

**PROCESSO** - A. I. Nº 276890.0010/18-0  
**RECORRENTE** - DU PONT BRASIL S. A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0059-01/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 27/01/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0313-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS. Embora este Conselho de Fazenda tenha em tempos passados, julgado como procedentes os lançamentos em situações semelhantes, por considerar dispensável a formalização de contrato para responsabilização por substituição tributária, é certo que a Instrução Normativa nº 67/97, já dava uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal. Modificada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidades arguidas. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida do Auto de Infração, lavrado em 04/12/2018, que foi julgado Procedente em Parte em Primeira Instância. Foi efetuado o lançamento de ICMS no valor histórico total de R\$139.831,98, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado:

*Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Período de ocorrência: janeiro, setembro e outubro de 2014, outubro a dezembro de 2015.*

A empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 22/48, e a informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 114/17. A JJF decidiu pela Procedência Parcial pelos seguintes fundamentos:

### VOTO

*Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida pelo impugnante, em face de na indicação dos fatos que subsumiu a norma do ICMS-ST, constar que as transportadoras indicadas em planilha demonstrativa, prestam sucessivas prestações, o que supostamente caracterizaria um “contrato de prestação de serviços”, sem, todavia, comprovar o quanto alegado, o que encerra em si flagrante cerceamento de defesa, violando de forma explícita o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988.*

*Alega o impugnante, que na situação objeto da autuação, era indispensável no trabalho fiscal a demonstração e comprovação material de que as prestações de serviço de transporte interestadual são repetidas e vinculadas a contrato.*

*O exame dos elementos que compõem o presente processo, permite constatar que não assiste razão ao impugnante quanto à sua pretensão de nulidade do lançamento. Na realidade, verifica-se claramente no demonstrativo elaborado pelos autuantes sob o título “DEMONSTRATIVO DOS CONHECIMENTOS DE TRANSPORTES NA QUAL A EMPRESA É A REMETENTE E TOMADORA DO SERVIÇO E COMO TAL TEM A OBRIGAÇÃO DE RETER O FRETE NAS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS”, acostado às fls. 06 a 13 dos autos, que se trata de prestações sucessivas de serviço de transporte interestaduais, realizadas pela empresa G10 TRANSPORTES, haja vista a frequência e a sequência numérica dos CT-e emitidos pela referida empresa, nos meses objetos da autuação. Por exemplo, no mês de março de 2014, foram prestados sucessivos serviços de transporte pela referida empresa G10 TRANSPORTES, conforme sequencialmente emitiu os CT-e nos 238, 239,*

240, 241, 242, no mesmo dia. No mês de novembro de 2015, a mencionada empresa emitiu sequencialmente os CTCs nos 1.239 a 1.248, no dia 05/11/2015.

Já no dia 06/11/2015, emitiu os CT-e 1.251 a 1.260, e assim sucessivamente neste mês. Ou seja, independentemente da comprovação de existência de contratos formais, no caso da empresa G10 TRANSPORTES, resta caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte.

O art. 298, II do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 dispõe que: 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: [...] II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. Certamente que as prestações sucessivas de serviço de transporte pela empresa G10 TRANSPORTES, foram contratadas pelo autuado, independentemente de o contrato ser escrito ou verbal.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência do alegado cerceamento do direito de defesa. No que tange ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, no sentido de que se considere e abata os recolhimentos do ICMS realizados pelas transportadoras, há que ser indeferido, haja vista que nas prestações sucessivas de serviço de transporte, o legislador atribuiu ao tomador do serviço a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, excluindo a responsabilidade do substituído.

Assim dispõe o art. 8º da Lei nº 7.014/96: Art. 8º São responsáveis 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: [...] V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal. Indefiro, portanto, o pedido de diligência.

No mérito, o levantamento levado a efeito pela Fiscalização se apresenta correto, exclusivamente no tocante às prestações de serviço de transportes pela empresa G10 TRANSPORTES, haja vista que os elementos acostados aos autos permitem chegar a esta conclusão, conforme explanado linhas acima. Contudo, verifica-se que assiste razão ao impugnante quando alega a indevida exigência referente ao CT-e nº 241, no valor de ICMS de R\$375,39, por se tratar de prestação interna de serviço de transporte, situação na qual fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nesta prestação, consoante o art. 12 da Lei nº 8.534/2002, aduzido pelo impugnante. Assim sendo, cabe a exclusão do CT-e nº 241, no valor de R\$375,39, referente ao mês de março de 2014, o que resulta na redução do valor originariamente exigido neste mês de R\$2.162,57 para R\$1.787,18.

No tocante às demais empresas cujas prestações de serviços de transporte foram arroladas na autuação, no caso as empresas COCAL CERAIS LTDA., TRANSPORTADORA RODOVIA LTDA. e TRANSPORTADORA ROMA LTDA., inexistem nos autos elementos que comprovem se tratar de prestações sucessivas, diversamente do ocorrido com a empresa G10 TRANSPORTES. Na realidade, no que tange à empresa COCAL CERAIS LTDA., foi arrolado no levantamento levado a efeito pela Fiscalização apenas um CT-e de nº 399, no valor de ICMS exigido de R\$150,00, referente ao mês de dezembro de 2015, o que, obviamente, não caracteriza prestações sucessivas de serviços de transporte.

Do mesmo modo, no que concerne à empresa TRANSPORTADORA ROMA LOGÍSTICA, o levantamento levado a efeito pela Fiscalização arrolou, exclusivamente, o CT-e nº 23, no valor de ICMS exigido de R\$113,83, referente ao mês de setembro de 2014, o que não caracteriza prestações sucessivas de serviços de transporte. Quanto à empresa TRANSPORTADORA RODOVIA LTDA., apesar de haver uma quantidade maior de CT-e arrolados na autuação, inexistente a caracterização de prestações sucessivas, haja vista que não há a frequência e sequência de emissão de CT-e que possam caracterizar prestações sucessivas de serviços de transporte, no valor R\$9.408,40, referente a setembro/2014 e R\$2.340,00, referente ao mês de dezembro/2015.

Assim sendo, cabe a exclusão da autuação dos CT-e emitidos pela TRANSPORTADORA RODOVIA LTDA., no valor total de R\$11.748,40, permanecendo a exigência fiscal exclusivamente no tocante à empresa G10 TRANSPORTES, no valor de R\$127.444,36, conforme CD em anexo, fls. 123/127 e Demonstrativo de Débito abaixo:

MÊS/ANO VLR. LANÇADO VLR. JULGADO MULTA Mar/2014 2.162,57 1.787,18 60% Set/2014 57.130,65 47.608,42 60% Out/2014 19.576,07 19.576,07 60% Out/2015 37.790,69 37.790,69 60% Nov/2015 19.268,78 19.268,78 60% Dez/2015 3.903,22 1.413,22 60% Total 139.831,98 127.444,36 .

Quanto ao argumento de abusividade da multa aplicada e do seu caráter confiscatório, observo que esta penalidade tem previsão no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, deve ser aplicada e mantida, enquanto o art. 167, inciso I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de inconstitucionalidade do ato normativo.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

O Recorrente apresenta as razões recursais devido ao inconformismo da decisão de Primeira Instância, às fls. 141/52. Alega que no julgamento recorrido além de rejeitar a preliminar de

nulidade por cerceamento de defesa, que reconheceu, no mérito, a ausência nos autos, de elementos que se comprovem tratar de prestações sucessivas das empresas G10 LUIS EDUARDO MAGALHAES, mas que seria irrelevante no caso das empresas COCAL CEREAIS LTDA, TRANSPORTADORA RODOVIA LTDA, TRANSPORTADORA ROMA LTDA embora inexistam nos autos elementos que comprovem se tratar de prestações sucessivas de transportes.

Que o lançamento está eivado de nulidades, com fundamento no art. 18 do RPAF. Que nos termos do art. 298, II do RICMS, o imposto devido sobre as prestações de transportes contratadas por contribuinte baiano somente será antecipado nos casos em que envolva prestações de serviços vinculadas a CONTRATO. Que a simples sequência numérica dos CT-e, emitidos pela transportadora não são suficientes para caracterizar prestações sucessivas de transportes.

Que constatado que a Recorrente não apurou ou recolheu o ICMS ST deveria ter perquirido e apreciado as operações sequentes da cadeia comercial para averiguar se houve posteriormente apuração e pagamento do ICMS.

Trouxe *fac-simile* do livro registro de saídas da G10 LUIS EDUARDO MAGALHAES LTDA, que regularmente lançou a tributação no período de 03/2014, outubro e novembro de 2015. Pugna por diligência para se comprovar que a empresa que prestou transportes efetuou apuração e recolhimento do ICMS objeto da presente lide.

Por fim, pede pela nulidade, e que seja averiguada a escrituração da G10 LUIS EDUARDO MAGALHAES LTDA, e que seja reconhecida a improcedência da totalidade do auto de infração, por não haver provas concretas da existência de serviços de transportes sucessivos. Protesta ainda pela multa confiscatória, questionando a sua constitucionalidade. Que não sendo reconhecida a improcedência, que seja reduzida a multa.

O processo foi submetido à Pauta Suplementar do dia 30/10/2010, para eventual diligência probatória da escrituração e pagamento do imposto da empresa G10 LUIS EDUARDO MAGALHAES LTDA, já que desde a impugnação inicial a empresa autuada apresentou evidências de escrituração e recolhimento do imposto por parte do prestador de serviço.

Contudo, após discussão dos fatos, foi indeferida a diligência, porque entendeu-se de forma unânime, ser desnecessária e irrelevante a comprovação dos recolhimentos para julgamento da lide, inclusive o representante da PGE/PROFIS, também opinou pelo indeferimento da diligência.

Registro a presença na sessão de julgamento, via videoconferência, o advogado e o representante do Autuado que efetuaram a sustentação oral, Dr. Tiago Augusto Carlos - OAB/SP nº 38.367 e Sr. Coriolano Almeida Cerqueira preposto da empresa.

## VOTO

De início, devo esclarecer que o pedido de diligência, conforme já exposto no Relatório, foi indeferido em pauta suplementar por se entender que os elementos do processo são suficientes para fundamentação do julgamento da lide.

Quanto ao pedido de nulidade, os argumentos do contribuinte não se revelam satisfatórios, pois não apontou vícios que maculem o lançamento quanto à constituição do crédito tributário no que diz respeito à materialidade, já que os fatos geradores seguramente ocorreram.

Contudo, ao observar a descrição do lançamento, percebo um erro - *reteve e recolheu a menos o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição*. O próprio demonstrativo diz ser *dos conhecimentos de transportes na qual a remetente é a tomadora do serviço e como tal, tem a obrigação de reter o frete nas prestações interestaduais*.

Evidente que a empresa autuada não reteve ICMS algum, nem tampouco recolheu a menos, pois de uma leitura fidedigna da descrição e dos demonstrativos, os documentos em que foram embasados o lançamento, sequer foram emitidos pela empresa autuada, mas pelos prestadores de serviços, e este sim, fizeram o destaque de ICMS em seus conhecimentos de transportes, nem

tampouco houve recolhimento parcial sobre estas operações, por parte do Recorrente.

O que se depreende em verdade, é que a empresa autuada não reteve e sequer recolheu a menos o ICMS das operações descritas, pois não recolheu ICMS algum, mas tão somente deixou de efetuar a substituição tributária, em operações que supostamente, segundo as razões do autuante, tinha a obrigação de se responsabilizar pelo recolhimento, por serem consideradas como operações sucessivas.

Contudo, o Recorrente demonstrou entender do que estava sendo acusado, e embora a descrição da infração não esteja espelhando a realidade dos fatos, é certo que está em discussão o imposto devido por substituição tributária devido em prestação sucessiva dos serviços de transportes, e assim, embora anulável, entendo que o erro é insuficiente para a nulidade, pelo fato de não ter havido cerceamento de defesa, visto o notório entendimento pelo Recorrente, da infração que estava sendo acusado.

Passando ao exame de mérito, a decisão aqui recorrida, após ter excluídos valores referentes a prestação interna de serviço de transporte, que é dispensada do pagamento do tributo, e de outras que entendeu não se comprovar a prestação sucessiva, já que eram serviços isolados, sem características de sucessividade, inclusive da TRANSPORTADORA RODOCIA, que apesar de haver vários CT-e, por não haver sequência de emissão que pudesse “caracterizar prestações sucessivas”, manteve exclusivamente os valores referentes à G10 TRANSPORTES, pelo fato de haver os CT-e 238, 239, 240, 241 e 242 no mesmo dia, em março de 2014 e no mês de novembro de 2015, emitiu CT-e entre os números 1.239/1.248 também no mesmo dia, 05.11.2015 e no dia seguinte, 06.11.2015, emitiu os CT-e 1.251/1.260.

Os valores lançados não se resumem aos citados na decisão recorrida, pois se constituem em exemplos. Há repetições de emissão de CT-e relativas a outros dias e meses.

Na informação fiscal o autuante pontua que o art. 298, II do RICMS/BA preceitua que são sujeitas à retenção por substituição tributária o imposto devido nas prestações de serviços de transportes contratado por contribuinte inscrito na condição normal, mas realizadas por autônomo ou empresa não inscrita neste estado e que envolva repetidas operações de serviço vinculadas a contrato.

No caso, entendeu que não se faz necessário intimar a empresa a apresentar contrato formal entre ela e as transportadoras, pois desnecessário, visto o contrato ser um instrumento escrito ou verbal.

De fato, não há dúvidas que os contratos podem ser verbais. Contudo no âmbito do Direito Tributário, que é regido pelo princípio da legalidade estrita, considerar que as prestações sucessivas são vinculadas a um contrato, de cunho meramente verbal, traz imensa insegurança jurídica, pois tal interpretação fica ao livre sabor do autuante.

Isto porque, deixa o fisco com ampla liberdade de escolha do número de prestações a serem consideradas sucessivas. Seriam 3, 4, 5, 10, 20, 50 prestações? Poderiam ser em dias alternados? Ou só no mesmo dia? É uma situação que traz imensa insegurança não só para contribuinte, mas também para fisco.

Isto porque, em se fiscalizando o prestador de serviços, que não recolha por exemplo, um serviço prestado por 3 ou 4, 5 vezes, apenas em único dia, sem nenhum outro serviço prestado ao tomador, ou ao longo de um mês, poderia o contribuinte alegar, ao ser autuado por não pagar o imposto, que a responsabilidade seria do tomador por ser um “serviço sucessivo”, porque sendo um contrato verbal, estabelece uma imensa insegurança para o fisco, que não saberia exatamente quem seria o devedor do imposto, se o prestador ou o tomador do serviço. O contribuinte também ficaria inseguro, em que momento estaria a se configurar um serviço sucessivo. Assim, torna-se imprescindível a formalização do contrato solene, por escrito.

Entendo que a interpretação da legislação, nesta infração, não pode deixar margem de dúvidas, e deve exigir que além da prestação sucessiva, que haja a existência do contrato escrito.

A propósito, a redação do art. 298 se revelava tão inseguro, que o legislador revogou o dispositivo relativo aos contratos em prestações de serviços sucessivos, pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020. Este artigo já existia com este texto, embora com outro número, desde o antigo Regulamento de ICMS de 1997.

É certo que este Conselho de Fazenda em tempos passados, mantinha como procedentes os lançamentos em situações semelhantes, por considerar dispensável a formalização de contrato para responsabilização por substituição tributária, ainda que a Instrução Normativa nº 67/97, já oferecesse uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal.

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

Vejamos ainda, julgamento recente na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO C/JF Nº 0177-11/20*

*(...)*

*Dessa forma, considerando que a Autuação foi baseada exclusivamente no fato de que nos meses de janeiro, março, abril, maio, agosto e dezembro de 2015, foram emitidos 64 Conhecimentos de Transporte referentes às mercadorias enviadas pelo Recorrente e transportados pela Golden Cargo Transporte e Logística Ltda., sem qualquer outro elemento de prova e, menos ainda, a existência de contrato formal, forçoso reconhecer a improcedência da autuação. Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e, consequentemente, pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Pelas considerações acima postas, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e voto pela IMPROCEDENCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 276890.0010/18-0, lavrado contra **DU PONT DO BRASIL S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS