

**A. I. N°** - 281105.0003/19-1  
**AUTUADO** - BUTURI TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - JALON SANTOS OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 15/04/2020

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0014-01/20

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Trata-se de repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato cuja responsabilidade do ICMS é do contratante, na condição de sujeito passivo por substituição, e não do autuado. Lançamento indevido. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$911.315,55, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS, imputada ao autuado: *Deixou de recolher ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transporte tributada como não tributada, regularmente escrituradas.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: *Registrou no Livro de Saída da EFD, com CST041 – de não tributadas, com alíquota zero, prestações de transportes interestaduais, tributadas com a alíquota de 12%.*

Ainda no campo “Descrição dos Fatos”, do Auto de Infração, consta que o autuado *no período de 2014 a 2016, emitiu uma grande quantidade de CTCRs, sem lançamento da base de cálculo do imposto para o ICMS ST, nas prestações de serviços interestaduais, com CST 060, ao mesmo tempo em que lançava nos seus livros fiscais de saída da EFD, para as mesmas prestações, o CST 041 de operações não tributadas, com UF de destino indicando a sigla BA, como se internas fossem, tendo sido autuada por isso, em razão da sua responsabilidade tributária supletiva. Intimado, não apresentou documentação comprobatória do recolhimento de ICMS. [...].*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2014, janeiro, março a dezembro de 2015, janeiro a novembro de 2016, janeiro de 2017.

O autuado apresentou Defesa (fls.73 a 76). Consigna que se trata de empresa que explora a atividade de transportes de carga, sendo que a autuação está fundamentada no art. 298, II, do RICMS/BA/12, Decreto n°. 13.780/12, cuja redação reproduz.

Diz que desse modo, na prestação de serviços para empresas domiciliadas regularmente neste Estado, sofre retenção do correspondente ICMS, pois é apenas o substituído tributário.

Observa que o autuante motivou o lançamento aduzindo que, no período de 2014 a 2016, a empresa emitiu uma grande quantidade de CTCRs, sem lançamento da base de cálculo do imposto para o ICMS ST. Acrescenta que nas prestações interestaduais, com CST 060, ao mesmo tempo em que lançava nos seus livros de saída EFD, para as mesmas prestações, o CST 041 de operações não tributadas, com UF de destino indicando a sigla BA, como se interno fossem, tendo sido autuado em razão da sua responsabilidade tributária supletiva.

Registra, ainda, que o autuante afirma que empresa se apropriou de créditos fiscais indevidos de combustíveis, referentes a prestações de serviços de transporte em que não sofreu o ônus da

tributação do ICMS sobre fretes.

Salienta que o autuante, com o que dispunha em mãos, obrigatoriamente, deveria chegar à conclusão que chegou, porém, a verdade dos fatos segue retratada na série de documentos acostados à peça defensiva em meio magnético, no caso, Notas Fiscais de Entrada em PDF, Arquivos DMA em PDF, Recibo SPED ICMS em PDF, Dacte e XML dos conhecimentos, faturas e contrato com a Braskem.

Alega que ao transmitir as informações fiscais pelo sistema operacional utilizado pela empresa, Mega e Trucke, como não havia orientação, seguiu a orientação do Manual de Orientações do Contribuinte para Conhecimento de Cargas ao CST 060, e que o mesmo transformava esse código em CST 090 ou CST041 para a EFD, mas nos correspondentes XLMS, podese observar que o CST era o de 060.

Afirma que no rol dos documentos que acompanham a peça defensiva, existe uma clara demonstração de que no ICMS referente às prestações de serviços de transporte que realizou, houve o desconto na correspondente fatura, portanto, não cabendo à empresa, a responsabilidade tributária supletiva imputada pelo autuante.

Ressalta que a comprovação da falha na transmissão, alterando o CST de 060 para 041 ou 090, pode ser verificada na análise das correspondentes XML, insertas no *pen drive* juntado à peça defensiva.

Alega que não haveria nenhuma vantagem para a empresa alterar esse CST, pelo contrário, haveria somente perda, porque estaria impossibilitada de se creditar do ICMS incidente sobre o combustível consumido nas operações contratadas pelo substituto tributário. Sustenta que a exigência fiscal deve ser contra o responsável tributário substituto, e não sobre o substituído.

Discorre amplamente sobre o regime de substituição tributária. Assinala que atuando no transporte de carga remetida pela Braskem ou por outra empresa contratante devidamente domiciliada na Bahia para outra Unidade da Federação, o ICMS devido na prestação de serviço de transporte fica sob a integral responsabilidade dos contratantes, inexistindo responsabilidade supletiva para o transportador, sobretudo, quando a importância equivalente ao ICMS foi retida ou descontada na fatura.

Salienta que a responsabilidade supletiva está prevista no art. 128 do CTN, contudo, a doutrina abalizada interpreta seu conteúdo normativo, isentando o substituído tributário de qualquer responsabilidade, que é exclusiva do contribuinte substituto tributário, no caso, a empresa tomadora dos serviços. Reproduz o referido art. 128 do CTN.

Finaliza a peça defensiva requerendo a anulação do Auto de Infração, por ilegitimidade passiva.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.96 a 99). Assinala que apenas tratará sobre as argumentações fáticas e documentais, arguidas pelo impugnante.

Afirma que muito embora, por avença contratual celebrada entre as partes, possa ter havido desconto do valor correspondente ao ICMS sobre o frete dos serviços, na fatura da tomadora contra a prestadora, isso não tem o poder de afastar a responsabilidade jurídico-tributária expressa em lei.

Observa que por força de lei, o sujeito passivo da obrigação tributária em questão é o contratante dos serviços continuados, e não o transportador. Acrescenta que nesta situação, a obrigação principal de pagar o tributo e o direito correspondente ao crédito tributário do ICMS sobre o combustível é do contribuinte substituto, que sofreu o ônus da tributação, na maioria desses casos, a empresa Braskem.

Manifesta o entendimento de que o transportador deixa de ser o sujeito passivo da obrigação tributária, que é remetida por lei ao tomador do serviço, cabendo ao substituído, no presente caso o autuado, a responsabilidade supletiva, razão pela está obrigado a acompanhar e manter cópias

das guias de recolhimento de ICMS, emitidas pelo tomador, para apresentá-las ao Fisco quando necessário.

Salienta que o autuado, apesar de intimado na forma legal para apresentação de documentos comprobatórios da sua condição de contribuinte substituído, em nenhum momento se movimentou, após a ciência registrada no Domicílio Tributário Eletrônico, conforme fls. 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13, para entrega dos contratos de prestação continuada e das guias de recolhimento que comprovassem essa condição.

Diz que nesse caso, o autuado além de não apresentar os comprovantes de recolhimento de ICMS das prestações de serviços que efetuara, ainda provocou o erro do tomador dos serviços, haja vista que este lançou nos seus Conhecimentos de Transportes-CTEs a base de cálculo “zero”, como se fossem prestações não tributadas.

Ressalta que não foram erros casuais, mas contumazes e reiterados nos lançamentos registrados nos livros Registro de Saída da empresa com CST-041 - referente a prestações não tributadas - quando o correto seria CST-060 - referente a prestações substituídas - com base de cálculo e o tributo lançado na coluna “outros”, indicando que o recolhimento seria da responsabilidade de outro contribuinte, o substituto tributário.

Sustenta que ao proceder dessa forma, o autuado avocou para si a responsabilidade pelo pagamento do imposto, haja vista que não ficou caracterizada na documentação fiscal a condição de substituto tributário da empresa tomadora. Diz que, pelo contrário, isentou a contratante do serviço com o registro incorreto no CTE, emitido com base de cálculo zerada, acobertando a prestação como se isenta fosse.

Consigna que há no Direito um princípio universal que reza: *a ninguém é dado o direito de se beneficiar da própria torpeza*. Alega que se existe erro provocado por alguém para que se recolha menos imposto em benefício de outros, no caso os contratantes dos serviços, e prejuízo ao ente tributante, que seja responsabilizado o agente causador, até mesmo pela sua supletiva responsabilidade na relação tributária, como é o caso.

Assevera o autuante que o Estado da Bahia é quem não pode ficar prejudicado nesse emaranhado de erros, deliberados ou não, cabendo por precaução intimação da empresa tomadora dos serviços, na maioria desses casos a Braskem, para que se manifeste e formalize o que já lhe asseverou, em circularização realizada. Ou seja, que só recolhe o imposto quando o ICMS vem lançado no campo apropriado do CTE, reservado ao “ICMS Substituição”.

Acrescenta que se caracterizada for a responsabilidade por substituição da Braskem S/A, que seja autuada antes que se beneficie do instituto da decadência e também que seja declarada a inaptidão do autuado, por prática fiscal abusiva, danosa ao Estado da Bahia, numa evidente manobra de sonegação fiscal, que sugere seja apurada com o devido rigor.

Ressalta que os repetidos erros nas declarações em documentos fiscais, CTEs, reconhecidos pelo próprio autuado às fls. 73/74, ao lançar prestações de serviços tributadas como não tributadas, beneficiando terceiros em prejuízo do Estado da Bahia, são por demais suspeitos e até banalizados, como simples descumprimento de obrigação acessória.

Conclusivamente, diz que o autuado não juntou aos autos as provas documentais que justificassem uma revisão dos lançamentos de créditos tributários exigidos na autuação, muito menos o pedido de anulação do Auto de Infração.

Finaliza a peça defensiva opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

De início, cabe observar que o art. 298 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, que normatizava as repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato, que vigeu até 31/12/2019, apresentava a seguinte redação:

*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 - [...]*

*II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.*

Os procedimentos impostos ao sujeito passivo por substituição, no caso o contratante do serviço de transporte, se encontravam previstos no referido artigo 298, precisamente, no seu § 2º cuja redação era a seguinte:

[...]

*§ 2º Nas repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição:*

*I - fará constar na nota fiscal de saída de mercadorias:*

*a) declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade;*

*b) a expressão, se for o caso: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, nos termos do § 4º do art. 298 do RICMS”;*

*II - no final do mês, emitirá nota fiscal na qual constarão, especialmente, a base de cálculo, o imposto retido e a expressão “Substituição tributária - serviços de transporte”;*

*III - lançará em sua escrita fiscal:*

*a) o documento relativo à saída de mercadorias no Registro de Saídas, relativamente aos dados correspondentes à operação própria;*

*b) na coluna “Observações”, na mesma linha do documento de que trata a alínea “a” deste inciso, a informação de que o imposto relativo ao frete é de sua responsabilidade;*

*c) o valor total do imposto retido no Registro de Apuração do ICMS, no campo “observações”, fazendo constar a expressão “Substituição Tributária - Serviço de Transporte”;*

*IV - levará 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.*

O § 4º do mesmo dispositivo regulamentar acima referido, previa inclusive a dispensa de emissão de documento fiscal a cada prestação por parte da empresa prestadora de serviço de transporte, no caso de repetidas prestações, conforme se verifica na redação abaixo reproduzida:

[...]

*§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):*

*I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual, deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;*

*II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;*

*III - no ato de concessão da autorização deverão constar:*

*a) o nome do contratante do transportador;*

*b) as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;*

*c) o prazo de validade.*

Já o § 5º do mesmo artigo, cuja redação vigeu até 31/12/2019, apresentava o seguinte teor:

[...]

*§ 5º 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;*

*IV - em substituição à exigência do inciso III deste parágrafo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos.*

No caso em exame, apesar de a acusação fiscal falar em falta de recolhimento do ICMS em razão de prestação de serviço de transporte tributada como não tributada, regularmente escriturada, verifica-se que na Informação Fiscal o próprio autuante conduz a sua peça informativa no sentido de que se trata de repetidas prestações de serviço de transporte de carga ao consignar:

*- ...muito embora, por avença contratual celebrada entre as partes, possa ter havido desconto do valor correspondente ao ICMS sobre o frete dos serviços, na fatura da tomadora contra a prestadora, isso não tem o poder de afastar a responsabilidade jurídico-tributária expressa em lei.*

*- ...por força de lei o sujeito passivo da obrigação tributária em questão é o contratante dos serviços continuados e não o transportador.*

*- ...nesta situação, a obrigação principal de pagar o tributo e o direito correspondente ao crédito tributário do ICMS sobre o combustível é do contribuinte substituto, que sofreu o ônus da tributação, na maioria desses casos a empresa Braskem.*

*- ...o transportador deixa de ser o sujeito passivo da obrigação tributária, que é remetida por lei ao tomador do serviço, cabendo ao substituído, a responsabilidade supletiva, razão pela está obrigado a acompanhar e manter cópias das guias de recolhimento de ICMS, emitidas pelo tomador, para apresentá-las ao Fisco quando necessário.*

Conforme visto linhas acima, no caso de repetidas prestações de serviço de transporte de carga vinculadas a contrato, o sujeito passivo por substituição é quem está obrigado a fazer constar na nota fiscal de saída de mercadorias, a declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de sua responsabilidade, sendo possível até ao substituído - no caso o autuado - ser dispensado de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação, desde que observado os termos do § 4º, do art. 298 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, já reproduzido acima.

Portanto, no presente caso, especificamente no tocante às repetidas prestações de serviço de transporte de carga realizadas pelo autuado, para a empresa contratante Braskem S/A, resta indubitado que cabe a esta empresa, na condição de sujeito passivo por substituição, a retenção e recolhimento do imposto, descabendo, desse modo, falar-se em responsabilidade supletiva do autuado.

Assim sendo, conforme muito bem consignado pelo autuante, cabe a Fiscalização apurar se o imposto devido pela Braskem S/A, na condição de sujeito passivo por substituição, foi efetivamente retido e recolhido ou não.

Do mesmo modo, considerando tratar-se de repetidas prestações de serviço de transporte de carga realizadas pelo autuado para a empresa contratante Nestlé Brasil Ltda., cabe à Fiscalização apurar se o imposto devido pela referida empresa, na condição de sujeito passivo por substituição, foi efetivamente retido e recolhido ou não.

Vale observar, que na sessão de julgamento, o ilustre patrono do autuado aduziu a existência de contratos referentes a repetidas prestações de serviço de transporte de carga, firmados pelo autuado com as empresas Braskem S/A e Nestlé Brasil Ltda., o que restou comprovado, inclusive com o pedido formulado pelo impugnante de juntada dos referidos contratos aos autos.

Diante do exposto, a infração é insubsistente.

Por derradeiro, no que tange ao pedido formulado pelo impugnante, no sentido de que todas as intimações atinentes ao presente PAF sejam entregues no endereço indicado na peça defensiva, saliento que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte, são aquelas determinadas pelo artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281105.0003/19-1**, lavrado contra **BUTURI TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2020.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR