

PROCESSO - A. I. Nº 206973.0001/04-9
RECORRENTE - CARGILL AGRÍCOLA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão da 2ª JJF n.º 0312-02/04
ORIGEM - IFEP – DAT/METRO
INTERNET - 25.11.2004

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0330-12/04

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Apesar de não existirem contratos formais firmados, restou comprovada a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabendo ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente o Auto de Infração referenciado, exigindo pagamento de ICMS no valor de R\$331.514,02 e multas. Insurgindo-se o recorrente apenas em relação ao seu item 7, que aponta falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

O autuado sustentou em sua defesa não ser responsável pelos tributos devidos pelas empresas transportadoras na situação em exame. Observou que nos Conhecimentos de Transporte foi feito o destaque do imposto pelas transportadoras e que algumas são inscritas no SimBahia, na condição de empresas de pequeno porte, de modo que, em relação a estas, não se aplica a substituição tributária, conforme previsão regulamentar. Aduziu que não lhe é possível provar que os transportadores recolheram o imposto destacado nos documentos, Requereu a realização de diligência fiscal junto aos transportadores, a fim de se comprovar o recolhimento do imposto pelos mesmos.

A auditora em sua Informação Fiscal assegurou que no levantamento efetuado não constam serviços de transporte prestados por contribuintes inscritos na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte. Considerou caracterizado o caráter de prestações sucessivas na situação em exame, assim, opinou pela manutenção da autuação.

O ilustre relator da Decisão recorrida, em seu voto, julgou procedente a autuação e fundamentou o seu voto, conforme a seguir transcrito:

“A infração 7 refere-se à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Consta ainda na descrição dos fatos, à fl. 4: “Conforme DEMONSTRATIVO DAS AQUISIÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE (OPERAÇÕES SUCESSIVAS) relativamente aos serviços tomados de prestadores de serviço de transporte inscritos na condição NORMAL, ora como adquirente, ora como destinatário das mercadorias, transportadas, cujos créditos foram efetivamente utilizados como se constata dos lançamentos nos livros REM sem que o ICMS houvesse sido recolhido. Anexamos Cópias de CTCR (fls. 130 a 125) (sic) e cópia dos livros registro de Entradas (fls. 126 a 727).”

Esta irregularidade está embasada nos Conhecimentos de Transportes que se encontravam na empresa autuada e que compõem o presente Auto de Infração, conforme cópias de fls. 130 a 225.

Julgo ser conveniente analisar o histórico da responsabilidade atribuída ao tomador de serviços de transporte, na qualidade de substituto tributário, como passo a fazê-lo:

A Constituição Federal vigente, atribuiu à lei complementar a disposição sobre substituição tributária, no art. 155, inciso XII.

Deste modo, em atendimento à Lei Maior, a Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos artigos 5º, 6º, 7º, tipificou a substituição tributária, nos seguintes termos:

Art 5º *Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

Art. 6º *Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (redação atual dada pela LC nº 114/02).*

§ 1º *A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

§ 2º *A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

Com base na autorização acima, o Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, na Subseção IV, “Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação”, no art. 8º, V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

Com vistas à regulamentação da Lei acima, o Regulamento do ICMS, vigente, em dispositivos específicos, trata da matéria como segue:

Art. 380. *“São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

II – *o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.*

§ 1º *Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

§ 3º *A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62 e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.*

Art. 382. *Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:*

I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte (Redação atual dada pela Alteração nº 14, (Decreto nº 7725), de 28/12/99, DOE de 29/12/99:

a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanhem a carga:

1 - declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;

2 - a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS.

Deste modo, ultrapassada a questão da legalidade da cobrança do ICMS do substituto tributário, no caso de prestação de serviços de transportes sucessivos, Roque Carazza, com a clareza que lhe é peculiar, esclarece que transportes sucessivos: “ é o serviço de transporte que se desenvolve por etapas, envolvendo vários municípios, localizados em diversos Estados, ou passando pelo Distrito Federal”

No caso em lide, a argumentação da defesa prende-se, basicamente aos fatos: não há prestações sucessivas, não possuía sequer contrato de prestação de serviço com as transportadoras com as quais operou, e consta em alguns conhecimentos de transporte o destaque do ICMS.

Analisando estes argumentos, observo que, a contrário sensu, em alguns documentos consta a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS”. (conforme documentos de fls. 155, 154, 153,149,)

Quanto à alegada falta de contrato de prestação de serviço, entendo que, embora o contrato formal, de operações sucessivas, não tenha sido juntado aos autos, ou até mesmo não tenha sido formalizado solenemente, tal fato não desnatura a responsabilidade do tomador, pois trata-se de exigência formal, irrelevante para a caracterização do fato gerador.

Neste sentido, dispõe o art. 2º, § 1º, IV da Lei nº 7.014/96:

“É irrelevante para a caracterização do fato gerador, o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações.”

Portanto, o autuado, na qualidade de responsável por substituição, sub roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária.

Ademais, as hipóteses em que não será atribuída a responsabilidade ao tomador estão expressamente previstas no RICMS/97, no art. 382, inciso III, e no § 2º, e nelas não se enquadra a presente situação, como segue:

Art. 382

III - não será atribuída a responsabilidade de que cuida o inciso I ao tomador do serviço:

a) no transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador;

b) no caso de transporte ferroviário.

c) no transporte efetuado por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

§ 2º Não se aplicará a obrigação de reter o imposto se o tomador do serviço, mesmo sendo

inscrito na condição de contribuinte normal, não for considerado contribuinte do ICMS ou não estiver obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação.

Outrossim, o argumento do autuado de que há prestações de serviços de transporte que foram realizados por microempresa ou empresa de pequeno porte, o autuante ao prestar a informação fiscal, esclareceu que no levantamento efetuado não constam serviços de transporte prestados por contribuintes inscritos na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

Quanto ao suposto recolhimento do ICMS pelos prestadores de serviços, entendo que caber-lhes o pedido de repetição do indébito, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações sucessivas é atribuída ao tomador do serviço, quer na condição de remetente, quer na condição de destinatário.

Deste modo, considero caracterizado o caráter de prestações sucessivas na situação em exame, sendo legítima a exigência fiscal, deste item, em sua totalidade.

Há que se destacar o voto vencido, lavrado pelo ilustre e experiente Julgador José Bezerra Lima Irmão, a seguir transcrito:

“Está em discussão apenas o 7º tópico do Auto de Infração, em que o sujeito passivo é acusado de ter deixado de reter o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Há nesse caso uma questão melindrosa de interpretação dos dispositivos regulamentares nos quais se apóia a ação fiscal, mais especificamente no que concerne aos arts. 380, II, e 382, I, do RICMS/97.

O art. 380, II, remete a tipificação para o 382, I, anunciando que o tomador do serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável tributário nas prestações sucessivas de serviços de transporte.

Surge aqui um problema: o que são “prestações sucessivas”?

É evidente que, ao ser efetuada a primeira prestação, não se pode falar em prestação “sucessiva”, pois esse adjetivo diz respeito a alguma coisa que sucede a outra, que se repete de forma consecutiva.

Agora, pergunto: e quando for efetuada a segunda prestação, ela é “consecutiva”? Entendo que, literalmente, pegando o vocábulo em seu sentido puramente gramatical, deixando de lado toda e qualquer consideração lógica, a resposta é “sim”: a segunda prestação é consecutiva.

No entanto, como julgador, eu tenho o dever jurídico de interpretar a norma segundo critérios de hermenêutica, e não literalmente. Posso não me sair bem nessa empreitada, mas pelo menos tenho o dever de me empenhar nesse sentido. Assim, faço a seguinte consideração: e se a segunda prestação (que, por ser segunda, é “consecutiva”) ocorrer seis meses depois, um ano depois, ou dez anos depois? Que tipo de controle será esse que a empresa tomadora do serviço terá de fazer, toda vez que contratar um transportador, tendo de lembrar, ou escarafunchar os arquivos, ou fazer uma varredura nos sistemas informatizados para saber se esse transportador, alguma vez na vida, já prestou algum tipo de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal? Isso faz sentido?

Vou supor que eu esteja errado, e a segunda prestação não seja “consecutiva”. Então, a partir de quando se considerará determinada prestação como sendo consecutiva, seria a partir da terceira? Ou da quarta? Ou da quinta? Não seria a partir da décima?

Essa indefinição acarreta um problema gravíssimo. Suponha-se, por exemplo, que seja feita uma prestação de serviços. Como é a primeira, não há a responsabilidade pela retenção do

imposto. Depois, com o passar do tempo, ocorrem outras prestações pela mesma transportadora. Nesse caso, ao ser feito o levantamento fiscal, devem ser incluídas no levantamento todas as prestações, inclusive a primeira?

Noto que a redação originária do inciso II do art. 380 era assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculados a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art. 382” (grifei).

Com essa redação, ficava claro que uma empresa, ao firmar um contrato com determinada transportadora para prestações sucessivas de serviços, tornava-se responsável pelos tributos devidos pela transportadora. O vínculo jurídico da obrigação tributária tomava por referência um documento escrito, uma prova material, palpável, apta a fazer prova em situações questionáveis.

Através da Alteração nº 17, foi feita uma modificação dos dizeres do inciso II do art. 380 do RICMS/97, que ficou assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382” (grifei).

Como não percebo qual a finalidade da alteração, suponho que tenha sido apenas para aperfeiçoar o texto, tornando-o mais escoreito, haja vista que a redação originária dizia o óbvio. Nesse ponto, concordo com a alteração, pois, realmente, o óbvio não precisa ser dito na legislação, o óbvio simplesmente se deduz, e pronto. Sendo assim, entendo que, apesar de o novo texto haver suprimido a referência a “contrato para prestações sucessivas”, considero que tal referência esteja implícita, pois, sem um contrato, é impossível saber, desde o início, se haverá prestações sucessivas.

Entendo, portanto, interpretando o dispositivo assinalado, que a atribuição da responsabilidade pela retenção do imposto se dá quando existe um contrato de prestação de serviços, em que se materialize o compromisso que sirva de supedâneo à norma jurídica da substituição tributária no caso concreto. Do contrário, haveria uma insegurança inadmissível, tanto para o Estado, como para o contribuinte, o que é inconciliável com os princípios da certeza, da segurança, da não-surpresa, da legalidade cerrada, do “numerus clausus”.

Há ainda um complicador neste caso. O levantamento fiscal abrange os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002. Ocorre que a supramencionada Alteração nº 17 (Decreto nº 7.824/00), que mudou o texto do inciso II do art. 380 do RICMS/97, é de julho de 2000 (DOE de 18/7/00). Sendo assim, não teria como se fazer retroagir a sua aplicação.

Além disso, os cálculos podem estar errados, pois não consta que tenha sido verificado se as transportadoras são optantes, ou não, pelo crédito presumido previsto no art. 96, XI, do RICMS/97. O art. 382, I, “d”, prevê que será levado em conta, para fins de abatimento do imposto a ser retido, eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço de que trata este artigo, desde que o transportador faça jus a tal benefício.

Se estou certo em minha conclusão quanto ao sentido do inciso II do art. 380, resta analisar agora o preceito do art. 382, I. Caso haja contrato de prestação de serviços firmado entre o tomador e o prestador, assumindo o tomador do serviço, nos termos do art. 380, II, c/c o 382, I, a condição de responsável por substituição pelos tributos devidos pelo prestador, prevê a alínea “a” do inciso I do art. 382 que o tomador:

“a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanham a carga:

1 – declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;

2 – referência ao ato concessório do regime especial de que cuida o inciso seguinte, quando for o caso;”

Examinando as Notas Fiscais anexadas à fl. 130 e seguintes, noto que não constam nelas tais indicações. E não constam exatamente porque, neste caso, não há substituição tributária, por falta de adequação dos fatos à hipótese normativa.

Tanto não há substituição tributária que os emitentes dos documentos destacaram o tributo nos documentos fiscais, conforme passo a assinalar:

TRANSPORTADORA	CTRC	FL.	ICMS DESTADADO
Transnapoli	1417	131	13,60
	1418	130	23,12
	1419	130	30,24
	1420	130	25,92
Monte Azul	143	136	76,50
	146	138	160,65
	150	137	76,50
Transfronteira	366	141	79,05
	368	142	45,90
	370	140	8,16
Betel	202	148	38,53
	204	147	35,47
	284	147	181,88
Lua de Prata	1201	151	71,40
	1241	151	151,47
	299	152	128,52
Transborba	126	155	55,25
	127	154	8,50
	128	153	59,50
Rota 27	1318	159	32,40
	2032	158	114,75
	2033	158	119,34
Celine	96	179	58,65
	97	178	17,85
AGR Transportes	546	181	36,72
	549	181	42,84
	556	182	42,84
Transgato	1724	185	15,30
	1745	184	15,30
	1755	184	28,77
Transclea	2465	195	1,61
	2466	195	8,07
	2467	194	8,07
AVP Transportes	187	202	7,65
	188	202	3,06
	190	201	13,00
Corujão	2135	212	97,20
	2137	212	97,20
	2138	211	87,12
Bafertil	240	219	29,88
	241	218	25,92
	250	217	39,50
Nina Transportes		224	174,42
Trecsel	15	225	86,70

Noto, afinal, que, nos termos do § 1º do art. 382 do RICMS/97, a substituição tributária implica que a emissão dos Conhecimentos de Transporte seja feita sem destaque do imposto. Conforme assinala no quadro acima, os Conhecimentos foram emitidos com destaque do imposto, confirmando que não houve, nem deveria haver, substituição tributária.

Como se vê, o imposto está destacado nos documentos fiscais. Não houve prejuízo para o Estado. Não é razoável que o tributo seja pago duas vezes relativamente aos mesmos fatos.

A defesa requereu a realização de diligência para que a fiscalização verificasse junto aos prestadores de serviços se o imposto destacado nos documentos fiscais foi pago. Indefiro o pedido de diligência haja vista que esse tipo de verificação é trabalho de rotina, segundo as programações fiscais desenvolvidas pela fiscalização, de modo que tais verificações serão efetuadas no devido tempo, se já não o foram, segundo os critérios usuais e as praxes do fisco estadual. A verificação requerida pela defesa implicaria inclusive mudança substancial do fulcro da autuação em exame.

Concluo que não está havendo falta de pagamento de imposto ao Estado.

O lançamento do crédito tributário consubstanciado no item 7º é indevido”.

O recorrente, por seu advogado, interpôs Recurso Voluntário e insurge-se apenas em relação ao item 7 do Auto de Infração, sustentando que o acórdão recorrido não trouxe aos autos elementos suficientes que justifiquem a manutenção da exigência fiscal, salientando o entendimento compartilhado com o relator da Primeira Instância, no sentido que a atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto apenas ocorrerá com a existência de um contrato de prestação de serviços de transporte, onde estará plenamente configurada a obrigação de se realizar sucessivas prestações de serviços de transporte, capaz de dar ensejo à incidência da substituição tributária.

Aduz que o cerne da discussão no presente caso encontra-se em uma questão de semântica, devendo-se esclarecer qual é o verdadeiro sentido da expressão “prestações sucessivas” constante no inciso I, do artigo 382 do RICMS/BA e para se alcançar à verdade real dos fatos, necessário se faz confrontar-se o lançamento tributário com os elementos de prova trazidos aos autos.

Observa que o lançamento em questão apoia-se nos artigos 380, II e 382, I, do RICMS/97, transcrevendo o seu teor.

Ressalta que a redação originária do referido inciso II, do artigo 380, era:

“II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculados a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art. 382”.

Argumenta e transcreve doutrina no sentido de que, na hermenêutica jurídica, o aplicador do direito deve se ater ao aspecto finalístico para saber o verdadeiro sentido e alcance da norma.

Salienta que a fiscalização não logrou juntar aos autos os possíveis contratos de prestação de serviço porque esses contratos não existem e, ademais, verifica-se que várias foram às transportadoras que prestaram os serviços de transporte, o que reforça o argumento de que prestavam serviços esporadicamente à recorrente, sem a indispensável habitualidade ou prestação sucessiva como determina a lei.

Sustenta que a alteração legislativa que modificou a redação do mencionado inciso II, do artigo 380, não daria nenhum respaldo a exigência fiscal, pois a nova redação, mesmo sem falar em vínculo a contrato, mas sim em “prestações sucessivas”, deixa claro que estas só se materializam pela existência de um contrato firmado para a prestação continuada de serviços de transporte.

Cita e transcreve trecho do voto vencido em apoio a essa tese.

Destaca ainda que mesmo que assim não fosse, na hipótese da alteração introduzida pelo Decreto nº 7.824/00 ter modificado essa situação, somente produziria efeitos a partir de sua edição, em 18/07/2000 e o presente lançamento contempla fatos geradores anteriores, o período de janeiro de 1999 a julho de 2000.

Ressalta também que havia destaque do ICMS pelos emitentes do conhecimento de transporte rodoviário de cargas, o que seria dispensado caso existisse o contrato de prestação de serviços e se as transportadoras já destacaram e recolheram o imposto, resta definitivamente descartada toda e qualquer responsabilidade que se pretenda atribuir à recorrente.

Diante do exposto, pede que o Recurso Voluntário seja Provido para reformar a Decisão recorrida.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Sylvia Amoêdo aponta que o Recurso Voluntário traz os mesmos argumentos apresentados em sua manifestação inicial, já analisados e rebatidos pelo julgamento realizado.

Observa que a alegada falta de formalização do contrato não implica na invalidade da ocorrência do fato gerador, este sim é que determina o surgimento da obrigação tributária e não um aspecto formal da situação fática, substrato da hipótese de incidência para a imputação em questão.

Aduz que, conforme citado na Decisão recorrida, a sucessividade da prestação ocorre no mesmo percurso e seguidamente, embora partido em várias etapas e este é o diferencial dificultador para que o estado recebesse de todos os transportadores e o leva a criar a hipótese de substituição.

Rebate ainda o argumento de que há destaque do ICMS nos CTCs, primeiro, observando que em alguns há apenas a observação da desnecessidade de emissão do próprio CTC em todas as etapas do transporte, o que, ao seu ver, denota a natureza de prestação sucessiva realizada e que o mero destaque do ICMS não é prova de pagamento correto do mesmo e este, se ocorreu foi por sujeito passivo ilegítimo para efetuar-lo, não sendo dever do estado pesquisar e buscar esses pagamentos, pois sua relação tributária foi estabelecida por lei com o tomador do serviço.

Conclui que as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas, inaptas para proporcionar a modificação do julgamento e opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

O recorrente no presente Recurso Voluntário insurge-se apenas em relação ao item 7 do Auto de Infração, que lhe atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento de ICMS, como tomador de prestações de serviços de transportes, consideradas sucessivas, sustentando que essa obrigação só ocorrerá com a existência de um contrato de prestação de serviços de transporte, onde estará plenamente configurada a obrigação de se realizar sucessivas prestações de serviços de transporte, capaz de ensejar à incidência da substituição tributária.

O ilustre relator do voto vencedor da Decisão recorrida considerou caracterizado o caráter de prestações sucessivas de transportes e legítima a exigência fiscal, com supedâneo no artigo 380 do RICMS/97, de seguinte leitura:

***Art. 380.** “São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

***II** – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.*

***§ 1º** Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

***§ 3º** A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62 e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.*

E, por outro lado, entendeu que, ultrapassada a questão da legalidade da cobrança do ICMS do

substituto tributário, no caso de prestação de serviços de transportes sucessivos, valia o ensinamento do Prof. Roque Carazza, para esclarecer que “transportes sucessivos” *“ é o serviço de transporte que se desenvolve por etapas, envolvendo vários municípios, localizados em diversos Estados, ou passando pelo Distrito Federal”*

Para melhor análise da questão em lide, devemos observar atentamente a fundamentação exposta no voto vencido, da lavra do Ilustre e experiente Julgador, José Bezerra Lima Irmão, que entre outros pontos, salienta que a redação originária do inciso II do art. 380 era assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de *serviços de transporte vinculados a contrato para prestações sucessivas*, nos termos do art. 382” (grifo do julgador).

E, didaticamente, esclarece o sentido da modificação e da norma, que merece ser transcrito em seu teor:

“Com essa redação, ficava claro que uma empresa, ao firmar um contrato com determinada transportadora para prestações sucessivas de serviços, tornava-se responsável pelos tributos devidos pela transportadora. O vínculo jurídico da obrigação tributária tomava por referência um documento escrito, uma prova material, palpável, apta a fazer prova em situações questionáveis.

Através da Alteração nº 17, foi feita uma modificação dos dizeres do inciso II do art. 380 do RICMS/97, que ficou assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382” (grifei).

Como não percebo qual a finalidade da alteração, suponho que tenha sido apenas para aperfeiçoar o texto, tornando-o mais correto, haja vista que a redação originária dizia o óbvio. Nesse ponto, concordo com a alteração, pois, realmente, o óbvio não precisa ser dito na legislação, o óbvio simplesmente se deduz, e pronto. Sendo assim, entendo que, apesar de o novo texto haver suprimido a referência a “contrato para prestações sucessivas”, considero que tal referência esteja implícita, pois, sem um contrato, é impossível saber, desde o início, se haverá prestações sucessivas.

*Entendo, portanto, interpretando o dispositivo assinalado, que a atribuição da responsabilidade pela retenção do imposto se dá quando existe um contrato de prestação de serviços, em que se materialize o compromisso que sirva de supedâneo à norma jurídica da substituição tributária no caso concreto. Do contrário, haveria uma insegurança inadmissível, tanto para o Estado, como para o contribuinte, o que é inconciliável com os princípios da certeza, da segurança, da não-surpresa, da legalidade cerrada, do “*numerus clausus*”.*

Há ainda um complicador neste caso. O levantamento fiscal abrange os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002. Ocorre que a supramencionada Alteração nº 17 (Decreto nº 7.824/00), que mudou o texto do inciso II do art. 380 do RICMS/97, é de julho de 2000 (DOE de 18/7/00). Sendo assim, não teria como se fazer retroagir a sua aplicação.

Além disso, os cálculos podem estar errados, pois não consta que tenha sido verificado se as transportadoras são optantes, ou não, pelo crédito presumido previsto no art. 96, XI, do RICMS/97. O art. 382, I, “d”, prevê que será levado em conta, para fins de abatimento do imposto a ser retido, eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço de que trata este artigo, desde que o transportador faça jus a tal benefício.

Se estou certo em minha conclusão quanto ao sentido do inciso II do art. 380, resta analisar agora o preceito do art. 382, I. Caso haja contrato de prestação de serviços firmado entre o tomador e o prestador, assumindo o tomador do serviço, nos termos do art. 380, II, c/c o 382,

I, a condição de responsável por substituição pelos tributos devidos pelo prestador, prevê a alínea “a” do inciso I do art. 382 que o tomador:

“a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanham a carga:

- 1 – declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;*
- 2 – referência ao ato concessório do regime especial de que cuida o inciso seguinte, quando for o caso;”*

Examinando as Notas Fiscais anexadas às fls. 130 e seguintes, noto que não constam nelas tais indicações. E não constam exatamente porque, neste caso, não há substituição tributária, por falta de adequação dos fatos à hipótese normativa”.

Portanto, entendo que a responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte ocorre quando se trata de transportador autônomo ou não inscrito no Estado e na hipótese de prestações sucessivas, o que não restou configurado nos autos, havendo apenas a utilização de transportadores com uma certa habitualidade o que não caracteriza o disposto no inciso II do artigo 380, com as formalidades previstas no art. 382, ambos, do RICMS/97.

Vale ainda destacar que não se deve confundir prestações sucessivas de transportes com transportes sucessivos que, conforme destacou o ilustre relator do voto vencedor *“se desenvolve por etapas, envolvendo vários municípios, localizados em diversos Estados, ou passando pelo Distrito Federal”*.

A prestação sucessiva de transportes implica em uma relação contratual onde, diante da sucessividade dos serviços a serem prestados, o tomador e o transportador obrigam-se a certas, determinadas e definidas condições que, via de regra, só podem ser devidamente cumpridas se formalizadas em um contrato escrito.

O caso mais comum é o dos contratos de prestação de serviços de transporte de pessoas - geralmente funcionários de empresas -, que regulam a execução dos serviços em todos os seus detalhes quanto a periodicidade, horários a serem cumpridos, preços, condições de reajuste etc.

Na prestação desses serviços é, inclusive, dispensada a emissão de qualquer documento fiscal a cada prestação, desde que o prestador obtenha o regime especial nesse sentido, devendo para tanto juntar a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço do serviço, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados (vide alínea “b”, inciso II do art. 382 do RICMS/97).

Assim, com a devida *venia* da Douta procuradora, entendo que o item é IMPROCEDENTE e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

VOTO VENCEDOR

Divirjo do posicionamento do ilustre relator, pois entendo que a infração imputada à recorrente está devidamente caracterizada, conforme passo a me pronunciar.

O artigo 8º, inciso V, da Lei nº 7.014/96, prevê que o contratante de serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados.

Com base no dispositivo legal acima, o RICMS/97, no seu art. 380, inc. II, atribuiu a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, ao tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviço de transporte.

De acordo com os autos, o recorrente era inscrito na condição de contribuinte “Normal” e os valores exigidos se referem a serviços de transporte, que segundo o autuante, possuem as características de prestações sucessivas. Todavia, o recorrente alega que não há contrato firmado com as transportadoras e, portanto, não se tratava de prestações sucessivas.

Em que pese os abalizados argumentos expendidos pelo Dr. José Bezerra Lima Irmão, relator do voto vencido, entendo que as prestações relacionadas na autuação foram efetuadas de forma sucessiva, apesar de não existirem os instrumentos de contrato (ou não terem sido apresentados). Dessa forma, o recorrente estava obrigado a efetuar a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária, obrigação que era do seu conhecimento, tanto que em alguns dos documentos fiscais havia a observação: “*Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS*”.

A falta de contrato formal não possui o condão de descaracterizar as prestações sucessivas realizadas. A alteração nº 17, introduzida pelo Decreto nº 7.824/00, apenas aperfeiçoou a redação do inc. II do art. 382 do RICMS-BA, mostrando que o contrato formal era desnecessário para a caracterização da prestação sucessiva, chegando essa nova redação a ter um caráter interpretativo.

Não acolho o argumento recursal de que havia empresa prestadora do serviço que estava enquadrada no regime do SIMBHIA, pois tal fato não restou comprovado nos autos. Quanto ao alegado recolhimento do imposto por parte dos prestadores do serviço, deverão os interessados solicitar a restituição do indébito, como bem ressaltou a relatora da Decisão recorrida.

Em face do comentado acima, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.0001/04-9**, lavrado contra **CARGILL AGRÍCOLA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$331.514,02**, sendo R\$214.727,56, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$116.786,46, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da referida lei, e demais acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, César Augusto da Silva Fonseca e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro, Fauze Midlej, Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS