesmos poderes de fiscalização que são conferidos à Administração Pública para requisitar a apresentação de esclarecimentos e documentos das transportadoras contratadas. Ou seja, para apresentar os documentos comprobatórios em voga, a Autuada esteve à mercê da voluntariedade das transportadoras em disponibilizarem a comprovação do recolhimento do ICMS, a despeito do inequívoco destaque do imposto nos respectivos CTEs que compõem a autuação.

Nesse sentido, de rigor, com base no acervo probatório ora apresentado que, em relação à parcela em que a Autuada não apresentou prova inequívoca quanto ao recolhimento do imposto, seja determinada a conversão do julgamento desta defesa em diligência para confirmar o pagamento do imposto diretamente com as transportadoras, nos termos do art. 123, § 3º, c/c 145 do RPAF.

De mais e mais, roga que nem se suscite que os recolhimentos realizados pelas transportadoras seriam indevidos em razão da responsabilidade tributária supostamente atribuída à Autuada, de modo que não teriam o condão de extinguir o crédito tributário, na forma do art. 156, I, do CTN. A uma, porque as transportadoras providenciaram o recolhimento do imposto na qualidade de contribuintes de direito, não estando, portanto, fora da relação jurídico-tributária para que o recolhimento do ICMS fosse reputado como indevido. A duas, porque, como as próprias transportadoras providenciaram o destaque do ICMS nos respectivos CTEs, foi a Autuada que suportou o ônus financeiro do imposto, de modo que sequer teriam legitimidade para pleitear o indébito sem a prévia anuência da autuação.

Por fim, ressalta que em casos similares ao presente, o entendimento do CONSEF é pacífico quanto à extinção da autuação, quando comprovado o recolhimento do ICMS pelo substituto tributário, inclusive por meio da conversão do julgamento em diligência fiscal, conforme julgados que menciona.

Desse modo, considerando que as próprias transportadoras providenciaram o recolhimento do ICMS lançado de ofício, requer que a presente defesa seja acolhida para se reconhecer a extinção da exação por meio do pagamento previamente à lavratura desta autuação, nos moldes do art. 156, I, do CTN, ainda que, para tanto, seja necessária a prévia conversão do julgamento em diligência, na forma do art. 123, § 3º, c/c 145 do RPAF.

Não bastasse o quanto demonstrado acima, o que entende ser mais do que suficiente para elidir integralmente a exigência de ICMS e encargos que integram a autuação, aponta outro equívoco da fiscalização, qual seja, que a sistemática de débito e crédito do imposto impede qualquer cobrança complementar no Auto de Infração em discussão. Argumenta que, se, por um lado, incumbia à Autuada reter e recolher o ICMS sobre a contratação de serviços de transporte, por outro, a mesma operação lhe garante a apropriação de créditos não-cumulativos. Diante disso é que, mesmo que fosse verdade que o ICMS não foi recolhido sobre as operações listadas pela fiscalização, o que se suscita apenas por hipótese, pois, como se viu acima, houve o regular recolhimento, também seria verdade que nenhum crédito havia sido apropriado.

Assim sendo, caso se proceda à exigência do ICMS sob o fundamento de que não houve o recolhimento regular do imposto na operação, sustenta que há que se resguardar, pela via oblíqua, o direito à apropriação do crédito do imposto, afastando-se qualquer possibilidade de exigência complementar em face da Autuada. Há, portanto, que se preservar a distinção que a ordem jurídica impõe a essas duas prestações (obrigação principal x obrigação acessória), como esclarece a lição de Hugo de Brito Machado, cuja doutrina colaciona para, a seguir, concluir que o fato de deixar de cumprir uma obrigação acessória não tem o condão de fazer nascer a obrigação principal de pagar imposto, dado o seu caráter autônomo, pois a exigência do imposto, nessas circunstâncias,

implicaria verdadeiro enriquecimento sem causa do Estado, tendo em vista o acréscimo injustificado em desfavor do contribuinte.

Pelas razões de fato e de direito expostas na presente peça, requer: a) Preliminarmente, que seja reconhecida a nulidade e a insubsistência do Auto de Infração, consoante fundamentos articulados no Tópico “3”; b) No mérito, a procedência da presente Defesa ou a improcedência do Auto de Infração em questão, tendo em vista a (i) extinção da exação sobre as operações que se comprova o pagamento do imposto lançado pelas empresas transportadoras, revestidas na qualidade de contribuintes de direito, consoante o exposto no tópico “4.1” desta defesa, e (ii) a ilegalidade na lavratura do presente Auto de Infração para cobrança do ICMS, quando a Autuada goza de saldo credor, inclusive crédito acumulado, muito superior ao débito lançado de ofício, consoante exposto no Tópico “4.2” da presente defesa.

Outrossim, nos termos dos artigos 123, § 3º, c/c 145, ambos do Decreto n.º 7.629/1999 - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), a Impugnante protesta, desde já, caso se entenda necessário, pela realização de diligências para se confirmar a situação fiscal individualizada de cada um dos CTEs objeto do lançamento, o que confirmará o regular pagamento do ICMS pelas respectivas empresas prestadoras dos serviços de transporte. Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 91/94, o autuante presta Informação Fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Quanto ao motivo do lançamento, informa que o procedimento administrativo tem suporte normativo na legislação vigente, em especial as disposições dos artigos 3º e 142 do CTN. Como espécie de ato administrativo, informa que o motivo do lançamento consiste no fato de o Sujeito Passivo não realizar a retenção do ICMS, na forma preconizada pela legislação tributária.

Registra a inexistência de criação de débito tributário, e sim apuração quanto ao fiel cumprimento da legislação tributária, vez que a atividade do preposto fiscal é vinculada às normas postas. Indica onde estão descritos o enquadramento legal e a multa proposta, além de fazer breve referência aos demonstrativos de débito.

Destaca a ausência de prejuízo, pois o impugnante enfrentou o mérito da lide tributária, o que revela a sua compreensão, indicando a descrição da conduta infratora e ressaltando que não há descompasso quanto à imputação fiscal, já que as operações listadas estão sujeitas à retenção do ICMS.

Conclui, assim, que não cabe a arguição de nulidade aventada, inclusive pelo pleno exercício do direito de defesa e contraditório.

No mérito, pede pela procedência do auto de infração, destacando que a comprovação da retenção e pagamento devido, não está totalmente comprovado. Ademais, registra que o destaque do ICMS no documento fiscal destina-se ao controle do lançamento do ICMS, e não comprovação do pagamento do tributo. Informa que retirou, do demonstrativo de débito, os valores relativos ao CT-e nº 187818, 07/12/2021, por ter sido apresentada a comprovação do recolhimento.

Reafirma que o autuado é o responsável tributário pela retenção do ICMS nas operações fiscais remanescentes do demonstrativo de débito indicado, após a impugnação.

Quanto à sistemática do débito e crédito, afirma que a falta de comprovação individualizada do ICMS impede a avaliação e aplicação da sistemática citada. Logo, conclui que o lançamento fiscal deve ser mantido.

Arremata a sua peça informativa, clamando pela procedência parcial do Auto de Infração, com a exclusão do CT-e nº 187818, 07/12/2021, o que reduz o valor lançado para R\$ 464.893,69.

Cientificado do teor da Informação Fiscal, o Sujeito Passivo apresenta manifestação às folhas 124/133, tecendo as seguintes considerações.

Após fazer um breve histórico do processo, afirma causar estranheza o fato de a d. Autoridade Fiscal sustentar a inexistência de qualquer tipo de vício na confecção do Auto de Infração, quando acosta à Informação Fiscal os seguintes documentos:

- nova memória de cálculo da autuação fiscal, sob o fundamento de que a Impugnante teria se valido “do demonstrativo provisório, parcial e preliminar do procedimento fiscal para realização da análise e envio de provas para consecução do demonstrativo final dos trabalhos de auditoria”; e
- nova memória de cálculo indicando especificamente a hipótese de responsabilidade tributária que a Impugnante se enquadrava ao art. 298 do RICMS em cada uma das operações autuadas, o que não havia sido sequer mencionado originariamente na autuação fiscal e se tratou de um dos fundamentos desenvolvidos pela Impugnante em sua defesa para suscitar a nulidade do lançamento.

Contrapondo-se ao que afirma o autuante (acerca da inexistência de vício de fundamentação do lançamento, dada a habilidade expressa pela Impugnante em “enfrentar o mérito da lide” em sua defesa administrativa), alega que a própria tomada de decisão pela d. Autoridade Fiscal, em acostar à Informação Fiscal uma nova memória de cálculo, retificando as operações que, de fato, deflagraram a autuação fiscal e indicando as hipóteses de responsabilidade que a Impugnante estava sujeita revela justamente o contrário. Isso porque a d. Autoridade Fiscal, após conhecer dos fundamentos desenvolvidos na defesa administrativa, passa a ter plena ciência da precariedade dos trabalhos fiscais, constatando que a Impugnante traz provas para a exclusão de operações que não compunham a autuação fiscal e, ao final, deixa de confrontar o mérito das hipóteses de responsabilidade previstas no art. 298 do RICMS, pois, tal como denunciado em sede de impugnação, a autuação fiscal apenas indicou de forma abstrata o art. 8, V, da Lei n.º 7.014/1996, conjugado ao art. 298 do RICMS como “enquadramento legal” da infração.

Conclui, portanto, que não parece crível à Impugnante que, com base na própria conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal em sua Informação Fiscal, a qual ratifica os equívocos invocados pela Impugnante que fundamentavam a nulidade do lançamento de ofício, tal procedimento teria o condão de salvaguardar os trabalhos fiscais. Afirma que, para legitimar essa medida, a d. Autoridade Fiscal, no tópico “JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS”, faz remissão ao art. 127, § 7º, do RPAF, que determina a intimação do contribuinte, após o agente fiscal trazer novos elementos apurados que corroborem ou não a autuação fiscal, após conhecer dos argumentos de fato e de direito invocados pelo contribuinte em sua defesa administrativa. Argumenta, contudo, que o indigitado dispositivo legal não se presta como um salvo-conduto da d. Autoridade Fiscal para consertar os erros de direito contidos no lançamento. Defende que a possibilidade de saneamento dos termos da autuação fiscal com base nesse dispositivo somente se presta para fins de retificar incorreções e omissões *“desde que seja possível determinar a natureza da infração”*, algo inconciliável com a situação em exame em que a d. Autoridade Fiscal simplesmente deixa de informar qual dos incisos do artigo 298 do RICMS embasaria a autuação fiscal.

Assim, conclui que se um elemento preponderante que confirma a natureza da infração, que é o inciso do dispositivo que supostamente atribui o dever de recolhimento ao tomador, somente é informado no curso do contencioso, a conclusão lógica que se faz é que o auto de infração é nulo em sua origem, uma vez que o indigitado artigo 18, § 1º, do RPAF não se presta para fins da correção de erros/omissões materiais do lançamento. Faz referência ao art. 146 do CTN para concluir que, no curso do processo administrativo ou judicial, as alterações nos critérios jurídicos do lançamento pelo ente tributante apenas serão oponíveis contra o contribuinte sobre fatos geradores futuros à sua expedição.

Assim sendo, entende que não há como se admitir que, posteriormente à lavratura do Auto de Infração, a d. Autoridade Fiscal retifique o fundamento legal do enquadramento legal, apenas porque passou a conhecer (i) o risco de se decretar a nulidade do lançamento de ofício e (ii)

constatar a própria dificuldade da Impugnante em adentrar ao mérito sobre as hipóteses de responsabilidade tributária.

Por fim, em relação ao mérito, destaca que as operações de transporte realizadas pela Distribui Logística Ltda. que, in casu, corresponde à parcela majoritária do presente Auto de Infração, mais especificamente, cobra-se R\$ 443.643,91 a título de principal, enquanto o valor total cobrado de imposto na autuação é de R\$ 465.156,69. Para esses casos, alega que apresentou, em sua defesa administrativa, uma série de CTEs que demonstram que, ao menos à época de fatos autuados, a Distribui Logística Ltda providenciava o destaque do ICMS no documento fiscal, a despeito das hipóteses de responsabilidade tributária previstas no art. 298 do RICMS alegadamente oponíveis contra a Impugnante.

Logo, considerando que o ICMS-ST exigido pela d. Autoridade Fiscal e o ICMS destacado nos documentos fiscais pela transportadora se referem ao mesmo fato imponível, sustenta ser certa a improcedência do lançamento de ofício provido pelo Fisco, sob pena desta Administração Pública incorrer no odioso *bis in idem*, tributando indevidamente duas vezes o mesmo fato gerador.

Muito embora a d. Autoridade Fiscal afirme em sua Informação Fiscal que o “destaque do ICMS no documento fiscal destina-se ao controle do lançamento do ICMS, e não comprovação de pagamento do tributo”, contrapõe-se, argumentando que não se pode olvidar que a Impugnante, revestindo-se da mera qualidade de contribuinte ou, *in casu*, mero sujeito passivo por substituição das transportadoras, e, portanto, não gozando dos mesmos poderes que são colocados à disposição da Administração Pública para fiscalizar, tomou todas as providências que estavam ao seu alcance para comprovar a extinção do crédito tributário pelo pagamento, na forma do art. 156, I, do CTN.

E, nesse ponto, não há como desprezar e tampouco relativizar o valor probatório na apresentação dos CTEs autuados com o devido destaque do ICMS pelas transportadoras para elidir a acusação fiscal, ressaltando que a Distribui Logística Ltda providenciou o destaque do ICMS nos correspondentes CTEs, na qualidade de contribuinte baiana e não optante do Simples Nacional (doc. 01), obrigatoriamente levou a registro o correspondente débito em seu livro de saídas e no livro de apuração do imposto, documentos fiscais estes que estão à disposição para que a d. Autoridade Fiscal confirme o pagamento. E mais: ainda que de forma indireta, por meio do destaque do ICMS, a Impugnante suportou o ônus da tributação no pagamento do preço da operação, tal como prevê o artigo 166 do CTN. Isto é, a Impugnante se revestia da condição de tomadora dos serviços de transporte, assumindo, portanto, integralmente o ônus financeiro sobre a operação, inclusive do ICMS destacado no documento fiscal.

Desse modo, conclui que a Autoridade Fiscal não pode simplesmente se escusar do seu poder-dever de investigar para confirmar a quitação do imposto sobre as operações autuadas, na forma do art. 142 do CTN, quando a Impugnante traz uma prova objetiva de que o ICMS foi pago pelas transportadoras, sobretudo quando considerado que a Distribui Logística Ltda é contribuinte do imposto no Estado da Bahia. Ou seja, esta d. Fiscalização tem pleno acesso à apuração do ICMS sobre as operações que foram realizadas pela transportadora:

Desse modo, caso não se entenda pelo reconhecimento da nulidade do Auto de Infração em referência, requer que, ao menos, o julgamento seja convertido em diligência para que seja confirmado o pagamento do ICMS sobre as operações de transporte que foram realizadas pela Distribui Logística Ltda. e das demais prestadoras de serviço de transporte, principalmente nas situações em que há o destaque do ICMS nos respectivos documentos fiscais.

Ante o todo exposto, a Impugnante reitera o seu pedido para que: (i) preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da autuação fiscal, seja em razão do vício fundamentação/motivação em sua confecção, seja em razão da insubsistência dos trabalhos fiscais; ou (ii) caso assim não entenda, a total improcedência da autuação fiscal em relação ao próprio mérito, ainda que, para tanto, o julgamento da impugnação tenha que ser previamente convertido em diligência para que a d. Autoridade Fiscal confirme o pagamento do ICMS pelas prestadoras de serviço de transporte, especialmente em relação à Distribui Logística Ltda, nos termos do art. 123, § 3º, e art. 145 do RPAF.

Nesses termos, pede deferimento. Às folhas 138-A/141, o autuante presta nova Informação Fiscal, aduzindo o que segue.

Contrapõe-se ao Sujeito Passivo ao afirmar que, na anterior Informação Fiscal, “não há citação de que o Autuante teria se valido do demonstrativo provisório, parcial e preliminar do procedimento fiscal para realização da análise e envio de provas para consecução do demonstrativo final dos trabalhos de auditoria”. Faz referência ao tópico PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO. COMPROVAÇÃO PARCIAL DO RECOLHIMENTO DO ICMS PELOS PRESTADORES DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES RELACIONADOS NO DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO, fl. 93, no qual há citação do provável equívoco para o relato do i. Impugnante, quanto à presença das operações fiscais dos CT-e nºs 000.208, 000209 e 81654 no demonstrativo da autuação, de acordo com as fls. 34 a 36.

Argumenta que a aplicação do art. 127, § 7º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999 - RPAF/99 é cabível, notadamente, pela alteração, em parte, do valor histórico do lançamento tributário decorrente das razões aduzidas pelo i. Impugnante, vide tópico JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS, fl. 94, inclusive para evitar arguição de nulidade, registrando que a resistência à lide deve estar relacionada com o fato imputado descrito no Auto de Infração, e não com o dispositivo regulamentar indicado, de acordo com o art. 19 do RPAF/99, cuja natureza da infração está determinada na fl.1.

Quanto aos demais documentos juntados, fls. 95 a 101, reafirma que demonstram que o Autuado detém o controle da sua atividade empresarial, sendo responsável tributário pela retenção do ICMS das operações fiscais remanescentes do demonstrativo de débito.

Sustenta que não houve alteração do critério jurídico adotado no procedimento fiscal, bem como no lançamento tributário, tendo em vista que o fato imputado se subsume ao art. 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96 c/c o art. 298 do Decreto nº 13.780/12, enquadramento descrito na fl. 2.

Arremata a sua peça informativa, destacando que:

1. Não houve elaboração de múltiplas memórias de cálculo do crédito tributário. O demonstrativo da infração, fls. 11 a 14, e aqueles juntados após a interposição da Impugnação, fls. 102 a 118 possuem a mesma metodologia;
2. Ao Autuado, foi enviado Termo de Intimação da Lavratura de Auto de Infração, fl. 16 e verso, para pagamento ou apresentação de Impugnação. Verifica-se a total autonomia do autuado em deliberar sobre as suas ações e atividades;
3. Durante o desenvolvimento de trabalhos de auditoria, é realizada a entrega de levantamentos, do Autuante, antes do encerramento dos procedimentos fiscais, demonstrativos provisórios, parciais e preliminares, com a finalidade de ofertar, ao Autuado, a possibilidade de análise e apresentação de explicações e justificativas. Vide Termo de Intimação fiscal, de 16/08/23, com ciência em 21/08/23, fl. 7. Prova deste procedimento está nas operações listadas no demonstrativo do lançamento original sem as operações relativas aos CT-e nº.s. 000.208, 000209, decorrente do envio, pelo Autuado, dos comprovantes de pagamento das respectivas GNRE – Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - arquivo Falta de retenção.xlsx entregue ao Contribuinte, vide fl. 16 e verso – Termo de Intimação da Lavratura do Auto de Infração, de 26/09/23, com ciência tácita em 02/10/23; e
4. A participação do Autuado no procedimento fiscal revela, confirma e comprova o seu conhecimento quanto ao fato imputado, bem como a obrigação tributária do estado da Bahia imposta a ele, em especial, a norma contida no art. 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96.

Dessa forma, conclui que o equívoco cometido pelo Autuado, relativo às operações dos CT-e nºs 000.208, 000209, na peça impugnativa, ao se valer de demonstrativo provisório, parcial e preliminar do procedimento fiscal, não deve ser imputado ao Autuante, posto que o demonstrativo definitivo foi entregue junto ao Termo de Intimação da Lavratura de Auto de Infração, fl. 16 e 16-v.

Sustenta que a verdade material da questão posta, qual seja a responsabilidade tributária do Autuado quanto à retenção do ICMS das operações listadas deve prevalecer nesta fase processual deste PAF, por não constar nos autos provas para extinguir ou modificar novamente o lançamento tributário, reiterando que a responsabilidade tributária quanto ao cumprimento da obrigação principal é do Autuado, por força do art. 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96. A imposição do i. Impugnante em direcionar a Autoridade Fiscal para investigar determinado prestador de serviço é contrária à norma posta citada. Assim, entende que tal imposição não deve prosperar.

Reafirma a existência de elementos necessários e suficientes para a constituição do ICMS, de modo a produzir os efeitos legais e jurídicos do presente lançamento e afastar o pedido de diligência fiscal. Pede a procedência parcial do Auto de Infração em epígrafe no valor histórico de R\$ 464.893,69, de acordo com a anterior Informação Fiscal. Registrada a presença da advogada da empresa, Dra. Beatriz Regina Machado, OAB/SP 400.393, para realização de sustentação oral.

Esse é o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por ausência de fiscalização das transportadoras, trata-se de questão que tangencia o mérito, na medida em que discute a responsabilidade originária pelo recolhimento do tributo. Nesse sentido, será tratada quando do enfrentamento da questão meritória, no momento oportuno.

Quanto à alegação de nulidade por vício de motivação, não merece acolhida, pois a descrição da conduta ilícita é suficientemente clara a ponto de permitir a compreensão de que o tributo exigido decorre da ausência de retenção do ICMS relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais tomados, conforme se depreende da leitura da infração abaixo.

*"Falta de recolhimento por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal"*

Ademais, o lançamento tributário não se resume ao formulário de capa, mas ao conjunto dos papéis de trabalho anexados ao processo e que serviram de base à apuração do imposto. Nesse sentido, consta intimação, ao Sujeito Passivo, por meio da qual a autoridade fiscal apresenta demonstrativo de débito denominado “DEMONSTRATIVO DA FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS DECORRENTE DA OPERAÇÃO DE TRANSPORTE SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA REALIZADA PELO CONTRIBNINTE”, conforme comprovante acostado à folha 07, o que evidencia que o Sujeito Passivo teve plena compreensão da acusação que pesa sobre si, ao tempo em que apresentou impugnação, abordando todos os pontos relevantes para o desate da questão, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício pleno do seu direito de defesa.

Eventuais equívocos no enquadramento legal da conduta empresarial não implicam em nulidade quando seja possível, pela descrição dos fatos, compreender o enquadramento legal, conforme prevê o art. 19 do RPAF/99, abaixo reproduzido.

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal."*

Assim, rejeito a arguição de nulidade suscitada.

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

A infração única teve a sua conduta descrita como “*Falta de recolhimento por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal*”. Trata-se de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transportes contratados pela GE ENERGIAS RENOVÁVEIS junto a transportadoras de carga,

devidamente identificadas no demonstrativo de débito, conforme esclarece a peça inaugural do auto de infração.

Entendeu, a fiscalização, que a autuada deve responder pelo ICMS incidente sobre os fretes contratados, com base no art. 298 do RICMS/12.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que houve o recolhimento do ICMS pela empresa transportadora, inexistindo obrigação da impugnante de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária.

A questão, como se pode perceber, tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao art. 298 do RICMS/12 (vigente na data de ocorrência dos fatos geradores). É importante ressaltar, todavia, que houve alteração do texto regulamentar, ao longo do período de ocorrência dos fatos geradores. Ou seja, ao longo do período auditado, houve mudanças na norma que repercutiram na responsabilidade tributária da empresa contratante, conforme detalhado a seguir.

Até 31/12/2019, o texto em vigor era o seguinte.

*"Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte (grifos acrescidos) 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.*

...

*§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):*

*I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual (grifo acrescido), deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;*

*II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço (grifo acrescido), contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;*

..."

De janeiro de 2020 até 26/06/2020, a redação do caput foi alterada, passando a prevalecer a redação abaixo.

*"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 (grifos acrescidos):*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

*II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.*

...

*§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):*

*I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual (grifo acrescido), deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;*

*II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço (grifo acrescido), contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;"*

..."

De 27/06/2020 até o dia atual, a redação que prevalece é a reproduzida abaixo.

*"Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:*

- I – *transportador autônomo*;
- II – *empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional*;
- III - **empresa transportadora inscrita neste estado** (grifos acrescidos), exceto se optante pelo Simples Nacional.
- ...
- § 4º *O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.*"

Como se depreende da leitura dos textos regulamentares acima reproduzidos, até 26/06/2020, um dos requisitos para a dispensa de emissão de conhecimento de transporte, por parte da empresa prestadora inscrita na Bahia, era a apresentação de contrato escrito, conforme previa a alínea “b” do inciso II do § 4º do art. 296, acima transcrito.

Assim, é possível concluir que somente ocorria a substituição tributária, relativamente a prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia, se houvesse repetidas prestações, bem com se houvesse contrato escrito.

Ora, se a existência de contrato escrito era condição prevista na norma, é forçoso admitir que tal característica é pressuposto da incidência da regra interpretada. Sendo isso verdade, não bastava a evidência de repetidas prestações, mas essencial é a prova da existência de contrato escrito entre a tomadora e a prestadora de serviços. Sem tal prova, não se afigurava como adequado exigir-se tributo da tomadora, conforme tem decidido este Conselho de Fazenda, em remansosa jurisprudência.

Em reforço a tal compreensão, a DAT SEFAZ expediu a Instrução Normativa nº 67/97, cujo art. 1º, inciso I, dispôs acerca da necessidade de existência de contrato formal, conforme abaixo.

*"INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/97 (Publicada no Diário Oficial de 29/08/1997) (Republicada no Diário Oficial de 30 e 31/08/1997)*

*Disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas*

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

#### *SEÇÃO I*

#### *DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE*

#### *VINCULADOS A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS*

*Art. 1º Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts. 380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:*

*I - a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte (grifos acrescidos) terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;*

*...".*

Essa, inclusive, é a jurisprudência recente da 1ª CJF, conforme Acórdãos CJF 0141-11/18 e CJF 0164-11/20, cujas ementas transcrevo abaixo.

*"1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF Nº 0141-11/18*

*EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Falta de provas substanciais para a imputação. Não restou comprovada a existência de contratos formais, nem caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte. Descabe ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

*ACÓRDÃO CJF N° 0164-11/20-VD*

*EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeitas à substituição tributária prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA, tendo em vista o quanto disposto no inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97. Recurso Voluntário PROVÍDO. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.”*

Assim, como não há provas de que existia “contrato escrito”, tenho que a presente exigência, no período de novembro/18 até junho/20 não possui sustentação na legislação baiana.

A partir de julho de 2020, todavia, a alteração do texto regulamentar provocou mudança profunda na forma como deve ser interpretada a responsabilidade tributária por substituição, nas prestações de serviço de transporte. De fato, a partir desse mês, deixou de existir qualquer referência a repetidas prestações ou a contrato escrito, conforme redação atual, que peço vênia para voltar a reproduzir abaixo.

*“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:*

*I – transportador autônomo;*

*II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;*

*III - empresa transportadora inscrita neste estado (grifos acrescidos), exceto se optante pelo Simples Nacional.*

*...*

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

Como se depreende da leitura do texto atual (vigente a partir de julho/20), basta que o serviço de transporte seja prestado por empresa transportadora (inscrita, ou não, no Estado da Bahia), para que se imponha a responsabilidade do tomador, inexistindo qualquer outro requisito a ser observado.

Embora o Sujeito Passivo alegue que o imposto foi recolhido pela transportadora, é importante destacar que a responsabilidade tributária por substituição é matéria reservada à lei, não podendo ser alterada por convenção das partes. Por isso, somente se cogita em acolher os recolhimentos efetuados por terceiros (que não o responsável legal), quando já tenha decaído o direito do substituído em pleitear restituição do indébito, o que não é o caso dos autos, vez que as competências posteriores a junho/20 ainda podem ser objeto de pleito nesse sentido pela transportadora, em face do que reconhecer a extinção do crédito tributário lançado causaria uma insegurança jurídica muito grande.

De fato, o acolhimento, por parte deste Conselho de Fazenda, de recolhimentos feitos por terceiros poderia ensejar enorme insegurança jurídica na medida em que reconheceria a responsabilidade da contratante e validaria, ao mesmo tempo, o recolhimento feito pela contratada, titular de direito subjetivo à restituição do indébito

É exatamente o que ocorre com as competências relativas ao período de julho/20 a dezembro/21, meses remanescentes, pois se trata de suposto valores recolhidos (de forma indevida) pelas transportadoras contratadas e cujo direito de pleitear a restituição ainda não caducou, única situação que nos daria segurança jurídica para extinguir o crédito tributário ora constituído, ao argumento de se evitar o enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Do exposto, julgo procedente em parte o auto de infração, excluindo os valores relativos ao período de abr/19 a jun/20, bem como excluindo o montante de R\$ 263,03, em dez/21, relativo ao CT-e nº 187818 (de 07/12/2021), conforme demonstrativo abaixo.

| Mês/Ano | 2019 (R\$ ) | 2020 (R\$ ) | 2021 (R\$ ) |
|---------|-------------|-------------|-------------|
|---------|-------------|-------------|-------------|

|              |                  |                   |                   |
|--------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Janeiro      | 0,00             | 0,00              | 12.545,33         |
| Fevereiro    | 0,00             | 0,00              | 5.300,53          |
| Março        | 0,00             | 0,00              | 3.370,30          |
| Abril        | 0,00             | 0,00              | 19.430,33         |
| Maio         | 0,00             | 0,00              | 32.499,32         |
| Junho        | 0,00             | 0,00              | 34.640,99         |
| Julho        | 0,00             | 4.357,25          | 37.089,36         |
| Agosto       | 0,00             | 10.571,22         | 67.028,69         |
| Setembro     | 0,00             | 19.586,06         | 45.924,04         |
| Outubro      | 0,00             | 24.067,43         | 41.049,07         |
| Novembro     | 0,00             | 4.261,25          | 28.260,95         |
| Dezembro     | 0,00             | 3.435,29          | 31.793,57         |
| <b>Total</b> | <b>66.278,50</b> | <b>358.932,48</b> | <b>425.210,98</b> |

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298574.0009/23-8, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 425.210,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2024.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR