

**PROCESSO** - A. I. Nº 108880.0002/19-8  
**RECORRENTE** - JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0253-03/19  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04/06/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0100-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTES ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É certo que a Instrução Normativa no 67/97, já dava uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal. Infração elidida. Modificada a Decisão recorrida. 2. PROGRAMA DESENVOLVE. BENEFÍCIO FISCAL. ERRO NO CÁLCULO DA PARCELA DILATADA. RECOLHIMENTO A MENOS. Ilícito tributário comprovado nos Autos. Infração caracterizada. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO E/OU PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Autuado não aponta erros no levantamento fiscal. Infração subsistente. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Na ausência de contrato formal, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS cabe à empresa transportadora, que o fez. Nessa hipótese, descabe a glosa do crédito. Infração elidida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA. Fato reconhecido. Infração subsistente. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0253-03/19 da 3ª JF deste CONSEF, que julgou procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2018, com as seguintes características:

**Período fiscalizado:** 01/01/2015 a 31/12/2016

**Infração 01 – 01.02.94** – Utilizou indevidamente Crédito Fiscal referente a aquisição de Serviços de Transportes sujeito a Substituição tributária.

Utilização de serviços de contribuintes do Estado da Bahia, em prestações sucessivas, porém não efetuou o recolhimento do imposto devido, na condição de responsável por substituição tributária, conforme demonstrativo em anexo.

**Valor histórico:** R\$104.590,26. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** arts. 94, 95, 114, 380, II, 382, I do RICMS/BA.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.

**Infração 02 – 03.08.04** – Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação do valor da parcela

*sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa Desenvolve.*

*A empresa é beneficiária do Programa DESENVOLVE e efetuou o cálculo do imposto a recolher excluindo o crédito referente a aquisição de óleo combustível da industrialização, gerando um valor a menos do ICMS Normal Indústria.*

**Valor histórico:** R\$48.596,01. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** arts. 37 e 38 da Lei 7.014/99 c.c. arts. 2º e 3º do Decreto nº. 8.205/02.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.

**Infração 03 – 06.05.01** – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou uso e consumo do estabelecimento.

*Constatado que a base de cálculo utilizada para a apuração do ICMS DIFAL, a partir de jan/2016, não contemplava o imposto por dentro, conforme previsto na Lei 7.014.*

**Valor histórico:** R\$5.806,10. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/99 c.c. art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.

**Infração 04 – 07.14.03** – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a prestações sucessivas de transportes interestadual e intermunicipal.

*A empresa utilizou serviços de transportadoras inscritas no Estado da Bahia, por prestações sucessivas e não recolheu o ICMS. Conforme demonstrativo, em anexo.*

**Valor histórico:** R\$104.925,51. Multa de 60%.

**Enquadramento legal:** art. 34, inciso III, da Lei 7.014/99 c.c. art. 298 do RICMS/BA.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96.

**Infração 05 – 16.01.01** – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

*Identificadas notas fiscais de entradas sem escrituração, após apresentação de justificativas pelo contribuinte, restaram algumas sem qualquer comprovação, objeto desta infração, conforme demonstrativo em anexo.*

**Valor histórico:** R\$1.340,61. Multa de 1%.

**Enquadramento legal:** arts. 217 e 247 do RICMS/BA.

**Multa aplicada:** art. 42, inciso IX, da Lei 7.014/96 – Multa reduzida retroativamente em obediência à Lei 13.461/2015 c.c. a alínea “c” do inciso II, do art. 106 do CTN.

Após a instrução processual, a Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

#### **VOTO**

*O Auto de Infração em epígrafe é composto por cinco infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.*

*Preliminarmente, mesmo não sendo arguidas questões de nulidade, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012.*

*Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*O defendente reconheceu o cometimento da irregularidade apurada na infração 05, que declaro procedente, considerando que sobre esta, não existe litígio a ser julgado.*

*No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de Serviços de Transportes sujeito a Substituição tributária. Utilização de serviços prestados por contribuintes do Estado, em prestações sucessivas, porém não efetuou o recolhimento do imposto devido, na condição de responsável por substituição tributária.*

*Nas razões defensivas, o autuado alegou que as operações apontadas nesta Infração foram realizadas pela empresa Transportes Mandacaru Ltda., que lhe prestou os serviços. Explicou que nestas operações interestaduais, o ICMS correspondente a cada conhecimento de transporte foi destacado e recolhido pelo prestador do serviço. Frisou que neste caso, ao destacar o ICMS no conhecimento de transporte, gerou ao*

*tomador do serviço de transporte, o direito ao lançamento do crédito tributário. Afirmou que inobservância a este procedimento constitui violação ao princípio da não cumulatividade.*

*Por sua vez, a Autuante, em sede de informação fiscal, explicou que esta infração decorre de ter o contribuinte utilizado crédito de operações de serviços de transportes iniciadas no Estado da Bahia, por prestação de serviços sucessivos, na qualidade de tomador do serviço, não realizando o recolhimento do ICMS.*

*Cabe registrar que a responsabilidade pela obrigação tributária, no caso aqui discutido, é do contratante ou adquirente dos serviços contratados, ou seja, do autuado. Tratando-se de imposto devido por substituição tributária, vinculado às prestações de serviço de frete contratadas, nos termos estabelecidos no art. 298 II, do RICMS/12, a apropriação do crédito fiscal só seria cabível, caso fosse comprovadamente recolhido. Ocorre que o Autuado sequer realizou o recolhimento do ICMS/ST, tanto é assim, que está sendo exigido crédito tributário desta natureza na infração 04.*

*Saliento que o defendente fez uso de um crédito fiscal inexistente à época de sua apropriação, portanto, ilegítimo, contrariando dessa forma a Lei que rege a matéria. O art. 31 da Lei 7014/96, assim estabelece, in verbis:*

*Art. 31- O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

*Ressalto, por importante, que caberia ao autuado trazer ao processo a prova inequívoca do recolhimento do imposto que afirma ter sido recolhido pelos transportadores, o que no presente caso não o fez. Assim, caso esses prestadores do serviço tenham recolhido o ICMS na época da emissão dos CTCs, eles poderão apresentar Pedido de Restituição, nos termos do art.73 e 74 do Decreto 7629/99. Dessa forma, concluo que se encontra caracterizada a infração 01.*

*Na infração 02, o autuado foi acusado de recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo, prevista pelo Programa Desenvolve, conforme demonstrativo às fls. 28/33. O autuado efetuou o cálculo do imposto excluindo o crédito referente ao óleo combustível utilizado na industrialização, recolhendo o ICMS normal indústria a menos.*

*O Autuado rebateu esta infração, alegando que todo óleo combustível adquirido pela empresa, tem como finalidade a geração de energia motriz em máquinas utilizadas na industrialização dos seus produtos, portanto, caracterizados como produto intermediário. Disse ser nesse sentido, o Parecer nº 12281/2017, que confirma os créditos de ICMS na aquisição de óleo combustível como legítimos.*

*Por sua vez, a Autuante esclareceu que o cálculo do ICMS Normal Indústria ficou reduzido, considerando que, conforme alegação da própria autuada, o óleo combustível foi adquirido para uso na industrialização, mas ao apurar o imposto devido, considerou este crédito, por fora das operações de industrialização e deduziu diretamente do valor a pagar, após o cálculo do benefício de dilação de 80% do ICMS devido. Acrescentou que o procedimento adotado pela fiscalização foi o que prevê a legislação do DESENVOLVE. Os créditos decorrentes de aquisição para industrialização foram incluídos na apuração de operações próprias (industrialização). Chamou atenção para o fato de que se o óleo combustível não fosse utilizado na industrialização, a empresa não poderia utilizar como crédito, por se tratar de produto enquadrado na substituição tributária, portanto, estaria com a fase de tributação encerrada.*

*Da análise dos elementos que compõem esta infração, verifico que o procedimento adotado pelo Autuado não se encontra em conformidade com a legislação de regência, Instrução Normativa nº 27/2009. Conforme acertadamente aduziu a fiscalização, os valores pelas aquisições de produtos intermediários (créditos fiscais a eles inerentes) devem compor a apuração das operações próprias (industrialização) e não serem abatidas diretamente do conta-corrente da empresa diminuindo o valor do ICMS a pagar em suas operações normais. Logo, esta infração não trata de glosa dos valores referentes ao óleo combustível do processo industrial, nem contraria Parecer da DITRI nº 12281/2017, como alegou o autuado. Mantida a infração 02.*

*Na infração 03, o contribuinte foi autuado pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou uso e consumo do estabelecimento. Constatado que a base de cálculo utilizada para a apuração do ICMS DIFAL, a partir de janeiro de 2016, não contemplava o imposto por dentro conforme previsto na Lei 7014/96.*

*O Autuado disse que esta infração deveria ser cancelada, visto que a empresa recolheu todos os valores apurados, relativamente ao ICMS diferencial de alíquotas, conforme planilhas apresentadas à fiscalização. Afirmou que para efetuar os cálculos, respeitou estritamente o disposto no regulamento do ICMS/BA, artigo 305, § 4º, inciso V.*

*Analizando o demonstrativo que embasa a acusação fiscal, observo que não possui suporte fático ou jurídico*

esta contestação. No presente caso, verifico que a base de cálculo foi encontrada com fundamento no art. 17, XI da Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei 13.373, de 21/09/2015, DOE de 22/09/2015, efeitos a partir de 01/01/2016, qual seja:

Art. 17. ( . . . )

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade Federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.*

Por ter uma forma de cálculo mais específica, a SEFAZ fez constar em sua página na Internet, no item Perguntas e Respostas, os esclarecimentos e a forma de cálculo do Diferencial de Alíquotas, a partir do exercício de 2016, cujo acesso é possível a todo contribuinte, como segue:

*11. Qual a metodologia que deverá ser aplicado para apuração do ICMS de diferença de alíquota - DIFAL sobre o material de uso ou consumo? Para determinação da base a ser utilizada para fins de cálculo da diferença de alíquota nas operações interestaduais destinadas ao consumidor final (contribuinte ou não do imposto), deve-se incluir o ICMS total da operação, utilizando a alíquota interna vigente na Unidade Federada - UF de destino, conforme orientação contida no inciso XI, do artigo 17º da Lei Estadual n.º 7.014/96 (redação introduzida pela Lei Estadual n.º 13.373/15).*

*De acordo com essa regra, a DIFAL devida nas aquisições de material de uso ou consumo passa a ser calculada sobre o valor total do documento fiscal e, então, expurga-se o ICMS da alíquota do estado de origem (contidos os acréscimos dispostos no § 1º do artigo 13º da Lei Complementar n.º 87/96), e com tributação final do Estado da Bahia (imposto calculado por dentro, com aplicação da alíquota interna da Unidade Federada de destino).*

*Constato que, acertadamente, esta foi a metodologia utilizada pelo Autuante, para a infração em análise. Sendo assim, a infração 03 é subsistente.*

*A infração 04 acusa o contribuinte de falta de retenção e recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a prestações sucessivas de transportes interestadual e intermunicipal de empresas inscritas no Estado da Bahia.*

*O defendente argumentou que o regulamento de ICMS, art. 298, II, estipula que, somente ocorrerá a substituição tributária, quando houver contrato para prestação de serviços continuados, o que não ocorre neste caso. Afirmou que por uma questão de melhor preço, a empresa que no momento ofereceu as melhores condições foi a Transportadora Mandacarú que destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transporte emitidos. Porém inexistente qualquer tipo de contrato formal. Insurge-se contra esta infração, afirmando que o Estado da Bahia estaria cobrando os valores em duplicidade. Na cobrança do imposto e na glosa dos respectivos créditos.*

*Analizando o demonstrativo elaborado pela Autuante, que sustenta esta infração fls. 47/59, verifico claramente, que se trata de prestações sucessivas de serviço de transporte interestaduais realizadas especialmente, pela empresa Transportadora Mandacarú, citado inclusive na defesa da Autuada, vista a frequência e sequência numérica dos Conhecimentos de Transportes emitidos pela referida empresa no período objeto da autuação.*

*O art. 298, II do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 dispõe que:*

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

*[...]*

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

*Certamente, que as prestações sucessivas de serviço de transporte pela empresa Transportadora Mandacarú, foram contratadas pelo autuado, independentemente de o contrato ser escrito ou verbal.*

*Observe que, nas prestações sucessivas de serviço de transporte, o legislador atribuiu ao tomador do serviço a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, excluindo a responsabilidade do substituído.*

*Assim dispõe o artigo 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96:*

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*[...]*

*V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.*

*Observo que, à luz do demonstrativo que serve de base a esta infração, fls.14/26, tem-se com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CTRC demonstram a habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação esta, que 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.*

*Da análise dos dispositivos retro mencionados, verifica-se que, para a atribuição da responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta, que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito), ou não (contrato tácito).*

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.*

Regularmente intimado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão de primeiro grau, da forma a seguir indicada.

Inicialmente, transcreve a decisão de Primeira Instância integralmente.

Em seguida, afirma que não há comprovação de cometimento de infração tributária, mas, sim, mera interpretação equivocada dos dispositivos da Legislação tributária do Estado, pois, em todas as infrações supostamente cometidas, a tipificação tributária aplicada no Auto de Infração em epígrafe é meramente interpretativa.

Aponta que não há sequer livros fiscais paginados, DAES e cálculos acostados aos Livros, e nem mesmo SPED fiscal com a declaração dos valores que ora se autua, havendo, portanto, precariedade da autuação e do não cumprimento dos requisitos que regem o lançamento.

Acusa a fiscalização de não atender aos requisitos mínimos de validade e de não observar a verdade material dos fatos, tendo imputado à recorrente, inúmeras infrações tributárias, sem comprovação, apenas realizando interpretação tendenciosa da legislação tributária de forma a macular irremediavelmente o lançamento tributário.

Cita o art. 142 do CTN, para afirmar que a fiscalização buscou efetivamente construir uma narrativa que conduzisse à suposição alegada pela Autoridade Fiscal de hipotético erro de classificação fiscal sem que isso estivesse clarividente.

Sugere um esforço da autoridade administrativa para moldar uma hipótese convergente com a narrativa de forma a induzir o julgamento pelo CONSEF, que teria decidido sem provas técnicas. Cita texto do Prof. Ives Gandra da Silva Martins e de Aliomar Baleeiro, destacando a necessidade de considerar o motivo, no ato administrativo, o que também seria necessário no Auto de Infração, diante da sua natureza.

Pede perícia contábil e jurídica para aclarar o inconformismo e, ao final, requer o recebimento do recurso com efeito suspensivo e a reforma do mérito com a extinção total do Auto de Infração, por ser este nulo.

Por cautela, pede a suspensão de atos restritivos de direito durante o transcurso do processo administrativo e ainda a retificação do valor do Auto de Infração, caso haja valor remanescente a pagar.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação do Recurso Voluntário.

### **VOTO (Vencido quanto à Infração 3)**

O lançamento atendeu às formalidades legais, notadamente o disposto pelo art. 39 do RPAF, logo, não vislumbro violação dos princípios constitucionais da legalidade, da ampla defesa e contraditório, do devido processo legal e da segurança jurídica.

Indefiro o pedido de perícia por considerar desnecessário conhecimento técnico especial para solução da controvérsia e também por entender injustificada diante das provas já produzidas (art. 147, II do RPAF).

Também não considero haver questões preliminares e/ou prejudiciais a serem suscitadas de

ofício, na forma do inciso XIII, do art. 30 do RICONSEF/BA.

As **infrações 01 e 04** possuem o mesmo fato como fundamento, embora constituam exigências distintas, motivo pelo qual serão apreciadas conjuntamente. A matéria, inclusive, já foi objeto de julgamento anterior por esta Câmara, tendo como base o Auto de Infração nº 207090.0018/17-0, lavrado contra a mesma recorrente, pelo mesmo motivo, porém, período distinto.

A matéria referente à substituição tributária nas prestações sucessivas de serviço de transportes já foi objeto de consistentes Decisões dessa Câmara, como as que transcrevo abaixo:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0183-11/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo trouxe aos autos a comprovação do recolhimento do ICMS, em todas as operações que contestou em sua peça recursiva, por parte das transportadoras que efetuaram o transporte dos seus produtos, inclusive apresentando cópias das suas escriturações fiscais com o destaque dos valores a que se referiram os respectivos recolhimentos, não podendo ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não se enquadrarem no exigido pelo RICMS/2012, em seu Artigo 280. Reduzida a infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0177-11/20-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. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

Na mesma linha, a 2ª Câmara vem adotando posicionamento semelhante, conforme destacamos:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF No 0313-12/20-VD**

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

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF No 0347-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Autuada traz aos autos documentações que comprovam que o imposto decorrente das operações de transportes junto às empresas prestadoras de serviço de transporte constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, que se poderiam caracterizar de operações sucessivas, foi recolhido aos Cofres do Estado da Bahia, consoante escrituração, da maioria dos CT-e emitidos e objeto da presente autuação, mais especificamente nos livros “Registro de Saídas” e “Registro de Apuração”, e documentos de arrecadação significando que a quase totalidade do imposto já foi de fato oferecido à tributação, o que, mantendo integralmente a 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 de regência. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

Mas, apesar de concordar com o entendimento consignado nas referidas decisões, vislumbro ainda ser necessário tecer considerações sobre a questão.

O texto do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores objeto da presente autuação (2015/2016) previa:

**Art. 298.** Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte

*contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

***I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;***

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

Confere-se nas planilhas de fls. 14-26 e 47-59 dos autos, as quais complementam a autuação, que a transportadora majoritariamente contratada pela recorrente possui inscrição estadual (TRANSPORTES MANDACARU LTDA, CNPJ 93.520.997/0004-34, IE 59924722), o que já afasta a incidência do inciso I acima transcrito.

As outras pessoas jurídicas que constam em tais documentos, porém, em menor recorrência, também: RAJAN TRANSPORTES COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA., CNPJ 13.579.271/0001-95, IE 001066944 e EMPRESA DE TRANSPORTES ATLAS LTDA., CNPJ 60.664.828/0012-29, IE 001175880.

Quanto ao inciso II, único passível de aplicação, o entendimento que tem prevalecido em ambas as Câmaras é de que somente é aplicável para as hipóteses em que for comprovada a existência de contrato formal de transporte, na forma da Instrução Normativa DAT/SEFAZ 67/97, da qual extraímos:

***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;***

Apesar de ter sido expedida na vigência do RICMS/97, não mais vigente, tem se entendido que a IN não foi revogada pelo RICMS/BA em vigor atualmente, tampouco pela Autoridade Administrativa competente, por não existir norma expressa neste sentido e por não apresentar incompatibilidade material com o novo regulamento, motivo pelo qual seria aplicável a situações como a aqui discutida.

Sob esta ótica, somente à luz de um contrato formal de transporte é que se poderia cogitar do enquadramento do contribuinte no regime de substituição tributária. A recorrente, inclusive, apontou esta situação em sua defesa.

A autuante, por sua vez, trouxe com a informação fiscal a cópia do Parecer nº 17445/2012 da DITRI, que, ao examinar o dispositivo em questão (inciso II, do art. 298 do RICMS/BA), respondeu:

*“[...] Da análise do dispositivo, verifica-se que, para a atribuição de responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito).*

*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. [...]”*

Como se pode notar, a discussão tem orbitado principalmente na forma do contrato celebrado entre substituto e substituído. Porém, sem descuidar da importância desta questão, entendo que é preciso observar outra característica do contrato exigido pela legislação.

Ao ter o cuidado de dizer ***“que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato”*** (g. n), o legislador acabou por especificar ainda mais o instrumento jurídico sobre o qual pretendia fazer incidir a regra, considerando que um contrato que estabelece repetidas prestações de serviço nada mais é do que um instrumento que veicula um negócio jurídico consistente em obrigação de trato sucessivo.

As obrigações, quanto à sua execução, podem ser classificadas em imediata ou instantânea; periódica ou de trato sucessivo e diferida. Nas imediatas, a prestação e a contraprestação ocorrem no mesmo momento; nas periódicas, são renovadas sucessivamente e, nas diferidas, são cumpridas uma única vez, porém, em futuro certo.

Por este ângulo, entendo que o legislador definiu que a substituição tributária prevista no art. 298 do RICMS somente se aplica nas hipóteses onde se verificar a existência de um contrato de transporte com previsão de obrigações de trato sucessivo, de maneira que não basta a mera existência de um contrato formal, pois, não é isso que caracteriza a relação de “repetidas prestações”.

Ora, se houver um contrato, prevendo apenas uma operação, com contraprestação imediata ou, ainda, com execução futura, poder-se-ia cogitar de “repetidas prestações” apenas por força da formalidade (celebração do contrato), se repetida mais de uma vez?

É válida a centenária lição de Carlos Maximiliano no sentido de que não se pode presumir a existência de palavras inúteis na lei (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 19ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 204).

Com razão, o legislador poderia ter mencionado apenas “*que envolva prestações de serviço vinculadas a contratos*”. Todavia, a realidade é que a norma é clara ao qualificar as prestações de serviço pela repetição e ainda a vinculá-las a um único instrumento jurídico, “contrato”, no singular.

Por esta razão, para se cogitar de substituição tributária, a autuação deveria demonstrar a existência de contrato para prestações sucessivas de serviços de transportes, o que não aconteceu.

Convém anotar que o Código Tributário Nacional contém norma expressa autorizando a requisição de documentos, senão vejamos:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

O Código Tributário do Estado da Bahia também trata da obrigatoriedade da exibição de documentos aos agentes do Fisco estadual, lhes conferindo ainda a prerrogativa de lacrar o imóvel onde possam ser encontrados:

*Art. 108. Os livros fiscais e contábeis, bem como os documentos e demonstrativos comprobatórios dos lançamentos, são de exibição obrigatória aos agentes do fisco estadual.*

*§ 1º Independentemente da aplicação das penalidades cabíveis, em caso de embaraço à fiscalização ou de desacato ao agente do Fisco estadual, poderá o funcionário embaraçado ou desacatado requisitar o concurso da Polícia Civil ou Militar.*

*§ 2º No caso de recusa à exibição de livros e documentos assim como de obstáculo ao exame de mercadorias no estabelecimento, o funcionário fiscal poderá lacrar móveis e imóveis, onde possivelmente estejam guardados os documentos, livros e mercadorias, deixando com o contribuinte uma cópia do respectivo termo e diligenciando para que se faça a exibição por via judicial.*

Assim, não se trata de prova impossível de ser produzida, em tese. No entanto, não há qualquer menção, na autuação, de que o contribuinte ofereceu resistência ou embaraçou a fiscalização. Da mesma forma, não há indicação que se recusou a apresentar eventual contrato solicitado.

Portanto, não comprovada a sujeição da recorrente ao regime de substituição tributária, não vejo como prosperar a autuação quanto às infrações 01 e 04, haja vista que a apropriação dos créditos destacados nas notas emitidas pela transportadora não pode ser considerada indevida, ainda que aquela não tenha efetivado o recolhimento aos cofres públicos. Do mesmo modo, não lhe competia o recolhimento do tributo correspondente.

A **infração 02** decorre de erro na determinação do valor da parcela sujeita à dilação de prazo, prevista pelo Programa Desenvolve. Verifica-se, no entanto, que o recorrente não possui razão. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que não se está negando ao mesmo o crédito pela aquisição de produtos intermediários do seu processo produtivo.

Não está em discussão o direito ao crédito em si, tampouco a qualificação das aquisições como produtos adquiridos ou não. O Auto de Infração foi lavrado porque, ao invés de considerar os referidos créditos fiscais na apuração do tributo a ser recolhido dentro do Programa Desenvolve,



o recorrente utilizou tais créditos na apuração do seu ICMS Normal.

Em outras palavras, os créditos fiscais relacionados às atividades industriais inseridas no referido programa devem ser considerados na apuração do ICMS a ser recolhido sob a sua sistemática, nos termos da Instrução Normativa SAT nº 27/2009, enquanto o ICMS Normal, relativo às atividades diversas à de industrialização, somente pode considerar eventuais créditos apurados nas operações estranhas ao incentivo.

Correta a decisão da Junta de Julgamento Fiscal e, portanto, deve ser mantida neste ponto.

A **infração 03** diz respeito à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo e/ou uso e consumo do estabelecimento. A Junta considerou a autuação procedente por entender que a recorrente não observou a metodologia de cálculo correta, nos termos do inciso XI, do art. 17 da Lei nº 7.014/96 com a redação que lhe deu a Lei nº 13.373/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016.

Entretanto, ao examinar as planilhas de fls. 35-45 bem como a decisão de primeiro grau, entendo ser necessária à sua reforma parcial, haja vista que, em verdade, a metodologia efetivamente aplicada somente foi estabelecida pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, que alterou a redação do § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 22/12/17, ou seja, de eficácia posterior aos fatos geradores.

É que, conforme tenho me manifestado em julgamentos anteriores sobre o tema, a metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas previsto no art. 17, XI da Lei sofreu alterações ao longo do tempo, conforme quadro abaixo:

| Redação original, vigente até 31/12/2015   | Redação do inciso XI alterada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, vigente a partir de 01/01/2016   | Redação do § 6º alterada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, vigente a partir de 22/12/2017  |
|--|---|---|
| <p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p>XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, <b>o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.</b></p> <p>...</p> <p>§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.</p> | <p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p>XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, <b>devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.</b></p> <p>...</p> <p>§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.</p> | <p>Art. 17. A base de cálculo do imposto é:</p> <p>...</p> <p>XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.</p> <p>...</p> <p>§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, <b>o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.</b></p> |

Tem-se, com isso, que o cálculo do diferencial de alíquotas previsto no inciso XI do art. 17 da Lei nº 7.014/96 possui três metodologias distintas a serem observadas de acordo com a data de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Senão vejamos:

| Até 31/12/2015                              | Entre 01/01/2016 e 21/12/2017                             | A partir de 22/12/2017                |
|---|---|---------------------------------------|
| ICMS destino = BC x (ALQ intra – ALQ inter) | ICMS destino = BC / [100 – (ALQ intra – ALQ inter)/100] x | V oper = BC / (100 – ALQ inter / 100) |

|  |                         |  |
|--|-------------------------|--|
|  | ALQ intra – ICMS origem | $BC2 = V_{oper} / (100 - ALQ_{intra} / 100)$ $ICMS_{destino} = BC2 \times ALQ_{intra} - ICMS_{origem}$ |
|--|-------------------------|--|

Diante disso, torna-se necessário reconhecer que a metodologia de cálculo do diferencial de alíquota observará a legislação vigente à época do fato gerador, conforme *caput* do art. 144 do CTN, considerando ainda que a modificação de critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente se aplica a fatos geradores posteriores à sua introdução (art. 146 do CTN).

Entretanto, a recorrente também não observou a metodologia correta, conforme planilhas que acompanharam a impugnação (fls. 108-132), tendo aplicada aquela que vigorou apenas até 31/12/2015 em todas as operações autuadas, ocorridas a partir de 01/01/2016, motivo pelo qual devem ser readequadas a fim de que a exigência corresponda ao valor efetivamente devido.

A **infração 05**, por sua vez, não foi objeto de defesa. Também não há nos autos elementos que infirmem o lançamento, apesar do silêncio da recorrente, conforme previsto no art. 140 do RPAF. Portanto, não há razão para modificar a decisão de piso neste ponto.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário de modo a julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração quanto às infrações 01 e 04, Parcialmente Procedente quanto à infração 03 e procedente quantos às infrações 02 e 05.

### VOTO VENCEDOR (Infração 3)

Peço vênha ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à Infração 03, nos termos em que segue.

Trata-se, como bem destacado, de infração relativa à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, em aquisições de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo e/ou uso e consumo do estabelecimento. A discussão cinge-se à metodologia de cálculo do diferencial de alíquotas, tendo entendido o relator, que deve simplesmente embutir a diferença de alíquotas sobre a base de cálculo interestadual, desprezando o quanto disposto no § 6º, do art. 17 da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido:

*“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*...  
XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.*

*...  
§ 6º Nos casos do inciso XI do caput deste artigo, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal.  
...”*

Ora, embora a redação atual do § 6º, acima transcrito, somente tenha surgido em dez/17, a jurisprudência desta Corte é firme, no sentido de que tal enunciado prestou-se apenas a esclarecer algo que já se encontrava implícito no microssistema do ICMS, já que o cálculo do ICMS “por dentro”, é regra geral fixada no texto constitucional desde 2001, conforme art. 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso XII, alínea “i”, abaixo reproduzido:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*...  
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;*

*...  
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*...*

*XII - cabe à lei complementar:*

- ...
- i) *fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.*
- ... ”.

Ora, se se trata de regra geral do sistema, não é possível interpretar-se o dispositivo acima calculando-se o imposto por fora, que é exatamente o que está sendo proposto pelo Contribuinte, já que a metodologia que utiliza, não permite que o cálculo do diferencial de alíquotas venha a incidir sobre a alíquota cheia.

Nesse sentido, divirjo do eminente relator, para entender que a Infração 03 se encontra perfeitamente caracterizada, até porque, o Sujeito Passivo sequer recolheu imposto sobre as operações.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir da autuação apenas as infrações 01 e 04, acompanhando, neste ponto, o entendimento do relator, mas mantendo as infrações 02, 03 e 05, conforme demonstrativo abaixo:

| INFRAÇÃO     | ICMS                 | MULTA FIXA          | MULTA |
|--------------|----------------------|---------------------|-------|
| 1            | R\$ -                | R\$ -               | -     |
| 2            | R\$ 48.596,01        | R\$ -               | 60%   |
| 3            | R\$ 5.806,10         | R\$ -               | 60%   |
| 4            | R\$ -                | R\$ -               | -     |
| 5            | R\$ -                | R\$ 1.340,61        | -     |
| <b>TOTAL</b> | <b>R\$ 54.402,11</b> | <b>R\$ 1.340,61</b> |       |

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108880.0002/19-8, lavrado contra **JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.402,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$1.340,61**, prevista no inciso IX do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 3) – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Laís de Carvalho Silva e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 3)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Infração 3)

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS