

A. I. N° - 269358.0015/19-9  
AUTUADO - STEFENONI INTERAGRÍCOLA LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 20/05/2020

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0027-01/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EMPRESA TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Trata-se de contratação de empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia, sendo responsabilidade do contratante, na condição de sujeito passivo por substituição e não da contratada, a retenção e recolhimento do imposto. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/09/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$182.580,75, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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.*

Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado: *O Estabelecimento contratou prestações sucessivas de transporte rodoviário de cargas omitindo-se da retenção e recolhimento do ICMS ST devido sobre tais fatos geradores, conforme previsto no Artigo 298 do RICMS BAHIA – Decreto 13.780/12. As prestações objeto do lançamento acham-se elencadas no Demonstrativo Anexo I, que apresenta os cálculos analíticos do ICMS devido por Conhecimento de Transporte emitido pela prestadora IMPÉRIO TRANSPORTE E COMÉRCIO DE CAFÉ S/A, CNPJ nº 07.891.454/0001-49, não inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, integrando o presente lançamento em todos os seus termos.*

**FUNDAMENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONSEF/BA:**

Acórdãos JJF N° 0157-05/13 e CJF N° 0138-12/14.

Período de ocorrência: outubro a dezembro de 2016, março, maio a novembro de 2017.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls.55 a 78). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre, em síntese, sobre os fatos que ensejaram a autuação e sua capitulação legal, reproduzindo o artigo 298, I, II do RICMS/BA, Decreto nº. 13.780/12, bem como os artigos 34, III e 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Sustenta que existem inúmeras incongruências que contemplam equívocos incorridos na autuação e, por consequência, atingem o Auto de Infração.

Consigna o seu inconformismo quanto ao mérito da autuação.

Registra a ocorrência do *bis in idem* que, segundo diz, acoberta o lançamento de ofício realizado no presente Auto de Infração.

Tece considerações sobre o *bis in idem*, observando que este ocorre quando o contribuinte é cobrado mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador do tributo. Afirma que esse é exatamente o caso do presente Auto de Infração.

Salienta que é induvidoso que o ICMS-ST exigido na autuação é decorrente das prestações de frete

realizadas pela empresa Império Transporte e Comércio de Café S.A. em seu favor, que não detém filial no Estado da Bahia, e não ICMS sobre vendas de mercadorias que tenha realizado ao longo do período objeto da autuação.

Esclarece que a empresa prestadora de serviço de transporte, voluntariamente, recolheu o ICMS exigido na autuação, em favor do Estado da Bahia, utilizando o código de receita 1616 que é exatamente o código referente ao recolhimento do ICMS dos contribuintes não inscritos no Estado da Bahia, conforme se verifica nos DAEs que anexa aos autos, operação por operação, nota por nota, que envolveu todo o período autuado.

Aduz que o próprio art. 8º, V da Lei nº 7.014/96, cujo teor reproduz, autoriza o prestador de serviços a realizar o recolhimento da exação devida.

Assevera que os valores pautados nos fatos geradores objeto da autuação entraram nos cofres públicos do Estado da Bahia, tempestivamente, mesmo que por um caminho diverso do que contempla a normal fiscal cogente.

Alega que obrigação principal do contribuinte em recolher o imposto foi devidamente cumprida, inexistindo qualquer prejuízo ou sonegação causados ao erário baiano.

Invoca e reproduz o art. 156, I do Código Tributário Nacional (CTN) para sustentar a extinção do crédito tributário, em face do pagamento, conforme documentação comprobatória que anexada.

Conclusivamente, diz que diante do recolhimento de toda a exação, resta evidente a insubsistência do Auto de Infração sob pena de incorrer em *bis in idem*.

Prosseguindo, consigna que apenas por amor ao debate, caso seja ultrapassada a insubsistência do Auto de Infração, irá declinar vício que não se transpõe, em face das normas administrativas cogentes e ainda decisões do próprio CONSEF.

Alega que inexistem contratos de prestação de serviços de transporte que tenha firmado com a empresa Império Transporte e Comércio de Café S.A.

Acrescenta que analisando a Instrução Normativa nº 67/97, no seu art. 1º, I, observou que há exigência formal para a responsabilização por substituição tributária, no caso existência de contrato firmado entre tomador e o prestador de serviços de transporte. Reproduz o referido artigo.

Afirma que em perfeita sintonia com o artigo acima referido, o próprio art. 298, I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, que fundamenta a autuação, também exige a necessidade de existência de contrato formal entre as partes. Acrescenta que o § 5º desse mesmo dispositivo regulamentar reforça tal exigência.

Destaca que o recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual é, na realidade, cumprimento da obrigação principal da empresa transportadora, não podendo ser equiparada esta obrigação à solidariedade, conforme pretendido pela Fiscalização.

Alega que esse é o entendimento adotado pelo CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 276468.0015/17-7, consoante o Acórdão nº. 0183-11/19, cuja ementa reproduz, assim como no Acórdão nº 0276-11/15 que também reproduz a ementa.

Conclusivamente, diz que a verdade material que acoberta o processo administrativo fiscal é o princípio norteador que comunga os direitos tanto do contribuinte quanto do ente tributante, que, no caso, seria causar prejuízo injusto ao contribuinte e enriquecimento ilícito ao Estado da Bahia, uma vez que foram recolhidas todas as exações, conforme comprovado pela ampla documentação carreada aos autos.

Continuando, alega caráter confiscatório da multa imposta de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº. 7.014. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 150, IV da Constituição Federal, assim como posicionamento favorável a vedação de multa com caráter confiscatório do Supremo Tribunal Federal, invocando e reproduzindo as ementas atinentes a decisões com

relatorias de Ilmar Galvão, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes.

Salienta que o percentual de 60% da multa imposta se traduz em praticar uma alíquota de ICMS superior cinco vezes mais do que os 12% previsto pela legislação infraconstitucional.

Conclusivamente, diz que pormenorizado o caráter confiscatório da multa imposta na autuação, o lançamento em questão resta contaminado, devendo o Auto de Infração ser julgado nulo.

Finaliza a peça defensiva requerendo a insubsistência do Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.102 a 112). Sustenta que são improcedentes os argumentos defensivos e, desse modo, tecnicamente, não elidem a autuação.

Afirma que objetivamente ocorreu o fato gerador da obrigação tributária de reter e recolher o ICMS-ST TRANSPORTE devido pela prestação em caráter sucessivo de serviço de transporte de carga e realizado por empresa transportadora não inscrita como contribuinte no Estado da Bahia. Diz inexistir dúvida quanto a isto, conforme comprovam os CT-e - Conhecimento de Transporte Eletrônico - emitidos e especificados no demonstrativo Anexo I do Auto de Infração.

Contesta a alegação defensiva atinente a Instrução Normativa nº 67/97. Diz que a Defesa incidiu em erro conceitual ao afirmar que a inexistência de contrato formal já elidiria o Auto de Infração.

Assevera que o defendant confunde e a própria Instrução Normativa confundia, haja vista que não se encontra mais vigente, a noção de Contrato com seu Termo ou Instrumento, com violação frontal ao princípio da isonomia, inafastável em se tratando de obrigação tributária. Neste sentido, apresenta uma situação hipotética, na qual há celebração de contrato formal entre as partes e não celebração de contrato formal entre as partes.

Diz que tal situação seria um completo absurdo, haja vista que trataria de forma diferente o mesmo fato gerador qualificado, violando frontalmente o princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II da CF/88. Acrescenta que o mero ato de reduzir ou não a termo determinado contrato seria determinante para constituir ou não uma obrigação, para ser ou não contribuinte, para pagar ou tributo.

Tece outras considerações sobre a impropriedade da Instrução Normativa. Observa que a sua vigência ocorreu até 17/07/2000, considerando que após esta data houve uma mudança no enunciado normativo que pretendia interpretar, revelando a impropriedade do seu propósito.

Salienta que o artigo 298 do RICMS/BA, Decreto nº. 13.780/12, vigente na data de ocorrência dos fatos geradores de que cuida a autuação, menciona acertadamente o termo “contratado”, mas não “contrato formal”, o que, segundo diz, seria lamentável.

Observa que “Contrato” é avença abstrata definida pela doutrina como sendo “negócio jurídico bilateral ou plurilateral que visa à criação, modificação ou extinção de direitos e deveres com conteúdo patrimonial”. Diz que assim sendo, mesmo que não formal ou formalizado, o contrato pode ser inferido pelos seus sinais empíricos.

Ressalta que no contrato de transporte a informalidade é a regra, sendo que no presente Auto de Infração a sua existência é patente considerando que: (i) houve um contratante, no caso a empresa Stefenone Interagrícola Ltda; (ii) houve um contratado, no caso a Império Transporte e Comércio de Café S/A; (iii) houve prestação sinalagmática; (iv) houve um objeto, no caso o transporte de carga; (v) houve um fim econômico, no caso a mercadoria transportada pelo valor do frete; (vi) houve emissão de Conhecimento de Transporte Eletrônico para cada prestação.

Afirma que no presente caso é induvidoso que houve contrato de prestação de serviço de transporte de cargas e, assim sendo, a consequente sujeição à incidência do ICMS-ST TRANSPORTE, na forma do artigo 298 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12.

Assevera que o contrato foi de prestações sucessivas e executado por empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia como contribuinte, portanto, duas condições legitimadoras distintas e

suficientes individualmente para determinar a obrigação tributária por substituição objeto do lançamento de ofício em questão.

Contesta a alegação defensiva de que a empresa transportadora Império Transporte e Comércio de Café S/A recolheu integralmente o imposto exigido.

Manifesta o entendimento de que a prova acostada pelo autuado deva instruir um eventual pedido de restituição, em processo administrativo distinto e enquanto não extinto o prazo decadencial, porque referidos recolhimentos não extinguem o crédito tributário em tela, haja vista que estranhos à relação jurídico tributária por substituição estabelecida entre o Estado da Bahia e o Contribuinte substituto autuado. Neste sentido, invoca os fundamentos expostos nos Votos Vencedores proferido nos Acórdãos JJF Nº 0157-05/13 e CJF Nº 0138-12/14, acostados às fls. 15 a 49 dos autos, fundamentos estes expressos no presente Auto de Infração e que exprimem o seu entendimento.

No que tange a arguição defensiva atinente ao caráter confiscatório da multa imposta no percentual de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, manifesta o entendimento de que inexiste violação aos princípios do Não-Confisco e Proporcionalidade, porque não se tem notícia de que este dispositivo tenha sido declarado inconstitucional por estes vícios, seja na via de controle concentrado ou abstrato, seja na via de controle difuso ou concreto.

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

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito tributário devido pelo autuado, decorrente da falta de retenção do ICMS e, por consequência, o recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte.

Conforme consta na descrição da conduta infracional e comprovado pelos elementos acostados aos autos, o autuado contratou prestações sucessivas de transporte rodoviário de cargas junto à empresa Império Transporte e Comércio de Café S/A, CNPJ Nº 07.891.454/0001-49, não inscrita no cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, e não efetuou a retenção e recolhimento do ICMS ST devido sobre os fatos geradores respectivos, na forma do artigo 298 do RICMS/BA/12, Decreto 13.780/12.

De início, cabe observar que o artigo 8º, V da Lei 7.014/96, estabelece que *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, o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.*

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 presente caso, verifica-se que tanto o contratante como o contratado não observaram as disposições legais acima referidas, haja vista que, apesar de efetivamente terem firmado um

contrato de repetidas prestações de serviço de transporte, desprezaram a determinação legal e preferiram agir de forma diversa daquela exigida pelo legislador.

A meu sentir, os Acórdãos aduzidos pelo autuante para fundamentar a autuação, no caso, os Acórdãos nºs JJF Nº 0157-05/13 e CJF Nº 0138-12/14, nos seus Votos Vencedores, estão em conformidade com a legislação tributária. A flexibilização da norma para que em dado momento o sujeito passivo por substituição eleito pela Lei para efetuar a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, relativo às prestações sucessivas de transporte, deixe de assim proceder e o substituto tributário efetue o recolhimento, mesmo estando desobrigado, não existe. Certamente que não pode ficar ao talante do sujeito passivo por substituição e do contribuinte substituído determinar quem recolherá o imposto. A obrigação principal é atribuída por força de lei ao sujeito passivo por substituição. A este cabe cumprir tal obrigação tributária. O contribuinte substituído está desobrigado. Ou seja, pode ser dito que recolheu indevidamente o imposto, o que poderá ser objeto de pedido de restituição, querendo, afastando inclusive a alegação defensiva de ocorrência do *bis in idem*.

Acrescente-se a isso o fato de a empresa transportadora Império Transporte e Comércio de Café S/A, não ser inscrita no Estado da Bahia, o que, no mínimo, dificulta o controle por parte da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Assim sendo, considero que a autuação colocando no polo passivo a empresa Stefenoni Interagrícola Ltda., se apresenta correta, haja vista que cabia ao autuado e não à empresa transportadora Império Transporte e Comércio de Café S/A, a obrigação tributária de efetuar a retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST.

O impugnante alega, ainda, que caso seja ultrapassada a insubsistência do Auto de Infração, existe vício intransponível, em face das normas administrativas cogentes e decisões do próprio CONSEF.

Alega que inexistem contratos de prestação de serviços de transporte que tenha firmado com a empresa Império Transporte e Comércio de Café S.A.

Diz que analisando a Instrução Normativa nº 67/97, no seu art. 1º, I, observou que há exigência formal para a responsabilização por substituição tributária, no caso, existência de contrato firmado entre o tomador e o prestador de serviços de transporte. Sustenta que em perfeita sintonia com o referido artigo, o próprio art. 298, I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, que fundamenta a autuação, também exige a necessidade de existência de contrato formal entre as partes. Acrescenta que o § 5º desse mesmo dispositivo regulamentar reforça tal exigência.

Por certo que não assiste razão ao impugnante. A caracterização de contrato de prestações repetidas de serviços de transporte, não vincula a responsabilização do sujeito passivo por substituição tributária à existência de contrato formal, mas apenas a contrato, independentemente de formalização, atribuindo-lhe validade e eficácia, haja vista que decorrente da vontade das partes envolvidas, no presente caso, a empresa Império Transporte e Comércio de Café S/A e o autuado.

Sobre esse tema, pela relevância dos fundamentos e justamente por se reportar sobre a Instrução Normativa nº 67/97 - utilizada pelo impugnante para sustentar a necessidade de existência de contrato formal para caracterização das prestações sucessivas -, parece-me oportuno invocar e reproduzir excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no Acórdão CJF 0226-12/12, conforme abaixo:

[...]

*Os textos legais são extremamente claros em responsabilizar pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Entretanto, calha mencionar que o RICMS exigia para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam: a) que o tomador seja inscrito na condição de contribuinte normal; b) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas.*

*Por seu turno, em sua defesa, o contribuinte invoca o texto da Instrução Normativa nº 67/97, que disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas, ou seja, a configuração da*

*segunda condição para a realização da substituição tributária. O artigo 1º, presente na Seção I, relativa à substituição tributária nos serviços de transporte de prestações sucessivas assim dispõe:*

*'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;*

*II - a condição do tomador do serviço como contribuinte do ICMS, quer seja ele o remetente, quer seja o destinatário, desde que esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CADICMS) como contribuinte normal.*

*Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que cuida este artigo:*

*I - quando o tomador do serviço, ainda que esteja inscrito na condição de 'contribuinte normal', não seja legalmente considerado contribuinte do ICMS ou não esteja obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação;*

*II - nos casos de transporte de carga em que, mesmo sendo o transporte efetuado por conta do destinatário, e apesar de ser este signatário de contrato com o transportador, não seja ele o emissor do documento fiscal;*

*III - tratando-se de transporte ferroviário.'*

*Desse modo, entendo que o cerne da questão é saber o alcance da expressão "contrato formal" e sua interpretação junto a legislação tributária. Dentro do campo do Direito Civil, a doutrina classifica os contratos solenes (formais) ou não solenes (informais) sob o enfoque da forma pela qual se dá o consentimento das partes. Consoante os ensinamentos da professora Maria Helena Diniz, os contratos solenes ou formais 'consistem naqueles para os quais a lei prescreve, para a sua celebração, forma especial que lhes dará existência de tal sorte que, se o negócio levado a efeito sem a observância legal, não terá validade' (in Curso de Direito Civil Brasileiro, Vol. 03, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998). No Código Civil de 2002, os contratos de transporte estão disciplinados nos 730 a 733 (disposições gerais) e 743 a 756 (transporte de coisas), sendo que, em nenhum momento está consignada a necessidade de forma especial para a validade do contrato de transporte. Assim sendo, depreendo que, para a existência e validade deste tipo de contrato, a lei civil não exige forma escrita ou solene. Mais ainda, vejo que a para a configuração de um contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte não prescinde de um contrato escrito ou por meio de escritura pública, sendo necessária somente à manifestação inequívoca da vontade das partes neste sentido.*

*Aqui, cabe a indagação sobre por que está disposta a necessidade da existência de contrato formal na Instrução Normativa nº 67/97? Qual é o motivo dessa condicionante na configuração da responsabilidade tributária dos art. 380 e 382 do então vigente RICMS/BA? Já foi externado por este CONSEF, no Acórdão CJF nº 0470-11/10, de relatoria da i. Conselheira Sandra Urânia, que a regra insculpida na Instrução Normativa nº 67/97 deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato entre o prestador e o tomador do serviço faz prova a favor do primeiro para atestar que o ICMS sobre o frete é de responsabilidade do segundo, tomador do serviço, caso do recorrente. Entendo que este posicionamento é o mais correto pois, somente assim poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.*

*Ademais, tenho por certo que as regras postas na Lei nº 7.014/97, no RICMS/97 e na IN nº 67/97 devem ser interpretadas sistematicamente para a correta exegese da norma sobre a responsabilidade do ICMS-Transporte. Entendo que o mandamento disposto no art. 1º da IN 67/97 não significa que somente com a existência do contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre é que o tomador será o responsável substituto pelo recolhimento do ICMS-Transporte. A substituição tributária já está prevista na Lei estadual do ICMS e no respectivo Regulamento. Com dito acima, a Lei nº 7.014/97 é clara em atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto. Por sua vez, o RICMS/97, nos seus artigos 380 e 382, com o mesmo norte, também aponta de maneira lapidar que a responsabilidade é do tomador do serviço transporte que envolvam repetidas prestações.*

*Pelo exposto, não acolho a tese de que, em face da Instrução Normativa nº 67/97, só se configuraria a responsabilidade do tomador com a existência de um contrato formal, sendo certo que é o Recorrente o responsável pelo recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, na qualidade de tomador de serviço inscrito no cadastro de Contribuinte na condição de 'Normal', em relação às prestações sucessivas de serviços de transportes".*

A leitura do voto reproduzido parcialmente acima, com o qual coaduno inteiramente, permite afastar qualquer dúvida no tocante à forma do contrato para caracterização da obrigação tributária principal de que cuida a autuação em exame, descabendo, portanto, a alegação defensiva.

Ressalto que independentemente de se tratar de repetidas prestações de serviço de transporte interestadual, no presente caso, resta evidente que o autuado, ao contratar a empresa Império Transporte e Comércio de Café S/A, CNPJ N° 07.891.454/0001-49, não inscrita no cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, passou a ter a responsabilidade pela retenção do ICMS e o respectivo recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, haja vista que são sujeitas à substituição tributária por retenção, as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado, na condição de normal, realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado, consoante dispõe o art.298, I, § 1º do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, abaixo reproduzido:

*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 - [...]*

*§ 1º Relativamente ao disposto no inciso I, observar-se-á o seguinte:*

*I - a nota fiscal emitida pelo contribuinte substituto deverá conter no campo “informações complementares” a base de cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte;*

Diante disso, restando clara a obrigatoriedade do autuado de efetuar a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços realizadas por transportadora não inscrita neste Estado, a infração é subsistente.

No que tange à alegação defensiva de que, o recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual é, na realidade, cumprimento da obrigação principal da empresa transportadora, não podendo ser equiparada esta obrigação à solidariedade, conforme pretendido pela Fiscalização, sendo este o entendimento adotado pelo CONSEF no julgamento do Auto de Infração nº 276468.0015/17-7, conforme o Acórdão nº. 0183-11/19 e Acórdão nº 0276-11/15, observo que não se trata de entendimento pacificado no âmbito deste CONSEF, haja vista a existência de reiteradas decisões em sentido contário.

Quanto às considerações acerca da constitucionalidade, mencionadas na peça defensiva, convém lembrar a vedação contida no artigo 167, inciso I do RPAF/99, segundo o qual, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0015/19-9**, lavrado contra **STEFENONI INTERAGRÍCOLA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$182.580,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

**OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR**