

**PROCESSO** - A. I. Nº 087016.0013/20-0  
**RECORRENTE** - RÓTULA METALÚRGICA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0085-01/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27/12/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0314-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRESTADOR DE SERVIÇOS INSCRITO NO ESTADO DA BAHIA. 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. Precedentes de ambas as Câmaras. Infração 03 insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face do Acórdão nº 0085-01/21-VD proferido pela 1ª JF deste CONSEF, julgando Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 16/09/2020, no valor histórico de R\$ 36.508,87, em razão da(s) seguinte(s) infração(ões):

**Infração 01 (03.03.03)** – recolhimento a menor do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo imposto diferido, em razão de não agregar na base de cálculo do imposto o valor a este correspondente, ocorrido nos meses de janeiro e de março a dezembro de 2016 e de fevereiro a dezembro de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.959,40, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

**Infração 02 (07.09.03)** – falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ocorrido nos meses de abril, maio, julho, agosto, outubro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$10.974,00, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 (07.14.03)** – falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, ocorrido nos meses de fevereiro a abril de 2016, de setembro de 2016 a março de 2017, de setembro de 2017 e de janeiro e maio de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$23.575,47, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após a conclusão da instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

#### VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Em relação à infração 01, não procede as alegações do autuado, de que o autuante não observou que a carga tributária era de 4%. No exemplo da primeira linha do demonstrativo, à fl. 13, vemos que na coluna denominada “B. Cálculo c/RBC”, a aplicação da alíquota de 17% sobre o valor informado, resulta em um valor correspondente à aplicação do percentual de 4% sobre o resultado da divisão de R\$9.027,00, (valor da operação), por 0,96. Assim, o cálculo do imposto devido pelo autuado está de acordo com a carga tributária incidente. Infração subsistente.

Em relação à infração 02, o imposto relativo às prestações de serviço de transporte, é exigido por substituição tributária do autuado, nas contratações junto à empresa transportadora W Minas Transportes, CNPJ nº 10.481.039/0001-21, sediada no Estado de Minas Gerais, e sem inscrição no Estado da Bahia. Desse modo, não procede as alegações do autuado de que não há contrato formal feito pelo autuado com a transportadora que acarretasse a responsabilidade pelo pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte por substituição

*tributária. A responsabilidade atribuída ao autuado no inciso I do art. 298 do RICMS, vigente à época dos fatos geradores, nas contratações de serviços de transporte realizadas por empresa transportadora não inscrita neste estado não prescindia da existência de qualquer contrato, formal ou informal. Infração subsistente.*

*Em relação à infração 03, da análise do levantamento fiscal acostado das fls. 10 a 12, constatei que todas as prestações de serviço de transporte foram realizadas pela transportadora Mix Transportes e Logística LTDA, CNPJ nº 16.355.539/0001-01, inscrita no cadastro de contribuinte do Estado da Bahia, durante vários meses dos anos de 2016, 2017 e 2018, se caracterizando como sucessivas prestações de serviço de transporte, cuja responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída ao autuado, nos termos do inciso II do art. 298 do RICMS.*

*A responsabilidade por substituição tributária não é uma faculdade, mas uma obrigação. Assim, não é possível que a sua atribuição esteja associada a uma contratação formalizada, pois a simples omissão de sua apresentação, enfraqueceria a responsabilização. O uso contínuo da empresa transportadora para realização de serviços de transportes, indica a existência de contrato entre as partes, ainda que informal.*

*O destaque do ICMS no conhecimento de transporte, também não afasta a obrigação do contratante de assumir sua condição de substituto tributário em relação ao serviço de transporte.*

*A previsão de dispensa de destaque do ICMS no conhecimento de transporte, pelo transportador, nas prestações de serviço sujeitas ao regime de substituição tributária, prevista no inciso I do § 5º do art. 298 do RICMS, chocava com o regramento estabelecido na alínea “b” do inciso III do art. 439 do próprio RICMS, que obrigava o transportador a emitir o conhecimento de transporte com destaque do ICMS, no transporte de mercadoria cuja operação de circulação fosse realizada a preço CIF. Ou seja, quando o remetente fosse o tomador do serviço e o valor do serviço de transporte estivesse incluído no valor da mercadoria. Assim, por precaução, os transportadores sempre destacaram o ICMS nas prestações de serviço de transporte contratadas pelo remetente das mercadorias.*

*Ademais, de acordo com o inciso V do art. 309 do RICMS, o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, se constituía em crédito fiscal para o contratante do serviço, implicando, consequentemente, na necessária tributação por substituição tributária pelo contratante, evitando que o débito da transportadora fosse simplesmente anulado pelo respectivo crédito pelo contratante.*

*Desta forma, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o contribuinte interpõe recurso pelos motivos a seguir indicados.

Sobre a infração 01, aponta que o Auto de Infração persegue diferenças referentes ao ICMS diferido nas operações vinculadas à refeição de seus funcionários, tendo o autuante utilizado percentual indevido de redução da base de cálculo, aplicando 24,51% quando o correto seria 76,47% para que a carga efetiva correspondesse a 4%, uma vez que se tratam de aquisições oriundas de estabelecimentos beneficiários (restaurante) da redução de base de cálculo, conforme inciso VI, do art. 267 do RICMS/BA que também prevê a redução do ICMS diferido em sua alínea “b”, vigente até dezembro de 2017.

Em relação às infrações 02 e 03, destaca que a acusação se refere à falta de retenção e recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em relação às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal contratadas pela recorrente. Destaca que o auditor teria lançado o crédito porque, sob o seu ponto de vista, o tomador de serviço de transporte, por imposição legal, deveria reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

Ressalta, entretanto, que os serviços de transportes de carga que contratou não estão vinculados a um contrato formal e solene de prestação de serviços, o que torna inaplicável a substituição tributária prevista no inciso II, do art. 298 do RICMS/BA, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Afirma não haver dúvida de que, ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga aos Estados do Ceará, Pernambuco e Amazonas não tinha previsão nem intenção de contratação de futuros serviços, não podendo, assim, manter o entendimento prévio de que aqueles ajustados teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento como substituto tributário.

Aponta que as operações autuadas foram ocorrendo isoladamente, sem qualquer vínculo contratual formal ou solene, até porque não possuía conhecimento prévio do volume das

operações de venda para os Estados da Federação para os quais remeteu as mercadorias, de maneira que não firmou compromisso formal com as empresas prestadoras do serviço de transporte, contratadas mediante cotações de preço perante o mercado à medida em que se impunha a necessidade.

Defende que, como o serviço não se encontrava vinculado a contrato formal de prestação de serviço, tendo a contratada destacado o ICMS e supostamente recolhido, não havia qualquer obrigação de retenção pela recorrente, por não restar caracterizada a hipótese prevista no RICMS/BA.

Indica que o ICMS incidente sobre o frete nas operações fiscalizadas foi supostamente recolhido pelo prestador de serviço de transporte, não ocorrendo danos ao erário. Indica que a controvérsia aqui discutida se restringe à exigência ou não de contrato formal para fins de aplicação da substituição nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Menciona, entretanto, que esta questão já foi enfrentada em algumas oportunidades por este conselho, que teria consolidado o seu entendimento no sentido de que o contrato formal é essencial para a exigência do ICMS antecipado do tomador de serviços, destacando o Acórdão CJF nº 0054-11/03, desta 1ª Câmara, relatado pelo Ilmo. Conselheiro Max Rodriguez Muniz, que teria destacado a exigência de contrato escrito para aplicação da substituição tributária, mencionando que a 2ª JF teria alcançado idêntica conclusão no Acórdão JF nº 0098-02/19, do qual reproduz trecho.

Diz ainda que, no presente caso, a multa de 60% do valor do ICMS não recolhido de maneira antecipada não deve ser aplicada, por inexistir, como nos casos anteriores, contrato escrito firmado entre a recorrente e suas transportadoras, não podendo este Conselho, por coerência lógica, alterar o posicionamento sobre o tema.

Conclui requerendo o provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração, extinguindo o crédito tributário a que se refere.

Recebidos os autos, foram distribuídos a este relator para apreciação.

## VOTO

Não foram arguidas questões preliminares e/ou prejudiciais, também não vislumbro motivos para suscitar de ofício, na forma do inciso XIII do art. 30 do RICONSEF/BA. Logo, aprecio diretamente o mérito.

Em relação à infração 01, a insatisfação da recorrente não merece prosperar. O autuante apontou, ao prestar informação fiscal, exemplo objetivo de que a planilha atentou para a carga tributária correspondente a 4%, conforme trecho que transcrevo abaixo:

*“Na **Infração 01**, alega que foi aplicado o percentual de redução de base de cálculo de 24,51% quando o correto seria 76,47% (fls. 25/v).*

*Basta uma calculadora na mão e o demonstrativo de fls. 13 a 16 para que o Relator comprove o acerto dos cálculos realizados na planilha.*

*Numa multiplicação direta, do primeiro valor da primeira linha das fls. 13:*

*R\$ 9.027,00/0,96 = R\$ 9.403,12 x 4% = R\$ 376,12”*

Apesar disso, a recorrente somente reproduziu em suas razões recursais os mesmos argumentos trazidos com a impugnação, sem apontar sequer por amostragem qualquer equívoco no esclarecimento fornecido pelo autuante ou no demonstrativo que acompanha o Auto de Infração. Portanto, mantenho a decisão de Primeira Instância neste ponto.

Quanto às infrações 02 e 03, assiste razão ao autuante, quando afirma que possuem características diferentes, motivo pelo qual, tratarei das mesmas separadamente.

A infração 02 se refere à substituição tributária em operações de prestação de serviços de transporte realizadas por pessoa(s) jurídica(s) não inscrita(s) no Estado da Bahia, no exercício de

2018. Neste caso, incide o inciso I do art. 298 do RICMS/BA vigente à época, nos termos a seguir reproduzidos:

*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;*

O Recurso Voluntário apresentado, ao tratar desta infração em conjunto com a de nº 03, defende que não seria subsistente o Auto de Infração, pelo fato de não possuir contrato formal com as transportadoras. Todavia, o legislador não impôs as condições previstas no art. 298 do RICMS/BA de forma cumulativa, ou seja, a princípio tais situações constituem hipóteses alternativas em que a substituição tributária deve ser observada quando o prestador de serviços não está inscrito no Estado da Bahia, **ou** quando inscrito, envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Consequentemente, inexistindo controvérsia quanto à ocorrência de prestação de serviços por transportadoras não inscritas neste Estado, entendo que é incontornável a responsabilidade tributária por substituição, motivo pelo qual mantenho a infração 02.

Já em relação à infração 03, entendo que assiste razão à recorrente. Esta infração, apesar do que afirmado pelo autuante em sede de informação fiscal, diz respeito à substituição tributária nas prestações sucessivas de serviço de transportes, como esclareceu a JJF em seu voto, e representa matéria que 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 (03/2016 a 05/2018), 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.*

Em relação ao inciso II acima transcrito, 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.

Sabe-se que nestes casos 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 o veículo de um negócio jurídico consistente em obrigação de trato sucessivo.

As obrigações, quanto à sua execução, podem ser classificadas em imediatas ou instantâneas; periódicas ou de tratos sucessivos e diferidas. 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 II do RICMS vigente à época, 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 mais de 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)? Não se pode confundir a hipótese de múltiplas contratações com uma relação jurídica de trato continuado.

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.

Deste modo, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto pela recorrente, apenas para julgar Insubsistente a autuação em relação à infração 03.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087016.0013/20-0**, lavrado contra **RÓTULA METALÚRGICA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.933,40**, acrescido de multa de 60%, prevista nas alíneas “e” e “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS — PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA — RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA — REPR. DA PGE/PROFIS