

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 207090.0017/17-3
<b>RECORRENTE</b>	- JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0099-04/20-VD
<b>ORIGEM</b>	- INFAC INDÚSTRIA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 13/09/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0196-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Não se sujeita à substituição prevista no inciso II, do art. 298 do RICMS/BA, o sujeito passivo que não tenha contrato formal para realização de prestações sucessivas (obrigação de trato sucessivo), de transportes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO.** Auto de Infração *Improcedente*. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0099-04/20-VD da 4ª JJF deste CONSEF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 19/12/2017, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

*Infração 01 – 07.14.03 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transporte interestadual e intermunicipal, no valor histórico de R\$346.549,31, mais multa de 60%.*

*Exercícios de 2013 e 2014 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual.*

*Assim, o Tomador do Serviço de Transporte, por imposição legal, (art. 298, II, do RICMS vigente e art. 123 do CTN) deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transporte interestadual de cargas, na condição de Substituto Tributário do transportador.*

*Em anexo, consulta ao Cadastro Estadual das empresas transportadoras.*

*Parte integrante deste Auto e entregue ao contribuinte – Levantamento Fiscal – Falta de Retenção e Recolhimento do ICMS devido por ST/Transporte por prestações sucessivas.*

*Ainda em anexo, extrato da arrecadação do contribuinte, referente a 2013, 2014 e 2015.*

Concluída a instrução processual, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

## VOTO

*Apesar do autuado ter pleiteado a anulação integral do presente Auto de Infração não há em seu bojo qualquer fato que demande sua anulação, visto que estão preenchidas todas as formalidades estabelecidas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, enquanto que o autuado não apresentou de forma objetiva argumentos que ensejassem a pretendida anulação. Assim os argumentos defensivos serão examinados no seu mérito, o que passo a fazê-lo.*

*Está posto na acusação que o Auto de Infração teve sua expedição para reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$346.549,31, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, relativamente ao período de janeiro/2013 a dezembro/2014, em face da seguinte acusação: “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de transporte interestadual e intermunicipal.*

*Exercícios de 2013 e 2014 – Contribuinte, usuário de EFD, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual.*

*Assim, o Tomador do Serviço de Transporte, por imposição legal, (art. 298, II, do RICMS vigente e art. 123 do CTN) deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transporte interestadual de*

cargas, na condição de Substituto Tributário do transportador.

Consoante destacado pela autuante, a defesa se centrou em três argumentos: *i*) que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária; *ii*) que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade, e *iii*) e que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTEs emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações.

Assim é que, no tocante ao argumento de que se encontrava desobrigado de efetuar a retenção do imposto em face da inexistência de contrato (art. 298, II do RICMS/BA), entendo que, na situação sob análise, não assiste razão ao autuado em seu argumento na medida em que a autuante não apenas interpretou a referido artigo ao seu talante, mas, agiu com respaldo na orientação da DITRI constante do Parecer nº 17.445/2012, o qual considera esclarecedor quanto à imposição da responsabilidade tributária prevista no citado dispositivo regulamentar, que assim expressa: “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”.

Da análise das planilhas constantes às fls. 31 a 45 destes autos, se constata, sem qualquer dúvida, que durante dois exercícios consecutivos, ou sejam, vinte e quatro meses, o autuado contratou, de forma habitual, seguidas e sucessivas operações de transportes de cargas junto a Transportadora Caramuru Ltda., o que cai por terra seu argumento de que “efetua cotação de preços e vence a transportadora que apresentar menor custo para a execução do serviço, e que, no caso, quem tem conseguido melhores condições é a citada transportadora”, visto que, sempre e de forma consecutiva, o vencedor da cotação foi, no dizer do autuado, a Transportadora Mandacaru Ltda.

Assim é que, à luz do quanto citado acima e das planilhas elaboradas pela autuante, tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, o que 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 amiudada nos artigos acima mencionados.

A este respeito e por oportunidade, com a devida vénia, transcrevo o Voto proferido pelo Cons. Ildemar José Landim através do Acórdão nº 0183-11/19 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que trata desta questão (existência de contrato), cujo entendimento coaduno:

“Embora considere que o assunto é por demais polêmico, e que as razões do voto do eminentíssimo Relator apresentem certa razoabilidade, devo discordar pelas razões a seguir expostas.

Quando a legislação fala na existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte rodoviário, para efeitos de responsabilidade do contratante do serviço de transporte, evidentemente tal prova serve ao contratado na eventualidade de ser autuado, já que tendo em mãos uma prova de que realizou contrato formal, jamais poderia ser atribuído a ele (contratado) quaisquer responsabilidades para o recolhimento do imposto.

O contrário, exigir da autuante a apresentação de prova de contrato formal para efetivo lançamento do imposto, seria, em algumas situações, uma dita prova IMPOSSÍVEL! Isto porque, em se tratando de contrato não solene, entre particulares, sem qualquer registro público, muito menos em documentos fiscais, a entrega de tal prova fica dependendo única e exclusivamente da vontade do autuado em produzir prova contra si.

Por isto, não pode ficar o Fisco, à mercê do contribuinte, apelando para sua boa vontade em apresentar uma prova, que em última análise, torna indefensável o lançamento de ofício efetuado contra ele. Em sua defesa, foi caracterizado o pagamento de alguns itens, no que foi acolhido e retirado do lançamento. Contudo, parte não restou comprovado e é isto que permanece em discussão.

Tal situação já tem jurisprudência firmada neste Conselho, conforme exemplo abaixo, em brilhante voto da Conselheira Sandra Urânia Andrade:

*PROCESSO - A. I. N° 232900.0010/07-1 RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BUNGE FERTILIZANTES S/A. RECORRIDOS - BUNGE FERTILIZANTES S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0253-04/09 ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA INTERNET - 28/12/2010 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0470-11/10 INFRAÇÕES 7 e 8 - Nestes itens imputam-se ao recorrente a retenção e o recolhimento a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal e a falta de retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, respectivamente. Muito embora o recorrente alegue que a legislação o desobrigue de assumir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS sobre o frete nas prestações sucessivas de transporte, tal alegação não encontra respaldo nas normas que tratam da matéria. Tal argumento foi devidamente rechaçado pelo Relator da JJF ao esclarecer que a regra da Instrução Normativa nº 67/97 - que determina que configura a responsabilidade tributária atribuída ao contratante do serviço a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transportes – deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato entre o prestador e o tomador do serviço faz prova a favor do primeiro para atestar que o ICMS sobre o frete é de responsabilidade do segundo, tomador do serviço, caso do recorrente. Por sua vez a atribuição desta responsabilidade é regra expressa do art. 380, II do RICMS/BA, combinado com o art. 382 do mesmo diploma legal.*

*De fato, seria absurdo que o Fisco achasse viável que o tomador do serviço fosse apresentar contrato formal, fazendo prova contra si. O contrato formal, é de se esperar, seja apresentado eventualmente pelo prestador do serviço se for autuado, de forma a se defender da responsabilidade que lhe for atribuída, em caso de transporte sucessivo, e em havendo contrato.*

*O objetivo da substituição tributária para o tomador dos serviços de transportes sucessivos, decorre exatamente da concentração da arrecadação e fiscalização do ICMS. No caso, ficou demonstrado que houve sucessivas contratações dos serviços de transportes de mesma empresa, o que pressupõe a existência informal desses contratos.*

*O parágrafo 3º do antigo RICMS/BA 97 trazia uma perfeita caracterização do fato gerador do ICMS:*

*§ 3º São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:*

*V - os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos;*

*VI - o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações;*

*Assim, o cumprimento de exigência formais como a existência de contrato formal, é irrelevante, já que é perfeitamente presumível que um determinado contribuinte ao vislumbrar sucessivos transportes, obtém melhor preço se der preferência a determinados transportadores, que saberão que terão serviços certos por determinado período de tempo, razão porque sucessivamente executa os serviços contratados ainda que informalmente.*

*Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário”.*

*Em suma, não acolho o argumento defensivo de que estaria desobrigado de efetuar a retenção do ICMS nas sucessivas operações que realizou com a Transportadora Mandacaru ante a não existência de contrato formal, já que, de fato, 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. Aliás, de acordo com as informações constantes no feito, os contratos mantidos entre o autuado e a transportadora que lhe presta serviços de transporte intermunicipal e interestadual são informais e verbais, características que não lhe tiram a natureza contratual e a validade jurídica.*

*Quanto ao segundo argumento defensivo de que a empresa transportadora contratada destacou o ICMS incidente sobre as operações que efetuou, tendo o autuado como tomador dos serviços, e que registrou tais conhecimentos de transportes nos seus livros fiscais o que, ao seu entender, demonstraria que houve o recolhimento do imposto incidente sobre essas operações, se trata de outro argumento que não vislumbra a possibilidade de acolhimento, na forma em que se apresenta nestes autos.*

*Isto porque, além do autuado ser o responsável tributário pelo pagamento do imposto, este não carreou aos autos qualquer comprovação fática de que os recolhimentos do imposto efetivamente ocorreram. Simples cópias de livros fiscais nada comprovam. Deveria o autuado ter apresentado comprovações concretas, vinculando os*

*CTEs objeto da autuação aos respectivos DAEs de pagamento, comprovando que de fato, o transportador efetuou o pagamento respectivo.*

*Entendo que é até possível 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 CTRC'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.*

*Aliás este é um entendimento já consagrado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a exemplo do Voto proferido pelo i. Julgador Valtércio Serpa Júnior, em sede do Acórdão nº 0136-04/17, cujo excerto, com a devida vénia, aqui reproduzo, pois está alinhado ao meu entendimento:*

*(...)*

*Quanto ao argumento de que não embora não tenha retido e recolhido o imposto devido por substituição tributária, o fato de a transportadora ter destacado o imposto e o recolhido, bem como haver enriquecimento ilícito do Estado ao efetuar o presente lançamento, invoco trecho do Acórdão CJF 0177-12/13, em voto proferido pela Conselheira Denise Mara Barbosa, ao qual me alio integralmente:*

*“Assim, consoante a legislação regente, o recorrente se revestia, à época dos fatos geradores, da condição de substituto tributário, uma vez que contratou empresas de transporte para a prestação de serviços de transporte de forma repetida ou continuada, devendo efetuar a retenção do ICMS para recolhimento posterior aos cofres estaduais. Ressalto que a legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária. O contribuinte não negou o cometimento da irregularidade, mas alegou que as empresas contratadas já teriam recolhido o imposto estadual devido e, portanto, haveria enriquecimento sem causa por parte do Estado da Bahia. Para que se pudesse aferir com segurança se as transportadoras efetuaram o recolhimento do ICMS devido pelo recorrente, seria necessário que se fizesse uma fiscalização conjunta entre o tomador do serviço e as transportadoras contratadas, na tentativa de vincular os conhecimentos de transporte rodoviário de cargas emitidos na prestação de serviços realizada ao autuado, revisão absolutamente impertinente no âmbito deste processo administrativo fiscal. Ademais, conforme a afirmação do próprio recorrente, “as transportadoras acima citadas não recolheram a integralidade do ICMS apurado em função da existência de créditos de ICMS apurados na aquisição de insumos utilizados na prestação de serviço realizada, tais como óleo diesel, pneus e outros”, e, sendo assim, mesmo que se admitisse o valor do ICMS recolhido pelas empresas contratadas, o crédito tributário ainda não estaria satisfeito. Por fim, caso este comprovado o recolhimento indevido do ICMS pelas empresas de transporte contratadas pelo autuado, tais contribuintes, apesar das declarações abdicando de seu direito, podem requerer a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99 e, portanto, não há que se falar em enriquecimento ilícito por parte do Estado”.*

*Assim, as provas carreadas aos autos pela autuada, de que tais recolhimentos haviam sido realizados, mereceriam uma auditoria nas empresas transportadoras, de forma a atestar, sem qualquer margem de dúvida, que tais recolhimentos corresponderiam aos valores efetivamente devidos nas operações, por não estarem presentes, por exemplo, os livros de Registro de Saídas que comprovariam, por exemplo, que todos os conhecimentos de Transportes foram escriturados e os valores das operações lançados a débito pelas transportadoras. Ademais, o fato das transportadoras lançarem tais documentos a débito, de acordo com a forma de tributação pela qual fizeram opção, pode acarretar no lançamento de créditos que reduziriam os valores lançados.*

*Quanto ao argumento da autuação não respeitar o princípio da não cumulatividade, insculpido nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96, não posso concordar com o mesmo, diante do fato de que a matéria em discussão não se enquadra em tal discussão, vez que relativa a falta de retenção e recolhimento do imposto, o que a própria autuada confirma na sua peça defensiva.*

*(...)*

*De sorte que a alegação defensiva de que o imposto teria sido pago pela empresa contratada, neste caso a Mandacaru Transportes Ltda., tal fato não restou comprovado nestes autos, obrigação esta que caberia ao autuado, na condição de sujeito passivo por substituição tributária apresentar tais comprovações, visto que, os documentos apresentados são insuficientes para tal confirmação.*

*Desta maneira, ante a falta de comprovação pelo autuado de que o imposto referente as operações que contratou foram pagos pela empresa contratada, não vejo motivação sequer para conversão do processo em diligência, pois se assim o fizesse, estaria o órgão julgador buscando produzir provas que deveriam ter sido apresentadas pelo autuado, além de que, tal providência resultaria, sem dúvida, em uma fiscalização na*

empresa contrata com esta finalidade.

Naquilo que diz respeito à alegação defensiva que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTEs emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações, se trata de uma questão que deverá ser examinada no âmbito do julgamento do A. I. nº 2070900018/17-0, não cabendo qualquer juízo de valor a respeito do mesmo no julgamento que ora se realiza, o qual se relaciona a exigência tributária diversa.

Em conclusão, deixo de acolher os argumentos defensivos e com fulcro no quanto acima exposto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

Primeiramente observo, como está posto no voto do Ilustre Relator, que, consoante destacado pelo Autuante, a defesa se centrou em três argumentos: (i) que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária; (ii) que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade, e (iii) e que na mesma data da lavratura deste Auto de Infração foi lavrado outro auto para exigência do imposto relacionado ao crédito fiscal do ICMS que utilizou com base nos CTE's emitidos pela Transportadora em relação as mesmas operações.

Também, observo que o voto do Ilustre Relator se centra, eminentemente, nos dois primeiros argumentos, vez que o terceiro argumento, ao meu ver, e acredo, na perspectiva do referido Relator, não socorre ao Autuado em elidir a autuação.

Antes de adentrar na minha manifestação, peço vênia para descrever a autuação na sua integralidade, com o seu respectivo enquadramento:

**"INFRAÇÃO 1 - 07.14.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2013, janeiro a outubro de 2014, janeiro, março, abril, maio, junho, agosto e setembro de 2015, conforme demonstrativos de fls. 11, 12, 13 e 14 dos autos, constantes do CD/Mídia de fl. 25.**

Enquadramento: Art. 34, inc. III, da Lei 7.014/96, c/c art. 298, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12."

Neste contexto, adentrando, especificamente, no meu entendimento da autuação, objeto do Auto de Infração nº 207090.0017/17-3, em epígrafe, quero manifestar meu respeito ao voto do Ilustre Relator, frisando que dele divirjo parcialmente em relação a sua contrarrazão relativo ao primeiro argumento de defesa, que diz respeito a "que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária"; e divirjo totalmente em relação a sua contrarrazão relativo ao segundo argumento de defesa, que relaciona a afirmação de que "a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade".

i) sobre a razão de defesa de que os serviços de transporte de cargas que contratou não estão vinculados a contrato, portanto não estão sujeitos a substituição tributária.

Pois bem! Neste contexto o art. 298, inc. II, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12, com redação vigente à época dos fatos geradores, assim apregoava à época dos fatos:

**"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. (Grifo acrescidos)**

Neste contexto, o Ilustre Relator destaca que da análise das planilhas constantes às fls. 31 a 45 destes autos, se constata, sem qualquer dúvida, que durante dois exercícios consecutivos, ou sejam, vinte e quatro meses, o autuado contratou, de forma habitual, seguidas e sucessivas operações de transportes de cargas junto a Transportadora Caramuru Ltda., o que, ao seu entender, diz cair por terra o argumento da defesa de que "efetua cotação de preços e vence a transportadora que apresentar menor custo para a execução do serviço, e que, no caso, quem tem conseguido melhores condições é a citada transportadora", visto que, sempre e de forma consecutiva, o vencedor da cotação foi, no dizer do autuado, a Transportadora Mandacaru Ltda.

Aqui eu discordo do Ilustre Relator, pois, o fato de estar realizando prestações de serviços de forma consecutiva, durante vinte quatro meses seguidos, junto a TRANSPORTADORA CARAMURU LTDA, ao seu entender, o Contribuinte Autuado, não estaria efetuando "cotação de preços" e sim contrato formal. Não é o que interpreto da manifestação de defesa.

Aliás, observo que esse é o sentido lógico do procedimento administrativo da “cotação de preço”, em que, sem, necessariamente, ter um contrato assinado entre as partes, o transportador, prestador do serviço de transporte, não cumprindo alguns dos itens acordados entre os mesmos, o tomador do serviço de transporte pode substituí-lo por outro prestador de serviço, que houvera participado do certame da “cotação de preço”, no menor tempo possível e burocracia mínima, dado que, tendo contrato assinado entre as partes, sua “quebra” dependeria das condições estabelecidas no instrumento acordado.

Ademais, pelo tipo de sociedade em que se encontra enquadrada, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, Contribuinte Auto, ou seja, uma sociedade empresária, o ato de assinar um contrato ou não com o prestador de serviço de transporte, é um ato discricionário do próprio autuado, onde o serviço de transporte pode ocorrer sem qualquer ato formal assinado entre as partes, o que me apresenta ter ocorrido nos autos.

Entretanto, coaduno com o entendimento do Ilustre Relator que, à luz do quanto destacado de operações de serviços de transportes nas planilhas elaboradas pelo Autuante, tem-se, com clareza, a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, o que configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação está que, ao seu entender, o que também concorda, ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado para que este pudesse se sujeitar à exigência esculpida no inciso II, do art. 298, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

Na realidade já expressei esse entendimento no ACÓRDÃO JJF Nº 0057-04/19 de minha relatoria na decisão do Julgamento de primeira instância do Auto de Infração nº 279505.0003/18-8 de matéria semelhante ao do presente PAF.

Em sendo assim, observo que, a habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, por si só, caracteriza a prestação dos serviços sucessivos, ultrapassando a necessidade do contrato formal, como assim argui o sujeito passivo, para se sujeitar à exigência esculpida no inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado, o que aliás, a redação atual do caput do art. 298 dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, segue nesse sentido, onde excluiu a expressão (inc. II) “que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato”, para inserir a expressão direta e objetiva (inc. III) “empresa transportadora inscrita neste estado”, ou seja, são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transportes, por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, qualquer serviço de transporte realizados por (i) transportador autônomo; (ii) empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional; e (iii) empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional, independentemente de envolver repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

É o que se observa da redação do art. 298, do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12, vigente hoje, com a redação dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020:

Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal, e desde que realizadas por:

I – transportador autônomo;

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. (Grifo acrescido)

§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.

§ 2º Relativamente ao disposto no caput, observar-se-á o seguinte:

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

II – o sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;

§ 3º A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte implica que:

I – a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;

II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;

III - em substituição à exigência do inciso II do § 3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer

*aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;*

*IV – no transporte metropolitano de pessoas, mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente autorizado pelo fisco estadual.*

*§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.*

*ii) Sobre a razão de defesa de que a empresa transportadora destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transportes emitidos e que o Estado já recebeu o imposto correspondente àquelas operações e, caso a exigência seja mantida o Estado estaria recebendo o imposto em duplicidade.*

Aqui eu discordo integralmente do Ilustre Relator, de que não vislumbra a possibilidade de acolhimento, na forma em que se apresenta nestes autos, o argumento defensivo, da empresa JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA., Contribuinte Autuado, de que a empresa transportadora contratada, a TRANSPORTADORA CARAMURU LTDA, destacou o ICMS incidente sobre as operações que efetuou, tendo o autuado como tomador dos serviços, e que registrou tais conhecimentos de transportes nos seus livros fiscais o que, ao seu entender, demonstraria que houve o recolhimento do imposto incidente sobre essas operações.

Isto porque, pontua o Ilustre Relator, além do autuado ser o responsável tributário pelo pagamento do imposto, este não carreou aos autos qualquer comprovação fática de que os recolhimentos do imposto efetivamente ocorreram. Diz que acostou simples cópias de livros fiscais em que nada comprovam. Registra que deveria o autuado, ter apresentado comprovações concretas, vinculando os CTE's objeto da autuação aos respectivos DAE's de pagamento, comprovando que de fato, o transportador efetuou o pagamento respectivo.

Complementa, o Ilustre Relator, que entende que é até possível 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 CTRC's não autoriza a conclusão de que o imposto teria sido efetivamente recolhido aos cofres do Estado.

Diz que, 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.

Divirjo do entendimento do Ilustre Relator. Primeiramente, compulsando os autos, vejo que o Contribuinte Autuado carreou aos autos comprovação fática de que os impostos cobrados no presente PAF foram oferecidos a tributação, quando acostou os registros fiscais de documentos de prestações de serviços, extraído da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, empresa transportadora dos serviços de transporte tomados pela a Autuada, JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, relativo aos CTRC objeto do demonstrativo de débito da autuação.

De fato, como bem afirmou o Ilustre Relator, o Contribuinte Autuado, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, não carreou aos autos qualquer documento de arrecadação que efetivamente pudesse comprovar o recolhimento dos impostos devidos aos Cofres do Estado, entretanto não se pode negar ao sujeito passivo o direito de alguns dos princípios basilares do processo administrativo fiscal, o da ampla defesa e verdade material dos fatos, que são os elementos motivadores desse voto divergente manifestado na sessão de julgamento dessa 4ª JJF do dia 05/06/2020, onde expressei meu entendimento, de que, se o fato de apenas acostar aos autos provas de que o imposto (ICMS) decorrentes do CTRC's, objeto da autuação, foram oferecidos a tributação pela empresa transportadora dos serviços de transporte tomados pela a Autuada, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, com a apresentação da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, não elide a autuação em relação aos CTRC's que comprovadamente constam do livro registro de saídas da transportadora que prestou o serviço; então que se colocasse em Diligência Fiscal à Inspetoria de Origem, ou mesmo, à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho de Fazenda (CONSEF) para averiguação dos fatos, assim produzir uma nova Informação Fiscal ou Parecer, no caso de diligentes da ASTEC, manifestando se os imposto (ICMS), decorrentes dos CTRC's, ora reclamados, foram recolhidos aos cofres do Estado pela transportadora prestadora do serviço de transporte.

Observo que a interpretação de que o imposto (ICMS) por ter oferecido à tributação elide a autuação em situação semelhante de outros julgamentos deste Conselho de Fazenda, ou mesmo a colocação do PAF em diligência para averiguação dos fatos em Diligência Fiscal, não seja entendimento predominante desta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, entendendo que tampouco o contrário, diferentemente da posição destacada, pelo Ilustre Relator, no presente PAF, onde afirma que seja entendimento já consagrado por esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a exemplo do Voto proferido pelo i. Julgador Valtércio Serpa Júnior, em sede do Acórdão nº 0136-04/17,

cujo exerto, reproduz.

*Na realidade entendimentos diversos dessa 4ª Junta de Julgamento Fiscal, ou mesmo de outra Junta de Julgamento, vejo que o determinante das decisões são as peças processuais acostadas aos autos. Por exemplo, na sessão de julgamento do PAF nº 207140.0004/19-4, de relatoria da Julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, na seção de julgamento do dia 05/05/2020 dessa 4ª JJF, mesma composição de julgadores deste PAF, foi decidido pelo encaminhamento do citado processo em diligência à Infaz de Origem a se confirmar o recolhimento do imposto (ICMS) pela empresa transportadora do serviço de transporte relativos aos CTRC's, objeto da autuação, que comprovadamente constam dos autos como registrados na sua escrita fiscal, ou seja, constam dos autos que foram oferecidos à tributação.*

*E mais, em decisão do PAF nº 279505.0003/18-8, em matéria igual ao presente PAF, de minha relatoria, nesta mesma 4ª Junta de Julgamento Fiscal, através do ACÓRDÃO JJF Nº 0057-04/19, foi decidido pela improcedência da autuação, vez que, em consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) das empresas transportadoras, têm-se que foram oferecidos à tributação, quando se vê registrados todos os CTRC's, objeto da autuação, no “Registro de Saída” das transportadoras prestadoras do serviço de transporte, 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.*

*Esse mesmo entendimento é o meu voto no presente PAF. Vejo, nas peças processuais, vários dos CTRC's, objeto da autuação, constando dos registros fiscais dos documentos de prestações de serviços, extraídos da Escrita Fiscal Digital (EFD) da TRANSPORTES MANDACARU, I.E. 59924722, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, empresa prestadora dos serviços de transporte tomado pelo Contribuinte Autuado, a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, em que mantendo a autuação e se confirmando o recolhimento do imposto (ICMS) oferecido à tributação, por registro nos livros fiscais competentes, caracteriza 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.*

*Em sendo assim, diferentemente do voto do Ilustre Relator, que foi acompanhado pela Ilustre Julgadora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, entendo que o presente PAF deveria ser colocado em diligencia fiscal à Inspetoria de Origem, ou mesmo, à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho de Fazenda (CONSEF) para averiguação dos fatos, assim produzir uma nova Informação Fiscal ou Parecer, no caso de diligentes da ASTEC, manifestando se os imposto (ICMS), decorrentes dos CTRC's, ora reclamados, foram recolhidos aos cofres do Estado pela transportadora prestadora do serviço de transporte.*

*Em se confirmando, que os CTRC's que comprovadamente tenha sido recolhido o imposto (ICMS) aos cofres do Estado, excluir da autuação e, com isso, evitar a ocorrência do “bis in idem”*

*É o meu voto.*

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

Afirma que a JJF tergiversou maliciosamente no julgamento de mérito, pois, a todo momento informou que a substituição tributária só ocorre quando existe contrato para prestação de serviços continuados, o que não é o seu caso, tendo informado que a prestadora de serviços foi contratada por meio de tomadas de preço, oferecendo as melhores condições, e destacou devidamente o ICMS nos conhecimentos de transporte emitidos, sem contudo, existir qualquer contrato formal, exclusividade e continuidade no transporte.

Diz que a legislação tributária é rígida e não pode ser flexibilizada pela fiscalização de modo que o legislador não permitiu. Questiona onde está o contrato e as repetidas operações vinculadas ao mesmo, não se verificando isso no acórdão recorrido. Reproduzo o inciso II do art. 298 do RICMS/BA, para ressaltar não haver base legal para sustentar a autuação que teria chegado a criar figura de linguagem não forma, como “contrato tácito”.

Destaca não haver comprovação de cometimento de infração tributária, mas mera interpretação equivocada dos dispositivos da legislação tributária estadual. Defende haver precariedade e ilegalidade da autuação, por não cumprir os requisitos legais, passando a apontar os vícios contidos no lançamento.

Relata que a fiscalização imputa à recorrente, inúmeras infrações, sem, contudo, comprovar de forma efetiva. Além disso, esbarria nos requisitos mínimos de validade da atuação administração tributária, citando o art. 142 do CTN insistindo que a fiscalização buscou construir

uma narrativa que conduzisse à suposição alegada na autuação de hipotético erro.

Aponta um esforço hercúleo em moldar uma hipótese convergente com a narrativa que acabou induzindo o julgamento pela JJF, sustentando que os votos não possuem provas técnicas. Cita doutrina de Ives Gandra da Silva Martins e de Aliomar Baleiro para concluir pela precariedade na autuação fiscal e pedir a reforma do voto proferido na primeira instância.

Encerra requerendo a extinção total do Auto de Infração e pedindo ainda perícia contábil e jurídica.

Recebidos os autos, foram a mim distribuídos para apreciação.

## VOTO

Indefiro o pedido de diligência e o de perícia, por considerar os elementos contidos nos autos suficientes (art. 147, I do RPAF), e desnecessário conhecimento técnico especial para solução da controvérsia (art. 147, II do RPAF).

Não havendo preliminares/prejudiciais arguidas ou que mereçam ser suscitadas de ofício, passo a apreciar diretamente o mérito.

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 enquadarem 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. 31-45 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.

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 Nº 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.

Registre-se, por outro lado, a existência 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 serviços, 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 serviços pela repetição, e ainda 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 à infração lançada, 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.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para reformar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207090.0017/17-3**, lavrado contra **JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGF/PROFIS