

PROCESSO - A. I. Nº 207090.0011/17-5
RECORRENTE - RÓTULA METALÚRGICA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0161-04/19
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/04/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0040-11/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. REFEIÇÕES. AQUISIÇÕES PARA FORNECIMENTO AOS FUNCIONÁRIOS. TERMO FINAL. A legislação prevê a responsabilidade do adquirente pelo pagamento do imposto quando das aquisições das refeições. Infração subsistente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO SUCESSIVA DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Se a existência de contrato escrito está prevista na norma, é forçoso admitir que tal elemento é pressuposto da incidência da regra interpretanda. Sendo isso verdade, não se afigura como adequado exigir-se tributo da tomadora, sem a prova documental da presença de tal característica. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4º JJF Nº 0161-04/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/08/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$143.267,04, em razão de dez infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 06 e 08, descritas a seguir.

...

Infração 06 – Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, no total de R\$5.887,53. Consta ainda que “Exercício de 2012 - Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu refeições para consumo por parte de seus funcionários – Operação sujeita a Diferimento, de diversos fornecedores, deixando de recolher / recolhendo a menor, o ICMS devido por diferimento. Parte integrante deste Auto e entregue em cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Refeição/Diferimento – Falta de recolhimento /Recolhimento a menor. Ainda em anexo, dados cadastrais dos fornecedores (quando disponíveis), cópia de algumas NFs, no Levantamento elencadas, extrato de arrecadação da empresa e cópias de DAES de recolhimento (quando correspondentes). Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96”.

...

Infração 08 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o correspondente recolhimento, no total de R\$57.570,85, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Consta ainda que “Exercício de 2012 – Contribuinte usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas por prestações sucessivas de transportadores inscritos no Cadastro Estadual. Assim, o tomador do serviço de transporte interestadual, por imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual, na condição de Substituto Tributário ao transportador. Em anexo, consulta ao Cadastro Estadual das empresas transportadoras, Parte integrante deste Auto e entregue cópia ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS sobre ST Transporte. Ainda em anexo, extrato da arrecadação do contribuinte, referentes a 2012 e 2013. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96”.

...

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/09/2019 (fls. 331 a 349) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão não unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO (Vencido em relação às infrações 02 e 08)

Não foram aduzidas questões relacionadas à formalização do lançamento e, considerando que estão atendidas as normas previstas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia – RPAF/BA, passo ao exame das questões de fundo.

Antes, porém, considerando que foi arguida questão prejudicial, relacionada a decadência parcial do lançamento, passo ao seu exame.

O presente Auto de Infração teve sua expedição em 28/08/2017, cuja notificação ao autuado ocorreu em 29/08/2017, portanto este é o marco inicial a ser considerado para efeito de contagem do prazo decadencial.

Vejo que o lançamento abarca ocorrências relacionadas ao exercício de 2012, período de janeiro a dezembro, razão pela qual o autuado, invocando a regra do Art. 150, § 4º do CTN, arguiu a decadência para os fatos geradores constantes da autuação para as datas anteriores a 28/08/2012, considerando como parâmetro a data da lavratura do Auto de Infração.

Nesta ótica, temos que o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial; o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado, hipótese defendida pelo autuado, e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, considerado pela autuante, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O entendimento atualmente consagrado por este órgão julgador, para efeito de aplicação da regra do art. 173, I do CTN, são nas situações em que a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Dito isto, ao analisar as imputações elencadas no presente Auto de Infração, temos que as infrações 01, 02 e 03, todas se referem a utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, onde não restou configurada a presença de dolo, fraude ou simulação.

Já as infrações 06, 07 e 08 refletem fatos jurídicos que foram declarados pelo autuado em sua escrita fiscal, ou seja, em relação à infração 06, não houve o recolhimento do imposto diferido sobre aquisições de refeições, na infração 07 o imposto declarado foi considerado como recolhido a menos por erro na sua apuração, enquanto que a infração 08 se refere a falta de retenção de imposto ao qual o autuado se encontrava obrigado, segundo a interpretação da autuante.

À luz do quanto acima exposto, vejo que nas situações acima, considero que o critério a ser utilizado para efeito da contagem do prazo decadencial em relação às infrações 01 a 05, utilização indevida de crédito fiscal, é o previsto pelo art. 150, § 4º do CTN já que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, porém efetuou o pagamento em montante inferior ao devido em face da utilização desses créditos fiscais indevidos.

De igual forma, entendo que a regra do art. 150, § 4º do CTN deve ser aplicada em relação à infração 07, já que a mesma trata de imposto recolhido a menos em face de erro da sua apuração, ou seja, o fato jurídico foi plenamente declarado.

Situação diferente entendo que deve ser considerada em relação à infrações 06, onde não ocorreu o recolhimento do imposto diferido decorrente de aquisições de refeições e em relação a infração 08 por falta de retenção e de recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição, onde considero que para estes dois casos deve ser aplicada a regra do art. 173, I do CTN pelo fato do autuado não ter declarado a ocorrência dos respectivos fatos jurídicos.

Isto posto, com fulcro no art. 150, § 4º do CTN, acolho em parte, a arguição de decadência em relação às seguintes infrações:

- Infração 01: Data de ocorrência 31/05/2012; valor a ser excluído R\$90,00.*
- Infração 02: Datas de ocorrências conforme a seguir: 28/02/2012 R\$2.102,76; 31/03/2012 R\$437,40; 30/05/2012 R\$193,54; 30/06/2012 R\$2.583,60 e 31/07/2012 R\$2.893,63, totalizando R\$8.210,93, a ser excluído desta infração.*
- Infração 03: Integralmente excluído o valor lançado de R\$675,87, o que torna improcedente esta infração.*
- Infração 07: Datas de ocorrências conforme a seguir: 28/02/2012 R\$2.682,40; 31/03/2012 R\$165,68; 30/04/2012 R\$373,38; 30/06/2012 R\$1.797,96 e 31/07/2012 R\$480,31 totalizando a quantia de R\$5.499,73, a ser excluída desta infração.*

Em relação às infrações 04 e 05, onde não se operou a decadência, serão examinadas em seu mérito, enquanto

que as infrações 09 e 10, integralmente pagas pelo autuado, descabe qualquer análise neste sentido, ante ao reconhecimento do débito pelo mesmo.

No que diz respeito à análise do mérito da autuação, vejo que, em relação à infração 01, após a exclusão da parcela objeto da decadência, ela resta parcialmente subsistente no valor de R\$1.140,51, que corresponde à ocorrência de 15/08/2012, cujo débito foi reconhecido e pago pelo autuado, sendo desnecessário maiores considerações a este respeito.

As infrações 02 e 08, que tratam de situações envolvendo prestações sucessivas de serviços interestaduais de transportes de carga sobre as mesmas operações e em valores idênticos, serão analisadas aqui em conjunto.

Assim é que, naquilo que se relaciona a infração 02, no valor lançado de R\$57.570,85, após a exclusão das parcelas atingidas pela decadência, compreendidas a partir de 28/02/2012 até 31/07/2012 e que totalizam R\$8.210,93, remanescem para análise as demais parcelas referentes aos meses de agosto/12 a dezembro/12, que somam R\$49.359,92, a título de uso indevido de créditos fiscais referente as aquisições de serviços de transportes sujeitos a substituição tributária, onde, de acordo com a acusação, além do autuado não ter efetuado a retenção do imposto sobre as referidas operações utilizou os créditos delas decorrentes de forma indevida.

A alegação defensiva foi no sentido de que a autuante além de efetuar a glosa dos créditos fiscais indicados nesta infração também exigiu, através da infração 08, “a cobrança do imposto supostamente retido e não recolhido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à mesmas operações tratadas na infração 02”, situação esta que, ao seu entender, configura em claro bis in idem. Defendeu, ainda, que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados à contrato de prestação de serviços, razão pela qual não há porque se falar no instituto da substituição tributária, conforme dispõe o inciso II, art. 298 do RICMS/BA em vigor.

Por sua vez, a autuante pontuou que procedeu de acordo com orientação da DITRI constante do Parecer nº 17.445/2012, o qual é esclarecedor quanto a imposição da responsabilidade tributária prevista no citado dispositivo regulamentar, que assim se posiciona: “Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMS-BA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”.

Pontuou, ainda, a autuante que o autuado, durante o período autuado foi cliente da empresa transportadora de forma habitual durante 10 (dez) meses, visando configurar as operações sucessivas de transportes de cargas.

Já a infração 08, cujo valor exigido também corresponde ao valor de R\$57.570,85, cujas exigências, à época do lançamento, não se encontravam atingidas pela decadência, trata de falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a sucessivas prestações de serviços de transportes interestaduais de cargas.

As alegações defensivas são no sentido de que os serviços contratados não estão vinculados à contrato de prestação de serviços, conforme dispõe o art. 298, II do RICMS/BA, e que ao contratar os serviços de transportes para o envio de suas cargas aos Estados do Ceará, Pernambuco e Amazonas, não tinha a intenção nem previsão da contratação de futuros serviços, cujas operações foram ocorrendo isoladamente sem qualquer vínculo contratual.

Observou, ainda, sua condição de tomador dos serviços, que o recolhimento do imposto foi efetuado pelo próprio prestador do serviço do transporte, inexistindo qualquer dano ao erário e que o mesmo é optante do crédito presumido, cuja prova diz constar nos autos.

A autuante, por sua vez, sustenta que o tomador dos serviços de transporte, por imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas, cuja posição da SEFAZ é a contida no Parecer da DITRI nº 17.455/12 já mencionado, e que da análise do art. 298, II do RICMS/BA, se verifica que para a atribuição da responsabilidade prevista pelo mencionado dispositivo regulamentar deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação do serviço de transporte, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito), portanto, a responsabilidade tributária independe da formalização de contrato.

Mencionou, ainda, que caso o transportador tenha recolhido indevidamente o tributo tem o direito de pleitear a restituição e que não restou comprovado que o transportador faça uso do crédito presumido, razão pela qual a autuação goza de presunção de legitimidade.

Feitas estas considerações acerca dos argumentos da defesa e da autuante, passo a decidir.

De imediato, destaco que estão sob análise operações realizadas no exercício de 2012, tanto no âmbito do RICMS/97, período de janeiro a março/12, quanto no âmbito do RICMS/12, período de abril a dezembro/12.

Assim é que, o RICMS/97, em seu art. 380, II, continha a seguinte redação:

Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

(...)

II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.

Nota: A redação atual do inciso II do art. 380 foi dada pela Alteração nº 17 (Decreto nº 7824, de 17/07/00, DOE de 18/07/00). Redação originária: “II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art. 382.”

Conforme se verifica acima, o regulamento de 1997, só continha a previsão para existência de contrato para prestações sucessivas até 18/07/00, a partir daí esta exigência foi revogada, e só voltou a ser incluída no RICMS/12, em seu art. 298:

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.

(...)

§ 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”

Portanto, à luz do quanto acima transcrito, depreende-se que a previsão para sujeição a substituição tributária nas prestações de serviços de transportes ocorre nas repetidas prestações de serviços vinculadas a contrato. O Regulamento é claro, ao se referir a existência de contrato, e não de contrato tácito.

Por outro ângulo, analisando o demonstrativo elaborado pela autuante, vejo que, praticamente, a totalidade das operações envolvidas na autuação estão relacionadas a empresa Mix Transportes e Logística Ltda. – ME, sendo que, ocorreram apenas 04 (quatro) operações alternadas, em todo o período abrangido pela autuação, relacionada a empresa Rajan Transportes Comércio e Indústria Ltda. Logo, em relação a esta segunda empresa não ocorreram as ditas operações sucessivas de transportes, as quais, ficam excluídas de ambas as infrações aqui analisadas.

Assim é que, à luz do quanto citado acima e dos demonstrativos de fls. 42 (infração 02) e 259 (infração 08), tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CTRC estão postos de forma sequenciada, o que se configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta que, ao meu entender, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

Com efeito, considero que, no caso dos autos, a responsabilidade atribuída ao autuado encontra fundamento de validade no quanto previsto no Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96 e no Art. 8º, V, da Lei Estadual nº 7.014/96. Trata-se de responsabilidade exclusiva atribuída ao substituto tributário, onde, através do instituto da substituição, o legislador desloca a sujeição passiva da relação obrigacional tributária para um terceiro que não tem afeição direta com o fato gerador do tributo, mas que, por força de lei assume a obrigação de recolhê-lo. Aqui, o sujeito passivo passa a ser aquele a quem a Lei atribuiu esta condição, sendo o contribuinte originário, aquele quem irá praticar o fato gerador do tributo, completamente expurgado da relação jurídica obrigacional. Nessa linha de raciocínio temos que o Regulamento impõe a retenção e recolhimento do imposto devido nas operações correspondentes, tudo expresso de forma clara e amidiada nos artigos acima mencionados.

Isto posto, observo que, através dos CTRC juntados pela defesa às fls. 262 a 265, a empresa prestadora dos serviços de transportes, neste caso Mix Transportes e Logística – ME, efetuou o destaque do imposto nesses conhecimentos de transportes, porém, não houve comprovação pelo autuado de que ocorreu o pagamento do ICMS relativo a estas operações, o que também não se comprovou através de exame efetuado nas DMA encaminhadas à SEFAZ por essa empresa, a qual, à época, era inscrita na condição de contribuinte submetido ao regime normal de apuração do imposto, e não era optante de crédito presumido previsto no § 2º do art. 298 do RICMS/BA.

Entendo que, se estivesse provado nos autos que ocorreu o pagamento do tributo estadual, poder-se-ia aventar

a possibilidade de afastamento da exigência fiscal, com a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, contudo, tal hipótese não se concretiza nos autos, pois, o mero destaque do imposto nos CTC's não autoriza a conclusão de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado. A considerar que a legislação, indubitavelmente, atribui ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, cabe a ele e somente a ele, fazer prova de que o tributo foi devidamente recolhido, o que não foi feito nos presentes autos, afastando a possibilidade de exclusão da exigência fiscal.

Em conclusão, vejo que as exigências relacionadas às infrações 02 e 08 são distintas e não se caracterizam *bis in idem*, pois uma se refere ao crédito utilizado de forma indevida enquanto que a outra reclama o crédito tributário do imposto que deveria ter sido retido pelo autuado e que não houve comprovação de que o prestador do serviço efetuou o pagamento correspondente.

Nestas circunstâncias, em relação à infração 02, cujo valor original lançado foi na ordem de R\$57.570,85, ante a impossibilidade do aproveitamento do crédito escriturado pelo autuado, na forma acima explanada, após a exclusão do valor de R\$8.210,93, referente aos períodos de fevereiro/12 a julho/12 atingidos pela decadência, e em face da exclusão do valor de R\$12,24, no mês de setembro/12, referente ao CTC nº 193463 emitido pela empresa Rajan Transportes Ltda., remanesce o débito no valor de R\$49.347,68, razão pela qual esta infração subsiste parcialmente.

No tocante à infração 08, cujo valor original lançado foi na ordem de R\$57.570,85, ante a falta de retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, ao qual o autuado se encontra obrigado, consoante acima explanado, considerando que, neste tipo de infração não se configurou a decadência, após a exclusão do valor de R\$12,24, no mês de setembro/12, referente ao CTC nº 193463 emitido pela empresa Rajan Transportes Ltda., remanesce o débito no valor de R\$57.558,51, razão pela qual esta infração subsiste parcialmente.

No tocante à infração 03, no valor de R\$675,87, é totalmente improcedente ante a ocorrência da decadência, conforme já comentado anteriormente.

As infrações 04 e 05, nos valores respectivos de R\$540,87 e R\$457,79, referem-se à utilização de crédito fiscal em valor superior ao efetivamente consumido no processo de industrialização. Para efeito de apuração, a autuante considerou o percentual de 76,90% constante do Laudo Técnico de fl. 80, cuja apuração se encontra nos demonstrativos de fls. 66 e 77.

O autuado, para efeito de escrituração do crédito fiscal, aplicou o referido percentual ao valor da base de cálculo da operação destacada no documento fiscal emitido pela COELBA, enquanto que a autuante, para chegar ao valor autuado, aplicou o percentual de 52% ao valor do serviço a pagar, indicado no mesmo documento fiscal citado, apurando, assim, o valor creditado a mais em função de destaque também a mais calculado pela COELBA.

Vejo que não assiste razão a autuante. Analisando, por exemplo, o documento de fl. 268, vê-se que este contém no campo relacionado a informações de tributos, a base de cálculo do ICMS, a base de cálculo para efeito de pagamento do PIS/COFINS que é superior ao valor do total a pagar do fornecimento de energia elétrica, e o total a pagar que é superior ao indicado para efeito da base de cálculo do ICMS.

Ora, a autuante não aponta onde está o erro de cálculo do imposto destacado no documento fiscal emitido pela COELBA, fato este que, se correta estivesse a autuante, caberia a empresa fornecedora de energia elétrica ingressar com pedido de restituição de indébito.

Por não ver demonstradas razões plausíveis e justificáveis para manter as exigências, julgo improcedentes as infrações 04 e 05.

A infração 06 se refere à exigência de ICMS diferido no total de R\$5.887,53, decorrente de aquisições de refeições para consumo por seus funcionários.

O autuado, em sua defesa, alegou que a exigência tributária é indevida tendo em vista o que consta nos Arts. 342 e 343 do RICMS/BA, vez que, tal previsão de hipótese de diferimento do lançamento do ICMS quando o fornecedor estiver localizado no Estado da Bahia, o que não é o caso destes autos, acrescentando que sobre tais aquisições de refeições pago o imposto a título de diferença entre as alíquotas.

Este argumento não foi acolhido pela autuante por entender que o diferimento do imposto se aplica ao fornecimento de refeições a quaisquer estabelecimentos deste Estado, que sejam tomadores do serviço.

Não assiste razão ao autuado em seus argumentos. A previsão regulamentar em vigor à época da ocorrência dos fatos, tanto do RICMS/97 (art. 343, XVIII) e no RICMS/12 (art. 286, VII) é de que é diferido o lançamento do ICMS nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, o que é o caso destes autos, não importando a origem.

Infração 06 subsistente.

A infração 07 trata de imposto recolhido a menos no total de R\$8.569,97 em decorrência de erro em sua apuração. Em relação a este item, os fatos geradores referentes aos meses de 28/02/2012 R\$2.682,40; 31/03/2012 R\$165,68; 30/04/2012 R\$373,38; 30/06/2012 R\$1.797,96 e 31/07/2012 R\$480,31 totalizando a

quantia de R\$5.499,73, por terem sido alcançados pela decadência, conforme já anteriormente citado, serão excluídos da autuação. Em relação às parcelas remanescentes relativas aos meses de agosto/12 a novembro/12, que totalizam R\$3.020,74 foram pagos pelo autuado, não existindo mais lide a este respeito. Por esta razão esta infração resta parcialmente procedente no valor de R\$3.020,74, cujo valor já pago deverá ser homologado.

Infrações 09 e 10 que se referem a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, nos valores respectivos de R\$945,28 e R\$9.817,52, foram totalmente reconhecidas e pagas pelo autuado com os benefícios da lei de anistia/2018, razão pela quais ambas são procedentes e os valores já recolhidos deverão ser homologados.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, cujo débito apresenta a seguinte configuração:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO				
INFRAÇÃO	VLR. LANÇADO	DECADÊNCIA	EXCLUSÕES	VLR. JULGADO
1	1.230,51	90,00	0,00	1.140,51
2	57.570,85	8.210,63	12,24	49.347,98
3	675,87	675,87	0,00	0,00
4	540,87	0,00	540,87	0,00
5	457,79	0,00	457,79	0,00
6	5.887,53	0,00	0,00	5.887,53
7	8.569,97	5.499,73	0,00	3.070,24
8	57.570,85	0,00	12,24	57.558,61
9	945,28	0,00	0,00	945,28
10	9.817,52	0,00	0,00	9.817,52
TOTAL	143.267,04	14.476,23	1.023,14	127.767,67

Os valores já recolhidos com os benefícios da lei de anistia/2018 deverão ser homologados pelo setor competente.

VOTO VENCEDOR (Infrações 02 e 08)

Primeiramente, quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo apenas quanto a alguns aspectos acerca do seu entendimento, em relação às infrações 2 e 8 do Auto de Infração, em tela.

Pois bem, em relação ao aspecto da decadência, de fato, à luz do todo exposto, vejo que o critério a ser utilizado para efeito da contagem do prazo decadencial em relação à infração 02, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal, é o previsto pelo art. 150, § 4º do CTN já que o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou o montante do imposto devido, porém efetuou o pagamento em montante inferior ao devido em face da utilização desses créditos fiscais indevidos.

Neste sentido, como bem destacado pelo i. Relator, em seu voto, as datas de ocorrências de 28/02/2012 e 31/03/2012 devem ser excluídas do demonstrativo de débito da autuação, vez que são as únicas ocorrências existentes, na autuação, até o marco inicial de 29/08/2017 a ser considerado para efeito de contagem do prazo decadencial, em que teve sua expedição datada de 28/08/2017, com ciência em 29/08/2017.

Quanto à infração 8, que diz respeito a ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, coaduno, também, com o entendimento do i. Relator, de que, pelo fato do autuado não ter declarado a ocorrência dos fatos jurídicos e, por conseguinte, qualquer recolhimento do imposto devido nas operações, aplica-se a regra do art. 173, I do CTN, não tendo, portanto, qualquer data de ocorrência constante do demonstrativo de débito da autuação que tenha imperado a decadência.

Também observo do entendimento do i. Relator, agora, em relação ao mérito, de que, analisando o demonstrativo de débito das infrações elaboradas pela autuante, vê-se que, praticamente, a totalidade das operações envolvidas na autuação estão relacionadas a empresa "Mix Transportes Logísticas Ltda. - ME" (I.E. 24.658.636 NO), sendo que ocorreram apenas 04 (quatro) operações alternadas, em todo o período abrangido pela autuação, relacionada a empresa "Rajan Transporte Comércio e Indústria Ltda." (01.066.944 NO). Logo, em relação a esta segunda empresa, entende o que também concordo que não ocorreram as ditas operações sucessivas de transportes, as quais, ficam excluídas de ambas as infrações 2 e 8, objeto em análise.

Continuando na análise do mérito, o i. Relator pontua que, à luz do quanto citado no seu voto e dos demonstrativos de fls. 42/44 da infração 02 e de fls. 259/261 da infração 08, ter-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CTCR estão postos de forma sequenciada, o que se configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta, ao seu entender, que também coaduno, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Entretanto, em que pese concordar que as operações objeto das infrações 2 e 8 estariam abarcadas pela excepcionalidade posta na legislação do ICMS da Bahia, de que tais operações estariam sujeitas ao instituto de

substituição tributária (inc. II, art. 298, II, RICMS/12), dado a caracterização da prestação de transportes por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, decorrente de repetidas vezes, no caso em tela, as operações contratadas com a empresa “Mix Transportes Logísticas Ltda-ME”, vejo que a infração 2 não pode prosperar, em razão de se tratar de glosa de crédito em CTRC idôneo, onde a operação de transporte foi assumida pela defendente na modalidade de “Frete CIF”, suportando seu ônus, ou seja, o frete foi suportado pela “RÓTULA METALURGICA LTDA”, empresa autuada, sendo devido, portanto, a apropriação do ICMS incidente sobre tais fretes, na sua escrita fiscal.

Aliás, a autuante, em sede de Informação Fiscal, não contradiz a manifestação do defendente de que o imposto incidente sobre os CTRC, objeto da autuação, teriam sido oferecidos à tributação pela empresa “Mix Transportes Logísticas Ltda-ME.” e suportado pela empresa autuada, a “RÓTULA METALURGICA LTDA.”, vê-se que a glosa do crédito é justificada nos autos, pelo fato dos CTRC não serem instrumentos hábeis para tal lançamento, mas os recolhimentos por DAE, com o código de receita de ICMS-ST TRANSPORTE, que seria o correto; e este recolhimento sendo efetuado pela a empresa autuada, o que não se procedeu assim.

Nesse sentido, negar acesso a tal direito, dado às disposições o inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, é impedir a eficácia dos ditames constitucionais da não cumulatividade, vez que está provado nos autos, que os valores glosados estão relacionados a CTRC idôneos, emitidos pela “Mix Transportes Logísticas Ltda-ME.”, por conseguinte, oferecidos ao Estado da Bahia pela a própria empresa transportadora, e estes valores tendo sido suportados pela defendente a empresa “RÓTULA METALURGICA LTDA.”, manifesto, então, contrário à glosa dos créditos, relativo aos termos da infração 2, diferente do entendimento do i. Relator.

Em sendo assim, vejo restar totalmente insubsistentes a glosa dos créditos relacionada à infração 2 do Auto de Infração em tela, seja pela decadência de algumas das datas de ocorrência, seja por, de fato, as operações relacionadas a empresa “Rajan Transporte Comércio e Industria Ltda” não caracterizarem operações sucessivas, não sendo devido enquadrá-las nas disposições do art. 298, II, RICMS/12, ou seja, também, as operações de serviços de transportes relacionadas a transportadora, “Mix Transportes Logísticas Ltda-ME.”, por, de fato, se tratar de operações relacionadas a CTRC idôneos, em que pese estarem suportadas pelas disposições do art. art. 298, II, RICMS/12, já que se tratam de operações caracterizadas como sucessivas; todavia, não aceitar tais apropriações de créditos na sua escrita fiscal, vez que está provado nos autos que foram suportados pela defendente, estaria impedindo os ditames constitucionais da não cumulatividade. Voto, então, pela insubsistência da infração 2.

Por outro lado, a infração 8, que relaciona as mesmas operações objeto da infração 2, diz respeito ao defendente 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 interestadual e intermunicipal, na forma do demonstrativo de fls. 259/261 dos autos, em que, à luz da legislação esculpida nas disposições do art. 298, II, RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores, seria o procedimento correto, tendo a Fiscal Autuante, com a lavratura da autuação, cumprido com o que determina a norma legal.

Entretanto, do todo já discutido acima, em relação à infração 2, o imposto exigido na infração 8, estando os CTRC, objeto da autuação, caracterizado como idôneo, onde não se vê, nos autos, qualquer manifestação das partes em contrário, têm-se que foram oferecidos à tributação, com a sua emissão e registro fiscal na escrita da transportadora, “Mix Transportes Logísticas Ltda-ME.”, 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. Assim, manifesto, neste sentido (exigência do imposto), pela insubsistência da infração 8 diferentemente do entendimento do i. Relator.

Por outro lado, observo que o artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado a Bahia, é claro ao especificar que será aplicada multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, na situação da infração 8, em que era devido por antecipação, conforme dispõe o inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12.

Neste contexto, uma vez comprovada a tributação regular nas operações objeto dos CTRC constantes do demonstrativo de débito da infração 8, pela idoneidade do documento fiscal e que, por conseguinte, oferecidos à tributação, com a sua emissão e registro fiscal na escrita da prestadora de serviço de transportes, a empresa, “Mix Transportes Logísticas Ltda.-ME.”, o que, mantendo tal autuação, caracterizaria a ocorrência do “bis in idem”, entendo que devem ser afastados os valores referentes a obrigação principal, porém mantidos os valores relativos a multa percentual equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96, no total de R\$34.542,48, consoante demonstrativo abaixo:

DEMOSNSTRATIVO INFRAÇÃO 08 – 07.14.03

DATA OCORR	DATA VENCTO	Vlr. HISTÓRICO (R\$)	EXCLUSÃO R\$	MULTA %	VALOR (R\$)
28/02/2012	15/03/2012	2.102,76		60	1.261,65
31/03/2012	15/04/2012	437,40		60	262,44
31/05/2012	15/06/2012	193,54		60	116,12
30/06/2012	15/07/2012	2.583,60		60	1.550,16

31/07/2012	15/08/2012	2.893,63		60	1.736,17
31/08/2012	15/09/2012	4.940,22		60	2.964,13
30/09/2012	15/10/2012	7.106,64	12,24	60	4.256,64
31/10/2012	15/11/2012	11.969,06		60	7.181,43
30/11/2012	15/12/2012	13.346,40		60	8.007,84
31/12/2012	15/01/2013	11.997,60		60	7.198,56
		57.570,85	12,24		34.535,14

Este é o meu voto divergente.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 358 a 369, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto à Infração 06, sustenta a sua insubsistência. Relata que, de acordo com o agente autuante, a recorrente deixou de recolher o ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, no valor total de R\$5.887,53. Segundo a autuação, a RÓTULA METALÚRGICA LTDA., no exercício de 2012, adquiriu refeições para consumo por parte de seus funcionários, deixando de recolher e/ou recolhendo a menor o ICMS devido por diferimento nesta operação.

Após transcrever o texto dos artigos 342 e 343, inciso XVIII, ambos do RICMS/97, reconhece que, sem dúvidas, há de ser tratada como hipótese de diferimento do ICMS a aquisição de refeições de fornecedores situados no Estado da Bahia.

Todavia, alega que a exigência objeto da Infração 06 refere-se às operações com contribuintes situados em outras unidades da Federação, hipótese que não se enquadra no instituto do diferimento ora em comento. Assevera que, qualquer entendimento em sentido contrário, tal como o manifestado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, seria transgredir a literalidade da norma estatuída no art. 343, inciso XVIII, do RICMS/97.

Outrossim, destaca que procedeu ao recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas (DIFAL) incidente em todas as operações interestaduais de aquisição de refeições por ela realizadas, circunstância que evidencia, ainda mais, a improcedência da Infração 06, impondo-se, neste ponto, a reforma da decisão proferida pelo órgão *a quo*.

Quanto à Infração 08, defende, igualmente, que se trata de acusação insubsistente. Relata que, para o agente autuante, a recorrente deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal por ela contratadas. Segundo a autuação, o tomador de serviço de transporte, por expressa imposição legal, deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, na condição de substituto tributário ao transportador. Como assim não procedeu a recorrente, o ilustre Auditor Fiscal realizou o lançamento do crédito tributário inadimplido, acrescido de multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Explica que, em sede de Impugnação, demonstrou que os serviços de transporte de carga por ela contratados não estão vinculados a um contrato formal e solene de prestação de serviços, motivo pelo qual resta totalmente inaplicável o instituto da substituição tributária às operações realizadas, conforme determina o art. 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/2012, cujo texto reproduz.

Argumenta que, ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga aos Estados do Ceará, Pernambuco e Amazonas, não tinha previsão, nem intenção de contratação de futuros serviços, não podendo, assim, manter o entendimento prévio de que os serviços ajustados teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento como substituto tributário. Explica que as operações observadas pela Fiscalização foram ocorrendo isoladamente, sem qualquer vínculo contratual formal ou solene, sobretudo porque a recorrente não tinha conhecimento prévio do volume das operações de venda para aqueles Estados da Federação, de sorte que, em momento algum, firmou compromisso formal com a empresa prestadora do serviço de transporte, realizando, inclusive, diversas cotações de preço perante o mercado à medida em que se impunha a necessidade de contratação do serviço de transporte.

Destaca que, pela análise das notas fiscais acostadas em sua Impugnação, por exemplo, verifica-se que a própria empresa prestadora dos serviços, e manifestamente ciente da ausência do contrato entre as partes, emitiu suas notas fiscais com o destaque do ICMS, sem fazer qualquer referência, no campo “observações” dos documentos fiscais, que se tratava de serviço vinculado à substituição tributária, conforme exige o art. 298, § 5º, do Decreto nº 13.780/2012, cujo texto transcreve.

Argumenta que, como o serviço contratado não estava vinculado a um contrato formal de prestação de serviço, tendo a empresa contratada destacado ICMS e recolhido o seu tributo, inexistia qualquer obrigação de retenção do ICMS por parte da recorrente. Isto é, nas prestações de serviço de transporte objeto da autuação, através das quais a ora recorrente figurou como tomadora destes serviços, entende que não restou caracterizada a hipótese prevista no art. 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/2012, por absoluta ausência de contrato formal ou solene capaz de caracterizar as prestações observadas pela Fiscalização como repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Salienta, ainda, que o recolhimento do ICMS incidente sobre o frete nas operações fiscalizadas foi realizado pelo próprio prestador do serviço de transporte, não existindo, portanto, qualquer dano ao Fisco Estadual. Diante destes motivos, relata que pleiteou a improcedência da Infração 08, o que não foi acatado pela Junta de Julgamento Fiscal, que, apesar de ter reconhecido que houve o recolhimento do ICMS por parte das transportadoras, motivo pelo qual o Fisco Estadual não poderia reivindicar o adimplemento do imposto não retido, sob pena de *bis in idem*, manteve a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente. Isso porque, em sua visão, o ICMS era devido por antecipação, tendo em vista a existência de prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, sujeitas à substituição tributária. Transcreve trecho da Decisão recorrida em apoio à sua tese.

Afirma que a questão controvertida nos presentes autos, então, restringe-se à exigência, ou não, de contrato formal para fins de aplicação da substituição tributária nas prestações de transporte interestadual e intermunicipal. Explica que esta questão já foi enfrentada, em algumas oportunidades, por este Conselho, o qual já consolidou o seu entendimento no sentido de que o contrato formal é ESSENCIAL para a exigência do ICMS antecipado do tomador do serviço nas prestações de transporte interestadual e intermunicipal.

Informa que, ao prolatar o Acórdão CJF nº 0054-11/03, por exemplo, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por intermédio do voto do nobre Conselheiro Relator Max Rodriguez Muniz, destacou a exigência de contrato escrito para a aplicação da substituição tributária nas prestações de transporte interestadual e intermunicipal. Naqueles autos, o contribuinte transportador havia sido autuado por não ter recolhido o ICMS incidente sobre as operações de transporte que realizou, tendo defendido que o recolhimento da exação estadual caberia ao tomador do serviço, e não ao contribuinte autuado (situação oposta à que ora se discute). Explica que, de maneira acertada, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal entendeu que *“cai por terra o argumento da defesa de que a legislação tributária do Estado da Bahia não exige que o contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte seja escrito, ao contrário, ela é determinativa. Este procedimento tem por objetivo básico de que, sem ele, não há como o Estado exigir do tomador do serviço de transporte o ICMS, receita do Erário, pois não se configuraria a responsabilidade por substituição tributária do tomador do serviço”*. Colaciona, ainda, a decisão contida no acórdão JJF nº 0098-02/19, da 2ª JJF, a qual aponta nesse mesmo sentido.

Destaca, assim, que o CONSEF, ao prolatar os acórdãos citados afastou a autuação efetuada em desfavor do transportador que não recolheu o ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, sob o argumento de que seria necessária a apresentação de contratos formais (isto é, escritos) para permitir a aplicação do instituto da substituição tributária, através da qual o ICMS é recolhido pelo tomador do serviço. Em ambos casos, como os contratos formais não foram apresentados, a substituição tributária foi afastada.

No presente caso, entende que não deve ser aplicada a multa de 60% (sessenta por cento) do valor do ICMS não recolhido de maneira antecipada, sob a sistemática da substituição tributária, tendo

em vista, exatamente como nos casos anteriores, a inexistência de contrato escrito firmado entre a RÓTULA METALÚRGICA LTDA. e suas transportadoras. Com efeito, por coerência lógica, o CONSEF não pode alterar o seu posicionamento sobre o tema controvertido simplesmente porque, no caso em tela, este entendimento conduzirá, fatalmente, à improcedência da autuação.

Raciocina que, inegavelmente, não se pode admitir que este respeitável Conselho sustente comportamentos contraditórios, admitindo, em determinados casos, que a substituição tributária prevista no art. 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/2012, requer a existência de um contrato formal para a sua aplicação, como justificativa para manter determinados Autos de Infração, ao passo que, em outros casos, entenda que o art. 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/2012, não requer a existência de um contrato formal para a sua aplicação, como justificativa para manter outros Autos de Infração. Sem dúvidas, seria a mesma situação, porém vista sob óticas diferentes com o propósito único e exclusivo de garantir a arrecadação. Sustenta que este órgão não deve se comportar com parcialidade, defendendo, a todo custo, a higidez dos Autos de Infração lavrados pelos ilustres Auditores Fiscais da Secretaria da Fazenda Estadual, mas sim concretizar a sua missão de realizar o controle de legalidade dos lançamentos tributários, a fim de evitar levar ao Judiciário a cobrança de créditos que, certamente, não resistirão a um julgamento mais imparcial, acarretando, com isso, a condenação contra o Estado de pesada e desnecessária sucumbência, a ser arcada pelo Erário.

Neste sentido, como não cabe ao eg. CONSEF defender interpretações distintas e diametralmente antagônicas sobre o mesmo fato jurídico (a norma prevista no art. 298, inciso II, do Decreto nº 13.780/2012), aplicando-a indistintamente com o simples objetivo de manter créditos tributários destituídos de qualquer validade, pugna pela reforma da Decisão recorrida neste ponto, com a imediata desconstituição dos créditos tributários relacionados à Infração 08.

Ante todo o exposto, a recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a decisão *a quo*, julgando-se improcedentes as infrações 06 e 08 e mantendo-se a decisão proferida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal *a quo*, no tocante às demais infrações.

Termos em que pede e espera deferimento.

VOTO

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, o qual se restringe às infrações 06 e 08.

Quanto à Infração 06, a conduta autuada foi descrita como “Deixou de recolher ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários, ...”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as operações autuadas não se enquadram na hipótese de diferimento, pois não são operações internas, mas se referem a notas fiscais emitidas por fornecedores de fora do Estado da Bahia.

É importante destacar que o fornecimento de refeições é fato que se subsume a uma das hipóteses de incidência do ICMS, previstas no art. 2º, inciso I da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo.

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias (grifo acrescido) por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;
...”

Nesse sentido, o art. 286, inciso VII do RICMS/12 previu o diferimento, conforme texto abaixo (redação que vigeu até 31/12/2017).

“Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

...
VII - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados;
...”

Como se vê, a norma regulamentar não se reporta a vendas interestaduais de alimentos, mas a fornecimento de refeições preparadas para consumo por parte dos funcionários da empresa, do que se pressupõe que tais refeições sejam preparadas e fornecidas a partir de encomenda prévia.

Examinando os autos, é possível constatar que, embora os documentos fiscais tenham sido emitidos por estabelecimento localizado fora do Estado da Bahia, os fatos lá descritos estão a revelar que não se trata de uma operação de venda interestadual de alimentos, mas de prestação de serviços, fato esse que se renova cotidianamente. Isso porque as notas fiscais indicam tratar-se de faturamento relacionado a consumo ocorrido em períodos quinzenais, ou seja, a nota fiscal não é emitida diariamente, a cada operação, mas somente ao fim de cada quinzena.

De fato, a NF Nº 107 (folha 130) indica que foi emitida em 02/01/2012 e se relaciona a fornecimentos diários ocorridos na segunda quinzena de dezembro de 2011. Já a NF Nº 223 (folha 132) indica que foi emitida em 16/02/2012 e se relaciona a fornecimentos diários ocorridos na primeira quinzena de fevereiro/2012.

Tal se dá com todos os demais documentos fiscais acostados ao processo, o que comprova não se tratar de operações interestaduais de mercadorias, mas de prestação interna de serviços de preparo e fornecimento de refeições, conforme descrevem as notas fiscais citadas.

Sendo isso verdade, soa irregular a conduta de acobertar a prestação local de serviços com documentos fiscais emitidos por estabelecimento outro que não aquele no qual se deu o preparo e fornecimento das refeições prontas, algo que não é possível de ser feito no Estado de Pernambuco, como indicam as notas fiscais referidas.

Assim, entendo que não pode prevalecer o endereço impresso nos Danfes acostados às folhas 130/160, já que não correspondem ao local da origem da prestação dos serviços, devendo ser prestigiada a verdade material.

Assim, entendo que não assiste razão ao Sujeito Passivo, restando caracterizada a presente infração. Mantida a Decisão recorrida neste ponto.

Quanto à Infração 08, a conduta autuada foi descrita como *“Deixou de proceder a retenção do ICMS e o correspondente recolhimento, no total de R\$57.570,85, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Trata-se de prestações sucessivas de serviço de transporte, tomadas a transportadora, pessoa jurídica, inscrita no Estado da Bahia”*.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os serviços de transporte de carga, por ela contratados, não estão vinculados a um contrato formal e solene de prestação de serviços, motivo pelo qual entende ser inaplicável o instituto da substituição tributária. Alega também que a empresa prestadora destacou o ICMS devido nos conhecimentos de transporte emitidos, embutindo tal montante no preço do frete. Acosta documentos exemplificativos às folhas 262/265.

Em sua peça informativa, a autoridade fiscal admite que as empresas transportadoras possuem inscrição no cadastro estadual. Alega, todavia, que não há necessidade de contrato formal para a transferência da responsabilidade. Cita Parecer DITRI nº 17.445/12, em apoio ao seu entendimento.

A questão tem a ver, portanto, com a interpretação a ser dada ao art. 380, inciso II, c/c o art. 382, incisos I e II do RICMS/97 (então vigente), cuja redação reproduzo abaixo.

“Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

...

II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.

...

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

I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando

inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte:

II - poderá ser dispensada a emissão de Conhecimentos de Transporte Rodoviário, Aquaviário ou Aéreo, ou de Nota Fiscal de Serviço de Transporte, conforme o caso, a cada prestação, na hipótese de serviço de transporte iniciado em território baiano, observado o seguinte:

a) a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual (grifo acrescido), deverá requerer do Inspetor Fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89);

b) para obtenção da autorização de que cuida a alínea anterior, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço (grifo acrescido), contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;
...

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima, um dos requisitos para a dispensa de emissão de conhecimento de transporte, por parte da empresa prestadora inscrita na Bahia, é a apresentação de contrato escrito, conforme prevê a alínea “b” do inciso II transcrito.

Ora, se a existência de contrato escrito está prevista na norma, é forçoso admitir que tal elemento é pressuposto da incidência da regra interpretanda. Sendo isso verdade, não se afigura como adequado exigir-se tributo da tomadora, sem a prova documental da presença de tal característica.

Em reforço a tal compreensão, a DAT SEFAZ expediu a Instrução Normativa nº 67/97, cujo art. 1º, inciso I, assim dispôs.

“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 (grifo acrescido) para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;
...

Ademais, como se pode constatar a partir do exame das provas acostadas pela fiscalização (folhas 63/65), bem como daquelas trazidas pela autuada (folhas 262/265), o imposto devido sobre a prestação foi devidamente destacado pela empresa transportadora, que o incluiu no valor cobrado da empresa autuada, contratante.

Tendo destacado e, conseqüentemente, recolhido o imposto incidente sobre o frete, representaria incorrer no *bis-in-idem* aceitar-se que o mesmo tributo venha a ser exigido na presente autuação, o que levaria ao enriquecimento sem causa do Estado, efeito rechaçado pelo nosso ordenamento jurídico.

Essa é a jurisprudência recente desta 1ª CJF, conforme Acórdãos nºs CJF 0141-11/18 e CJF 0164-11/20, cujas ementas transcrevo abaixo.

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0141-11/18*

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Falta de provas substanciais para a imputação. Não restou comprovada a existência de contratos formais (grifo acrescido), nem caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte. Descabe

ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0164-11/20-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeiras à substituição tributária prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA, tendo em vista o quanto disposto no inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97 (grifo acrescido). Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.”

Assim, tenho a Infração 08 por Improcedente.

Diante do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA %
1	R\$ 1.140,51	R\$ -	60%
2	R\$ -	R\$ -	
3	R\$ -	R\$ -	
4	R\$ -	R\$ -	
5	R\$ -	R\$ -	
6	R\$ 5.887,53	R\$ -	
7	R\$ 3.070,24	R\$ -	
8	R\$ -	R\$ -	
9	R\$ -	R\$ 945,28	-
10	R\$ -	R\$ 9.817,52	-
TOTAL	R\$ 10.098,28	R\$ 10.762,80	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.0011/17-5, lavrado contra **RÓTULA METALÚRGICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.098,28**, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, incisos VII, “a” e II, alíneas “f”, “a” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no total de **R\$10.762,80**, prevista no inciso II, “d” do referido dispositivo legal, ambas com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos com os benefícios da lei de anistia fiscal/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2021.

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS