

PROCESSO - A. I. N° 298574.0009/23-8
RECORRENTE - GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6º JJF nº 0209-06/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/04/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0078-12/25-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 como se houvesse contrato escrito. Infração parcialmente elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 2ª JJF referente ao presente 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. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.*

A autuada apresenta impugnação às folhas 22/45. Às folhas 91/94, o autuante presta Informação Fiscal. Consta manifestação nas fls. 125/133. Às folhas 138-A/141, o autuante presta nova Informação Fiscal.

A JJF procedeu decisão com base no voto condutor transcrito.

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 papeis 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 CONTRIBUINTE”, 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 Nº 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 sujeiras 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 PROVIDO. 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	
Total		66.278,50	358.932,48	425.210,98

Os representantes apresentam Recurso Voluntário às fls. 168/84, tecendo o seguinte:

AS RAZÕES PARA REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – VÍCIO DE MOTIVAÇÃO

Disse que para fins de estabelecer a cobrança ora em discussão, o lançamento em questão limitou-se apenas em indicar de forma abstrata o art. 8, V da Lei nº 7.014/1996, conjugado ao art. 298 do RICMS como “enquadramento legal” da infração.

A r. decisão recorrida sustenta a inexistência de vício de fundamentação do lançamento, uma vez que a Recorrente contestou o mérito da exigência que foi constituída a seu desfavor. Contudo, 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 Recorrente estava sujeita revela o justamente o contrário.

Explica 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 Recorrente 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 nº 7.014/1996, conjugado ao art. 298 do RICMS como “enquadramento legal” da infração. Portanto, não parece crível à Recorrente que, com base na própria conduta adotada pela d. Autoridade Fiscal em sua Informação Fiscal, a qual ratifica os equívocos invocados que fundamentavam a nulidade do lançamento de ofício, tal procedimento teria o condão de salvaguardar os trabalhos fiscais. Inclusive, para legitimar essa medida, a d. Autoridade Fiscal, no tópico “JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS”, faz remissão ao art. 127, § 7º do RPAF.

Pondera que i indigitado dispositivo legal 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. Contudo, como é cediço, o indigitado dispositivo legal não se presta como um salvo-conduto da d. Autoridade Fiscal para consertar os erros de direito contidos no lançamento.

Disse que tanto procede essa realidade que, além do referido art. 127, § 7º do RPAF, a d. Autoridade Fiscal também se vale do artigo 18, § 1º do RPAF, que, a princípio, embasaria a possibilidade de retificação dos termos da autuação fiscal.

Disse 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 deixar de informar qual dos incisos do artigo 298 do RICMS embasaria a autuação fiscal. Ora, 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.

Relata que de fato, pois o art. 146 do CTN não deixa dúvidas 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. Ou seja, a norma é expressa e determina que, no caso de o Fisco alterar critérios jurídicos anteriormente adotados no lançamento fiscal, em face de determinada situação concreta, os efeitos dessa alteração somente podem ocorrer com relação a fatos geradores ocorridos POSTERIORMENTE à sua introdução. Trata-se de mandamento legal fundamental para assegurar a preservação da estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança.

Assim sendo, afirma 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.

Esclarece que isso sem dizer na própria insubsistência dos trabalhos fiscais que, para lavratura do mesmo auto de infração, elaborou múltiplas memórias de cálculo do crédito tributário, induzindo o erro por parte da Impugnante que, renunciou ao desconto de 90% sobre a multa que gozava

durante o prazo de impugnação, para apresentar defesa administrativa em que acostou provas de operações que nem mesmo compunham a autuação fiscal. Trata-se fato expressamente consignado pela d. Autoridade Fiscal em sua Informação Fiscal.

Pergunta: ser crível conceber que um lançamento efetuado nos termos do artigo 142 do CTN esteja apoiado em um demonstrativo provisório? A Recorrente entende que não e, diz inclusive, é o que dispõem os artigos 38 e 39 do RPAF, cujos dispositivos impõem que o ato administrativo deve fundar-se em afirmações sobre fatos devidamente comprovados.

Reporta 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. Cita ensinamentos do professor Celso Antônio Bandeira de Melo (*Mello, Celso Antônio Bandeira de, Curso de Direito Administrativo, op. cit., pág. 83*).

Destacar 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*.

Vislumbra-se 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. Dessa forma, com o devido respeito, a Recorrente entende que o auto de infração em discussão é nulo de pleno direito, devendo, portanto, ser decretado nulo por este E. Conselho. Mas, acaso não se entenda dessa forma, também em relação ao próprio mérito, a exigência mantida em discussão deve ser julgada improcedente.

DA PROVA DO RECOLHIMENTO DO ICMS PELOS TRANSPORTADORES

A d. Autoridade Fiscal acusa a Recorrente de não ter procedido com a retenção e recolhimento do ICMS, devido sob o regime da substituição tributária, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Consequentemente, promove a cobrança do ICMS mediante a aplicação da alíquota de 12% (doze) por cento, acrescido dos respectivos encargos. No entanto, sem qualquer fundamento, pois, subsistindo prova de recolhimento do ICMS sobre a prestação, não há como se cogitar a ocorrência da infração à legislação tributária.

Disse que em sede de impugnação, a Recorrente bem evidenciou essa situação, tal como se observa no seguinte exemplo do recolhimento efetuado pela transportadora "CM Transportes e Guindastes LTDA.":

Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE		UF Favorecida BA	Código da Receita 100030
Dados do Contribuinte Emitente Razão Social: CM TRANSPORTES E GUINDASTES LTDA Endereço: RODOVIA PE 09, S/N Município: IPOJUCA CEP: 55594-900 CNPJ/CPF/Insc. Est.: 18.749.185/0005-20 UF: PE Telefone: 1124869798		Nº de Controle: 0000002105110616 Data de Vencimento: 18/06/2021 Nº Documento de Origem:	
Dados do Destinatário CPF/CNPJ/Insc. Est.: Município:		Período de Referência: 06/2021 Parcela:	
Reservado à Fiscalização Convênio/Protocolo: Produto:		Valor Principal: R\$ 836,47 Atualização Monetária: R\$ 0,00 Juros: R\$ 0,00 Multa: R\$ 0,00 Total a Recolher: R\$ 836,47	
Informações Complementares: O pagamento poderá ser efetuado em qualquer banco da rede arrecadadora. ICMS DE TRANSPORTE RECOLHIDO ANTECIPADAMENTE DA INTERMUNICIPAIS PORTOS - SIMÕES FILHO / BA PARA CM TRANS- PORTES - IPOJUCA / PE - NOTAS FISCAL Nº 070590 - PLACAS: KPL-6229 / LBB-7098. Documento Válido para pagamento até 18/06/2021 858400000086 364702942117 690100000022 105110616003			



Banco Itaú - Comprovante de Pagamento
Tributos Estaduais com código de barras

Identificação no extrato: SISPAG TRIBUTOS

Dados da conta debitada:

Nome: CM TRANSPORTES GUINDASTES LTDA

Agência: 0078

Conta: 60116 - 8

Dados do pagamento:

Código de barras: 858400000086 364702942117 690100000022 105110616003

Controle: 11690601168173594524

Valor do documento: R\$ 836,47

Informações fornecidas pelo pagador: NF 070590 AS 2812

Operação efetuada em 18/06/2021 às 16:07:14 via Sispag, CTRL 769211080000015.

Autenticação: 39A106697B7D644BA0CBD7DEDA6FFE6B1DA67DC5

CT-E N° 000208

Observa-se que a própria transportadora contratada efetuou o recolhimento do ICMS devido na operação, restando, assim, evidente que a Recorrente não poderia efetuar o recolhimento novamente. Sabe-se que o ocorrido neste exemplo supracitado que se perpetua por todas as

outras operações, nas quais as próprias transportadoras reiteram e recolheram o imposto devido. Aqui, não se discute a legitimidade da incidência da sistemática substituição tributária. No entanto, se houve o recolhimento do imposto sobre a operação, que, no caso, deu-se via GNRE pelos próprios prestadores não inscritos no Estado da Bahia, não se pode admitir qualquer exigência complementar a título do ICMS pela via da substituição tributária. E a mesma situação ocorre em relação a prestadores inscritos neste Estado.

Registre-se, em especial, as operações de transporte realizadas pela DISTRIBUI LOGÍSTICA LTDA. que, *in casu*, corresponde à parcela majoritária do presente Auto de Infração, mais especificamente o montante de R\$ 443.643,91 a título de principal, enquanto o valor total cobrado de imposto na autuação é de R\$ 465.156,69. Afirmar 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 aplicáveis. 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 impositivo, é certa a improcedência 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.

Acrescenta que, 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”, não se pode olvidar que a Recorrente, 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.

Afirmar que não havia 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. Sim, pois, se a DISTRIBUI LOGÍSTICA LTDA. providenciou o destaque do ICMS nos correspondentes CTES, na qualidade de contribuinte baiana e não optante do Simples Nacional, 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.

Diz que sequer foi cogitada a conversão em diligência para fins de que os transportadores com inscrições no Estado da Bahia demonstrassem o registro dos débitos do ICMS incidentes sobre as operações em questão. Essa resistência foi, enfim, confirmada pela r. decisão ora recorrida, a qual rechaça qualquer possibilidade de aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelos transportadores. No entanto, junta aspectos relevantes para a devida ponderação:

- Em primeiro lugar, deve-se ponderar que não há responsabilidade sem objeto, de modo que, havendo inequívoca comprovação do recolhimento do ICMS objeto das operações autuadas, não há amparo jurídico para se realizar uma nova exigência do imposto;
- Ao revés, aperfeiçoando-se a exigência de uma obrigação já extinta pelo pagamento (art. 156, I do CTN), ainda que por pessoa jurídica diversa do responsável, uma nova cobrança resulta em enriquecimento ilícito do Estado;
- Para os casos em questão, deve-se ponderar que os transportadores opuseram o destaque do ICMS nos respectivos CTES, o que implica dizer que a parcela do imposto compôs o preço da aquisição do serviço, transferindo à Recorrente o encargo financeiro da prestação, tal como prevê o artigo 166 do CTN; e
- Consequentemente, justamente em razão da transferência do encargo econômico à Recorrente, mostra-se simplesmente inviável qualquer pretensão relativa à restituição do ICMS por parte dos prestadores, uma vez que tal medida deve necessariamente sujeitar-se à prévia autorização da Recorrente, sem a qual a restituição simplesmente não ocorre.

Nota ainda, em especial, o último ponto relacionado à potencial restituição dos pagamentos tido por indevidos por parte dos prestadores, sobretudo no que tange à necessidade da autorização de que trata o artigo 166 do CTN. Ora, se é que os recolhimentos de ICMS efetuados pelos transportadores mostram-se indevidos, o que se alega por hipótese, o fato é que a eventual restituição desses montantes está efetivamente sujeita à prévia autorização da Recorrente, que é quem assumiu o ônus da tributação por meio do destaque do imposto nos respectivos CTES. Com efeito, não há a *insegurança jurídica* mencionada no v. acórdão recorrido, uma vez que, sem a autorização da Recorrente, a restituição simplesmente não ocorre.

Entende que os recolhimentos efetuados pelos transportadores não se mostram indevidos simplesmente porque, em razão da atribuição da responsabilidade ao tomador, este e o prestador passam a deter “interesse comum” na relação, de modo a atrair a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN. Consequentemente, constitui-se em um dos efeitos da solidariedade o fato de que “o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais (art. 125, I do CTN).

Salienta que a configuração da solidariedade aqui arguida é reforçada pelo cenário em que os transportadores opõem o destaque do ICMS nos respectivos CTES, fato este que, por si só, constitui fundamento mais do que suficiente para a negativa de qualquer restituição em benefício dos transportadores, sob pena de que estes sejam duplamente beneficiados, uma vez por meio do destaque, e outra pela via da restituição.

Diante disso é que, por qualquer ângulo que se analise a questão, não há como se desprezar os recolhimentos efetuados pelos próprios transportadores. Por fim, informa que, após estabelecer sucessivas tratativas com transportadora Distribui Logística Ltda., em relação à qual já havia juntado aos presentes autos a relação dos CTES com o destaque do ICMS, logrou êxito em obter os Livros Registro de Saída com a indicação do registro dos CTES e respectivos débitos do ICMS, confirmando-se, portanto, que as exigências em discussão já haviam sido levadas a débito em sua apuração do ICMS (docs. anexos).

Diz que deve ser revisto parcialmente o v. acórdão recorrido para fins de que as exigências posteriores a julho/2020, mantidas em exigência, sejam decretadas improcedentes, sobretudo em razão dos recolhimentos efetuados pelos próprios prestadores.

Finaliza requerendo que este recurso seja conhecido e a ele seja dado provimento para que:

- (i) Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, consoante os argumentos articulados no tópico “2.1” do presente recurso; e
- (ii) Caso superada a preliminar suscitada, que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente em relação ao próprio mérito, reformando-se parcialmente o v. acórdão recorrido, conforme desenvolvido no tópico “2.2” do presente recurso voluntário.
- (iii) A realização de diligências para atestar a efetiva natureza dos itens importados, tudo com a finalidade de se confirmar recolhimentos efetuados pelos próprios prestadores.

Registrada a presença do advogado Dr. Fernando Beltrão Lemos Monteiro na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado tempestivamente (art. 169, I, “b” do RPAF/BA) contra a decisão recorrida que, por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em questão, exigindo ICMS no valor de R\$ 465.156,69, acrescido de multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, relativas ao período de 01.01.2019 a 31.12.2021.

Observe que o patrono do recorrente apresenta peça recursal às fls. 168/184, reiterando as

alegações da impugnação com as seguintes argumentações:

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – VÍCIO DE MOTIVAÇÃO

Alega que, para fins de estabelecer a cobrança ora em discussão, o lançamento em questão limitou-se apenas a indicar, de forma abstrata, o art. 8º, V da Lei nº 7.014/1996, conjugado ao art. 298 do RICMS/BA, como “enquadramento legal” da infração.

Aduz que a decisão recorrida sustenta a inexistência de vício na fundamentação do lançamento, sob o argumento de que a Recorrente contestou o mérito da exigência que lhe foi imposta. Contudo, a própria decisão da d. Autoridade Fiscal, ao anexar à Informação Fiscal uma nova memória de cálculo, retificando as operações que, de fato, deram origem à autuação fiscal e indicando as hipóteses de responsabilidade a que a Recorrente estava sujeita, revela justamente o contrário.

DA PROVA DO RECOLHIMENTO DO ICMS PELOS TRANSPORTADORES.

Assevera o sujeito passivo que a Autoridade Fiscal acusa o recorrente de não ter efetuado a retenção e o recolhimento do ICMS devido sob o regime de substituição tributária, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Consequentemente, promove a cobrança do imposto mediante a aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), acrescida dos respectivos encargos. No entanto, tal cobrança carece de fundamento, pois, havendo prova do recolhimento do ICMS sobre a prestação, não há como se cogitar a ocorrência de infração à legislação tributária.

Por fim, requer que este recurso seja conhecido e a ele seja dado provimento para que preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, consoante os argumentos articulados no tópico “2.1” do presente recurso; e

- a) Caso superada a preliminar suscitada, que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente quanto ao mérito, reformando-se parcialmente o v. acórdão recorrido, conforme exposto no tópico “2.2” do presente recurso voluntário.
- b) A realização de diligências para atestar a efetiva natureza dos itens importados, com a finalidade de confirmar os recolhimentos efetuados pelos próprios prestadores.

Inicialmente, passo à análise da alegação suscitada de nulidade do Auto de Infração por vício de motivação.

Compulsando os autos observo que tal alegação **não assiste razão** ao recorrente, tendo em vista que:

- a) O PAF está revestido das formalidades legais, e a acusação fiscal constante da peça inicial está em conformidade com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição está exposta de forma clara e precisa no corpo do Auto de Infração, incluindo o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem da infração apurada. Dessa forma, permite-se o perfeito entendimento da acusação fiscal relativa à falta de recolhimento por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.
- b) Ademais, constata-se nos autos a intimação do Sujeito Passivo, sob a fl. 07, por meio da qual a Autoridade Fiscal apresenta o demonstrativo de débito denominado **“Demonstrativo da Falta de Retenção do ICMS Decorrente da Operação de Transporte Sujeita à Substituição Tributária Realizada pelo Contribuinte”**. Tal documento confirma que o recorrente teve plena compreensão da acusação que lhe foi imputada, tanto que apresentou impugnação e, posteriormente, interpôs recurso voluntário, abordando todos os pontos relevantes para a resolução da questão, inexistindo qualquer prejuízo ao exercício pleno de seu direito de defesa.
- c) Ainda que se reconheça que não é adequado indicar como fundamentação legal apenas o caput de um artigo da lei ou do regulamento, por abranger inúmeras hipóteses distintas, no presente

caso, verifica-se que a descrição constante da autuação permite compreender adequadamente o enquadramento legal da infração.

- d) Eventuais equívocos no enquadramento legal da conduta empresarial não implicam nulidade, desde que a descrição dos fatos permita compreender a infração atribuída, conforme disposto no art. 19 do RPAF/99.

Não havendo comprovação nos autos de vícios formais ou materiais que afetem a eficácia da autuação fiscal, e considerando que eventuais erros na apuração do débito ou a alegada falta de comprovação do cometimento da infração não se enquadram nas hipóteses de nulidade previstas nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de diligência formulado ao final do recurso interposto, denego-o por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação da convicção do julgador, conforme prevê o art. 147, I, “a” do RPAF/99.

No tocante ao mérito, observo que o recorrente não contestou os cálculos do lançamento fiscal informados no Auto de Infração, limitando-se a alegar, sem fundamento, que, havendo prova do recolhimento do ICMS sobre a prestação, não há como se cogitar a ocorrência de infração à legislação tributária.

Ao compulsar os autos e analisar o cerne da questão de mérito, verifico que a decisão de primeiro grau não merece qualquer reparo, fundamentando-se da seguinte forma:

“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 vênha 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	
Total		66.278,50	358.932,48	425.210,98

Assim, verifico que a Decisão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida por meio do Acórdão JF nº 0209-06/24-VD, **não merece qualquer reparo**, uma vez que julgou, por **unanimidade**, parcialmente procedente o Auto de Infração em epígrafe. Compartilhando do mesmo entendimento da decisão de Primeira Instância, **mantenho parcialmente** subsistente a infração no valor de R\$ 425.210,98, referente aos fatos geradores ocorridos no período de 31/07/2020 a 31/12/2021.

Diante do exposto, e por constatar que os procedimentos fiscalizatórios foram conduzidos em conformidade com a Lei nº 7.014/96 e o Regulamento do ICMS (Decreto nº 13.780/2012), atendendo a todos os requisitos legais, concluo pela procedência parcial do presente feito.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298574.0009/23-8, lavrado contra **GE ENERGIAS RENOVÁVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 425.210,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS