

**PROCESSO** - A. I. Nº 299326.0015/19-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4º JJF nº 0001-04/20  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/07/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0109-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL SUJEITO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Autuada traz aos autos documentações que comprovam que o imposto decorrente das operações de transportes junto à BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, que poderiam caracterizar operações sucessivas, foi recolhido aos Cofres do Estado da Bahia. Em consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956, constata-se que todas os CT-e emitidos em nome da PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA., objeto da presente autuação, estão registrados na sua escrita, mais especificamente no livro “*Registro de Saídas*”, significando que todo o imposto já foi de fato oferecido à tributação, o que, mantendo tal autuação, caracterizaria a ocorrência do “*bis in idem*”, ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, duas vezes, aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação pertinente. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2019, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 07.14.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a dezembro de 2015 e 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.442.189,53, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Improcedência do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0001-04/20, (fls. 192 a 199), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

*“O contribuinte suscita a nulidade do Auto de Infração em tela, sob a perspectiva de que a base de cálculo atribuída na autuação não condiz, com as informações lançadas pela Autuada nos sistemas desta Secretaria da Fazenda, e sequer com os registros de entrada constantes na sua contabilidade. Acrescenta que desconhece como o autuante alcançou a base de cálculo disposta na autuação, o que prejudica sua defesa.*

*Neste sentido, pede que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, por lhe faltar requisitos imprescindíveis para efetividade da sua lavratura, dado o desconhecimento da base de cálculo atribuída na autuação, nos termos dos artigos 18, II e 39, III e IV, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999.*

*Rejeito tal arguição de nulidade apresentadas nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração, foi efetuada de forma compreensível e está em total consonância com o demonstrativo, que fundamenta a autuação, constante do CD/Mídia de fl. 22, entregue ao preposto da empresa na ocasião da ciência do ato de lançamento.*

Vê-se, do citado demonstrativo, a indicação de todos CT-e decorrentes dos serviços de transportes tomados pelo sujeito passivo, com a indicação do “número”, “CNPJ do emitente”, “data de emissão”, “UF destino”, “valor da prestação de serviço”, “alíquota”, que, agrupando mês a mês, compõem a base de cálculo, para cada data de ocorrência do lançamento do imposto cobrado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações sucessivas de transporte, na forma da legislação.

Desta forma, não há que se falar em falta de conhecimento da base de cálculo atribuída na autuação. Afasto, portanto, a nulidade da autuação arguida.

No mérito, trata o presente PAF, de lançamento fiscal de crédito tributário, para exigir imposto no montante de R\$1.442.189,53, por ter deixado o defendente de proceder a retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativas às prestações sucessivas de transporte interestadual, tomados na forma do demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 22, entregue ao Contribuinte Autuado na ocasião da ciência do Auto de Infração em análise, bem assim dos documentos às fls. 10 a 21 dos autos.

Como posto na descrição dos fatos da autuação, a falta de retenção e o consequente não recolhimento aos cofres do Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do ICMS incidente sobre operações de prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado, na condição de normal, envolvendo repetidas prestações de serviços vinculadas a contratos, estariam em desacordo com o artigo 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, que assim dispunha à época dos fatos:

**Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:**

- I. realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita nesse estado;
- II. que envolva repetidas **prestações de serviço vinculadas a contrato**. (Grifos acrescidos)

Em sede de defesa, o sujeito passivo diz que é importante observar que a legislação deste Estado da Bahia preleciona que somente há que se falar em responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte quando se tratar de transportador autônomo ou não inscrito no Estado, e na hipótese de prestações sucessivas vinculadas a contrato, o que diz não ter ficado configurado nos autos.

Diz também, que o simples fato de haver a utilização de transportadora com certa habitualidade (prestações sucessivas) não caracteriza o disposto no art. 298, II do RICMS, base para a atuação combatida, de forma a atrair a substituição tributária.

Pontua, que se é necessário para fins de substituição tributária, a formalização de contrato (Inc. II), a conclusão óbvia, à luz do seu entendimento, é que somente ocorre a substituição tributária, dentre outras hipóteses, quando envolver repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. Inexistindo contrato, registra que inexistente substituição tributária.

Para fomentar a regularidade das operações, objeto da presente autuação, diz que solicitou de uma das transportadoras, no caso em tela, a BRAMBILA, além de declaração de recolhimento do ICMS atinente às prestações de serviço de transporte tomado, também, solicitou DAE's de recolhimento, relativos aos períodos autuados, a fim de comprovar a ausência de qualquer prejuízo ao Fisco da Bahia por ter sido recolhido, pela mesma, o imposto devido aos Cofres do Estado.

Desta forma, diz que, mesmo inexistindo a obrigação de reter e recolher, “por responsabilidade”, o imposto objeto da autuação, que à luz do seu entendimento não se adequa ao caso concreto, tomou o cuidado de solicitar de uma de suas transportadoras todos os recolhimentos efetuados durante todo o período autuado, justamente para combater in totum qualquer alegação do agente Fiscal.

Registra que o procedimento adotado com suas prestadoras de serviço de transporte, é de que, emitido o conhecimento de transporte pela transportadora – “conhecimento de transporte = valor do transporte = frete = supostas bases de cálculo dispostas neste Auto”, o valor cobrado é integralmente pago às prestadoras, inexistindo em tais conhecimentos, inclusive, qualquer observação de que a operação é por substituição tributária.

Em sede de Informação Fiscal, o agente Fiscal Autuante pontua que o artigo 298 do RICMS/BA supracitado, é impositivo, não facultativo. Pontua também que quem define o sujeito passivo da operação é a Lei, e não a convenção entre as partes. Neste contexto, registra a disposição do art. 123 do CTN.

Pontua que o sujeito passivo, é o tomador do serviço de transporte interestadual de cargas, inscrito no Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia como normal. Assim diz que perfeita está a autuação. Por outro lado, observa que é pacífico que, caso o transportador tenha recolhido, indevidamente, o ICMS sobre comento, tem direito à restituição, nos termos do art. 73 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sobre o registro do sujeito passivo da ausência de qualquer prejuízo ao Fisco da Bahia, por ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte, objeto da autuação, dado que tal recolhimento fora efetuado pelas próprias transportadoras prestadoras do serviço, não há qualquer contestação do agente Fiscal Autuante, exceto quanto a afirmação de que o artigo 298 do RICMS/BA é impositivo e não facultativo, onde

*define que o sujeito passivo das operações, objeto da autuação, é o Contribuinte Autuado, e que por isso deveria ter efetuado o recolhimento do imposto, cabendo a este, com o pagamento do Auto de Infração em tela, pedir a restituição do indébito fiscal nos termos do art. 73 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Feitas estas considerações acerca dos argumentos da defesa e do autuante, passo, então, a me manifestar.*

*Da análise das peças que compõem o presente processo, observo duas questões suscitadas pelo sujeito passivo de improcedência do Auto de Infração. Uma delas é a arguição de inexistência da substituição tributária nas operações, objeto da autuação, por ausência de contrato entre o prestador e o tomador do serviço de transporte, condição “sine qua non”, à luz do seu entendimento, de aplicação do artigo 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, anteriormente destacado.*

*Nesse contexto, vejo restar razão ao sujeito passivo, de que a previsão para a sujeição à substituição tributária prevista no art. 298, inc. II do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, em prestações de serviços de transportes, para enquadrá-las em operações sucessivas, devem estar vinculados a contrato. O Regulamento é claro, ao se referir a existência de contrato, e não de contrato tácito, como defende o i. Autuante, ao buscar fundamento no Parecer DITRI nº 17.445/12 de 24/07/2012. Aliás, esse foi o mesmo entendimento dos membros desta 4ª junta de julgamento, no Acórdão nº JJF Nº 0161/19 em matéria idêntica ao presente PAF.*

*A outra arguição é a de que o imposto cobrado na autuação já teria sido recolhido aos Cofres do Estado da Bahia pelas transportadoras prestadora dos serviços de transportes, objeto da autuação.*

*Compulsando detidamente as documentações acostadas aos autos, vejo à fl. 53 dos autos, declaração da BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTICA EIRELI, CNPJ 06.281.096/0002-70, I.E. 106.535.956, com endereço na Rua Hidrogênio, s/nº Polo Petroquímico, Município Camaçari, Estado da Bahia, informando que efetuou os recolhimentos de ICMS sobre as operações realizadas de transporte de cargas da empresa autuada, a PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA, referente aos exercícios de 2015, 2016, objeto da autuação.*

*Associado a essa declaração, observo o demonstrativo de fl. 54, elaborado pela BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTICA EIRELI, CNPJ 06.281.096/0002-70, I.E. 106.535.956, indicando todos os valores dos impostos devidos pelos serviços de transportes fornecidos junto a autuada PEROXY nos anos de 2015 e 2016, com os DAE's de recolhimentos acostados às fls. 55 a 65 dos autos.*

*Analizando, portanto, o demonstrativo que discrimina os CT-e que estão sendo cobrados na presente autuação, por falta de retenção do ICMS e conseqüente não recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do imposto aos Cofres do Estado da Bahia, constante do CD/Mídia de fl. 22 dos autos, observo que 99% (noventa e nove por cento) se relacionam a operações de serviços de transporte tomados junto a BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTICA EIRELI, CNPJ 06.281.096/0002-70, I.E. 106.535.956.*

*Os demais serviços de transportes tomados pela a empresa autuada, a PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA, junto a outras transportadoras, ALIANÇA NAVEG, BRASPRESS, FEDEX BRASIL, LOG-IN LOGIST e VERONA LOG, constantes do citado demonstrativo, não estão sendo cobrado o imposto, e quando cobrado em algumas das operações, não deveria ter sido cobrado por não caracterizar operações sucessivas, dado o volume de operações de transporte ocorrido em todo o período da autuação.*

*Logo, com o intuito de atestar o efetivo recolhimento do imposto, como alegado pelo sujeito passivo em sede de defesa, aos Cofres do Estado da Bahia, das operações de serviço de transporte tomados pela PEROXY junto a BRAMBILA, constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, em que se poderiam caracterizar de operações sucessivas, este Relator Julgador, no exercício de suas funções, acessou a Escrita Fiscal Digital (EFD) da BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTICA EIRELI, CNPJ 06.281.096/0002-70, I.E. 106.535.956, onde constatou que todas os CT-e emitido em nome PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA, objeto da presente autuação, estão registrado na sua escrita, mais especificamente no livro “Registro de Saídas”, significando que o imposto já foi de fato oferecido a tributação, o que referenda a declaração da transportadora retro citada.*

*Neste contexto, manter tal autuação caracterizaria a ocorrência do “bis in idem”, ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, objeto da presente autuação, duas vezes aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação pertinente. Assim, manifesto pela insubsistência da infração caracterizada na inicial dos autos.*

*Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão da falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas prestações

sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou totalmente o presente Auto de Infração no valor de R\$2.800.100,15, conforme extrato (fl. 93), montante superior a R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A desoneração decorreu do entendimento de que não havia contrato de prestação de serviços sucessivos de transporte, nem com a empresa BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTICA EIRELI, nem com as demais empresas constantes do demonstrativo, cujos volumes de operações não caracterizam operações sucessivas, bem como pela constatação de que o imposto foi devidamente destacado pelas referidas transportadoras.

Observo que o Relator a quo registrou ter acessado a EFD da empresa transportadora, e confirmou o oferecimento à tributação dos Conhecimentos de Transporte envolvidos nas referidas operações.

Embora reconheça a validade dos contratos não formais, entendo que não se aplica ao presente caso, pois não há como presumir que as referidas prestações estavam vinculadas a um contrato, principalmente considerando que a autuação envolve diversas transportadoras.

Além disso, a Decisão de piso teve o cuidado de verificar que as operações foram devidamente tributadas pela transportadora supostamente contratada, cujos recolhimentos mensais do exercício de 2015 haviam sido anexados pelo Autuado, e que as prestações das demais transportadoras nem caracterizam a existência de operações sucessivas.

Exigir do Autuado o imposto já recolhido pela referida transportadora caracterizaria a ocorrência de “bis in idem”, ou seja, causaria um enriquecimento ilícito do Estado.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Cinge-se a presente divergência em relação ao entendimento exarado pelo Nobre Relator, no tocante à constatação do instituto da substituição tributária nas operações objeto de infração única.

Isto posto, manifesto entendimento, segundo o qual, os serviços de transporte de carga contratados pela impugnante não estão vinculados a contrato de prestação de serviços, não havendo, portanto, que se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012, abaixo transcrito:

##### *“DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte 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. (grifo não original)*

*5ª A substituição tributária relativa a repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato implica que:*

*I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;*

*II- tendo a transportadora obtido a autorização a que alude o § 4º deste artigo, poderá englobar num só Conhecimento de Transporte, no final do mês, o montante das prestações verificadas no período, sem destaque do imposto, contendo, igualmente, a expressão prevista no inciso I deste parágrafo;*

*III- em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;”*

Não obstante o dispositivo acima transcrito, importante ressaltar que o contrato ali mencionado não é meramente um contrato “tácito”, como entende o relator. A exigência do contrato formal está devidamente disciplinada na Instrução Normativa nº 67/97, que determina os procedimentos

fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas.

Na oportunidade transcreve trecho da referida Instrução Normativa:

*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 terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;***

Dessa forma, o que se constata é que a recorrente, ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga, não tinha previsão nem intenção da contratação dos futuros serviços, não sendo justo, assim, manter o entendimento prévio de que os serviços contratados de transporte teriam a natureza de operações sucessivas, para fins de enquadramento como substituto tributário.

É de se avaliar a hipótese de operações isoladas e autônomas, sem qualquer vínculo contratual, partindo, pois, da premissa de que a recorrente não tinha conhecimento prévio da demanda das referidas contratações, de forma que em momento algum firmou compromisso antecipado com a empresa prestadora do serviço de transporte.

Outrossim, é razoável imaginar que, visando atender uma necessidade eventual, qualquer interessado faça uma cotação de preços no mercado antes de celebrar a contratação de transporte. Assim, não se pode descartar a hipótese de a recorrente ter se valido desse procedimento, à medida em que se impunha a necessidade da contratação do serviço.

Pela análise das notas fiscais anexadas ao PAF, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços de transporte, e manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emite conhecimento de transporte (CTe) com destaque do imposto, sem fazer qualquer referência no campo “observações”, que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige o parágrafo 5º do mencionado dispositivo legal.

Ora, se o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, se a empresa contratada destaca ICMS e recolhe o seu tributo, não há que se falar em retenção do ICMS, devendo, portanto, a referida infração ser julgada improcedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299326.0015/19-7**, lavrado contra **PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Carlos Henrique Jorge Gantois, Eduardo Ramos de Santana, José Raimundo Oliveira Pinho e Maurício Souza Passos.

VOTO EM SEPARADO – Conselheira: Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS