

**A. I. Nº** - 206955.0010/05-8  
**AUTUADO** - M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** MARIA DAS GRAÇAS LEMOS DE CARVALHO e CARMÉLIA PEREIRA GONÇALVES  
**ORIGEM** - IFEP METRO  
**INTERNET** - 30/11/05

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0155-05/05**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Comprovada a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabe ao sujeito passivo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Infração caracterizada. No entanto a legislação estadual exclui esta responsabilidade quando a prestação for efetuada por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 15/8/2005, exige o ICMS no valor de R\$1.283.570,24 acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção e, conseqüentemente, do seu recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Consta na descrição dos fatos que as empresas transportadoras estão enquadradas, neste Estado, no regime normal de apuração do imposto, á exceção da empresa TRO – Transportadora Rápido Oliveira, que é enquadrada como empresa de pequeno porte. No entanto, como suas contratações dos serviços com o autuado no exercício de 2004 importaram no valor de R\$3.132.062,79 com ICMS na ordem de R\$300.678,01 e no exercício de 2005 (janeiro a junho) na ordem de R\$1.513.091,40, com ICMS de R\$145.256,76, e somente para o transporte interestadual, já que o interno não é tributável, ela, de igual forma, foi incluída na autuação.

O autuado impugnou o lançamento fiscal (fls.4235/4245), por advogado legalmente constituído, apresentando-se, inicialmente, como empresa com atividade de produção e comercialização de alimentos derivados do trigo. Assim, para fins de recolhimento de ICMS, sua atividade é rígida pelas normas constantes do Protocolo ICMS nº 46/2000, que regulamentou a forma e procedimentos a serem seguidos quando da entrada do trigo no estabelecimento. Ou seja, fixou a substituição tributária para as operações com farinha de trigo e seus derivados, “de forma que todo o ICMS incidente no ciclo de produção/circulação da mercadoria passou a ser recolhido na primeira operação, ou seja, na aquisição (importação) do trigo por parte dos estabelecimentos industriais”. Neste sentido citou a Cláusula Primeira e Quarta, do referido Protocolo e reafirmou que esta sistemática trata, assim, de “sujeição passiva derivada do instituto da substituição tributária progressiva, em decorrência da qual todo o imposto presumivelmente devido nas operações futuras é recolhido pelo responsável tributário no início do ciclo de produção/circulação”.

Nesse contexto, entendeu que não poderia mais se cobrar o ICMS pelo serviço de frete contratado, pois todo o imposto referente à circulação da mercadoria já havia sido recolhido, tendo em vista a sistemática adotada.

Continuando com sua argumentação, ressaltou que o art.8º, da Lei Complementar nº 87/96 determina que na base de cálculo do imposto seja incluído o valor do serviço de transporte tomado. Em sendo assim e se o imposto fora antecipadamente recolhido, não se poderia mais cobrar o ICMS pelo serviço, sob pena de se estar impondo duplicidade de uma obrigação tributária ao sujeito passivo. Sobre esta matéria, registrou entendimento do Prof. Hugo de Brito Machado e transcreveu as determinações do Parágrafo Segundo, da Cláusula Segunda do Protocolo já mencionado, no intuito de fortalecer sua argumentação, pois nele consta a vedação da utilização de qualquer crédito fiscal nas operações subseqüentes, exatamente pelo fato de que não mais haverá pagamento de ICMS em qualquer etapa posterior da circulação da mercadoria, inclusive, no que diz respeito ao frete. Observou que, se o pagamento do ICMS a ele relacionado fosse devido, esta regra seria flagrantemente inconstitucional, na medida em que não poderia vedar o direito ao crédito, sob pena de afrontar o princípio da não-cumulatividade, expresso no art.155, § 2º, I, da Constituição da República.

Concluiu sua argumentação afirmando: *Harmonizando-se o Parágrafo Segundo, da Cláusula Segunda, do Protocolo ICMS 46, com a Constituição Federal, chega-se à mesma conclusão antes apresentada com base no art. 8º, da LC nº 87/96, qual seja, a de que o ICMS relativo ao frete não é devido por ocasião da prestação do serviço, já que o recolhimento desse imposto deu-se em momento anterior. Orientação diversa, além de contrariar frontalmente o art. 8º, da LC 87/96, significa atentar contra a norma constitucional da não-cumulatividade, eis que haveria pagamento de ICMS na contratação do frete sem direito ao creditamento correlato.*

Passou, em seguida, a contestar a multa aplicada a entendendo de cunho confiscatório, em flagrante violação ao art.150, IV, da CF/88. Trazendo no bojo de sua impugnação decisões do Supremo Tribunal Federal e de Tribunais Regionais Federais, firmou que a jurisprudência vem se consolidando no sentido de que as multas fiscais devem respeitar o princípio do não-confisco e, por isso, não podem ultrapassar o patamar de 20% do montante de débito principal apurado.

Ao final, requereu a improcedência da autuação e no caso do seu pedido não for acolhido, que fosse determinada a redução da multa para o patamar de 20%.

Consta das fls. 4246/4257, a mesma impugnação apresentada anteriormente pelo sujeito passivo.

As autuantes (fls.4261/4265) após resumir todas as razões apresentadas pelo contribuinte, informaram que o autuado tem por atividade a moagem de trigo e fabricação de seus derivados. O estabelecimento, localizado neste Estado, é filial com matriz fora do Estado.

Transcrevendo a Cláusula Primeira e Cláusula Segunda, com seus parágrafos do Protocolo ICMS 46/00, ressaltaram que as suas determinações estão vinculadas à aquisição de trigo em grão e/ ou farinha de trigo até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente. No entanto, a autuação diz respeito ao ICMS sobre frete contratado em operações sucessivas ao longo dos exercícios de 2004 e 2005 para escoamento da produção da empresa autuada em fase posterior após o processo de industrialização (moagem), sendo o impugnante sujeito passivo por substituição tributária, estando obrigado ao recolhimento do imposto sobre o frete dessas operações.

Ressaltaram que o frete, objeto da autuação, não se encontra incorporado à base de cálculo do ICMS de que trata o Protocolo ICMS 46/00, pois aquele já havia sido incluído na base de cálculo do imposto recolhido por substituição tributária e dizia respeito à entrada do trigo em grão e/ou farinha de trigo no estabelecimento. O que na ação fiscal se cobra é do escoamento da produção, pois estas prestações de transporte movimentam os produtos decorrentes da transformação do trigo em grãos importado estando, portanto, na fase final da operação da empresa.

Entendendo relevante destacar que essas operações de transporte têm movimentação significativa, pois escoam toda a produção do moinho para outros estados da Federação, afirmaram

que com o procedimento do contribuinte houve significativo prejuízo ao Erário já que o imposto não foi recolhido por ele nem pelas transportadoras, pois estas se consideram substituídas, pelo fato do autuado ser o contratante dos serviços de transporte em operações sucessivas.

Prosseguindo, entenderam que os argumentos defensivos apresentados quanto à fase de tributação do frete eram insubsistentes, denotando caráter meramente protelatório, indo de encontro aos termos do Protocolo ICMS 46/00. Observaram que a empresa e beneficiária de incentivos fiscais, como exemplo, o programa Desenvolve e que sua insubordinação contra a carga tributária de 33%, decorrente do pagamento do imposto referente às prestações de serviços de transportes tomados e ora autuados não poderia ser acatada diante das determinações dos art.380 e 382, que transcreveram, do RICMS/97.

Quanto ao percentual da multa aplicada, externaram o entendimento de que não deveria haver redução, já que ela esta determinada no RICMS/97.

Ratificaram o procedimento fiscal.

Os autos foram baixados em diligência por esta 5ª JF para que as autuantes excluíssem do levantamento os serviços de transportes realizados pela empresa TRO – Transportadora Rápido Oliveira (fl.4275).

As autuantes cumpriram o que foi solicitado, porém manifestaram-se contrária a exclusão da empresa TRO – Transportadora Rápido Oliveira dos levantamentos elaboradas já que ela havia ultrapassado o limite de receita para continuar enquadrada no SimBahia como empresa de pequeno porte. Ressaltaram que se tal entendimento fosse mantido pelo CONSEF, o Estado estaria perdendo receita (fls.4278/4280).

Chamado para tomar conhecimento da modificação do débito elaborado pela fiscal e a pedido deste Colegiado (fl.4358), o defendente concordou com a mesma e reiterou os pedidos formulados anteriormente (fl.4360).

## VOTO

Através do presente Auto de Infração é exigido o ICMS que deixou de ser retido e, portanto, não recolhido, nas sucessivas prestações de serviços de transportes tomados pelo autuado.

Antes de adentrar nas razões de defesa expostas pelo impugnante, entendo necessário abordar o objeto da autuação.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu à lei complementar a disposição sobre substituição tributária (art.155, XII). A Lei Complementar nº 87/96, tipificou as situações em que deve ser realizada a substituição tributária do ICMS, bem como a quem atribuir a responsabilidade pelo seu pagamento (arts.5º, 6º, 7º).

O Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, 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 referido imposto, na condição de sujeitos passivos por substituição.

Ao regulamentar as disposições legais, o RICMS/97 (Decreto nº 6.284/97) ao tratar da matéria sobre as prestações de serviços sucessivos de transporte em seu art.380, II atribui a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo reter o 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 serviços de transporte, nos termos do art.382*. Ainda, no seu § 1º, determina que nestas prestações, sejam interestaduais ou intermunicipais iniciadas ou

executadas neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.

O art.382 do referido Regulamento ao cuidar da responsabilidade indicada no inciso III do art. 380, determina no seu inciso I, que *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*. Ou seja, passou a responsabilidade do recolhimento do imposto para os tomadores dos serviços contínuos de transporte, que no caso foi atribuída ao autuado já que realizou operações sucessivas de prestação de serviços de transporte ao longo dos anos de 2004 e 2005 com as empresas: SBN Transportes Ltda., LDB Transportes de Cargas Ltda., Formulak Transportes e Mudanças Ltda e TRO Transportes Rápido Oliveira.

Esta é a acusação. Adentro, neste momento, na discussão levantada pelo defendente, que em linhas gerais é a seguinte: como a mercadoria comercializada (farinha de trigo e seus derivados) já teve o imposto recolhido por substituição tributária, conforme determinações do protocolo ICMS 46/00 e a prestação de serviço de transporte tomado quando da entrada do trigo no seu estabelecimento já havia sido incluído na composição da base de cálculo do imposto recolhido por antecipação tributária, a fase de tributação se encontra encerrada, não podendo mais ser cobrado o imposto nas operações subseqüentes, inclusive das prestações de serviço de transporte tomados nestas operações posteriores.

Este é entendimento equivocado do defendente. Em primeiro lugar, a operação de prestação de serviço de transporte que compôs a base de cálculo do ICMS recolhido por antecipação tributária diz respeito as entradas da farinha de trigo no estabelecimento autuado. O que aqui se exige são as prestações sucessivas de transporte em operações posteriores e não sobre a mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária entrada no estabelecimento.

O art. 1º, II, do RICMS/97, em obediência a norma constitucional e infraconstitucional, estabelece que o ICMS tem como fato gerador as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. No seu art. 3º, I expressa que ocorre o fato gerador do ICMS no momento do início da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto, oleoduto ou aqueduto, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, sendo irrelevante para sua caracterização a natureza jurídica da operação mercantil ou da prestação do serviço de transporte (§ 3º, do art.1º).

Diante da norma legal e da situação apresentada não resta a menor dúvida de que as prestações sucessivas de transportes tomadas pelo impugnante, e autuadas, não podem ser confundidas com aquela primeira quando das aquisições da farinha de trigo que foi transformada e posteriormente vendida.

Em vista do exposto, as considerações feitas pelo defendente sobre o Protocolo ICMS 46/00 e as determinações do art.8º, da Lei Complementar nº 87/96 não são pertinentes à matéria ora em discussão, ficando caracterizada a prestação sucessiva de transporte, apesar de não existirem, ou não terem sido apresentados, os instrumentos de contrato, sendo do autuado a responsabilidade de efetuar a retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Entretanto, embora entenda a preocupação externada pelas autuantes quanto a possível perda de receita pelo Erário, não posso me posicionar contra as determinações legais em relação à empresa TRO - Transportes Rápido Oliveira.

O RICMS/97, assim determina:

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

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

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

Portanto, não é do autuado a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido sobre os serviços sucessivos de transporte efetuados pela referida empresa. Se esta empresa sonegou informações à Secretaria da Fazenda visando praticar ilícito fiscal, cabe ao órgão fiscalizador buscar recuperar esta receita através de todos os meios legais possíveis, porém da empresa que sonegou e não do autuado. Observo, ainda, que não cabe a empresa autuada verificar se seus fornecedores estão, ou não, praticando ilícito fiscal. Esta competência é da Secretaria da Fazenda.

Assim, mantenho a autuação excluindo todos os serviços prestados pela TRO Transportes Rápido Oliveira.

Quanto à insubordinação do autuado sobre a multa aplicada, entendendo de cunho confiscatório, observo que ela está determinada em lei estadual, não sendo este foro administrativo competente para discutir a sua inconstitucionalidade.

Voto pela procedência parcial da autuação no valor de R\$904.414,05 conforme demonstrativo de débito elaborado pelas autuantes e acostado aos autos à fl.4281.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0010/05-8**, lavrado contra **M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$904.414,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no art.42, inciso II, “e”, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR