

PROCESSO - A. I. Nº 269194.0007/20-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA.
RECORRIDOS - BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0022-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/10/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0245-12/22-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. A legislação tributária aplicável a prestações sucessivas de serviço de transporte atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido, ficando expressamente excluída a sujeição passiva do substituído. Mantida a decisão recorrida, no que atine à exclusão parcial de operações dos demonstrativos do Auto de Infração, diante da prova documental coligida analiticamente, com a anuência da Fiscalização e redução do tributo lançado. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício (fl. 224) e Voluntário (fls. 235 a 252) interpostos em face do Acórdão em epígrafe, da lavra da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluiu pela Procedência Parcial da autuação, desonerando o Sujeito Passivo em R\$ 358.377,51 (fl. 226).

O Auto de Infração, lavrado em 22/06/2020 e notificado ao Sujeito Passivo em 03/08/2020 (fl. 53), tendo em mira fatos ocorridos em jul/2017, ago/2017, set/2017, jan/2018, fev/2018 e ago/2018, imputou ao autuado a seguinte acusação:

INFRAÇÃO 01 – 07.14.02 – *Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Vide em anexo ÍNDICE DO PAF [...]Enquadramento Legal: art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 C/C art. 298 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. Multa Aplicada: Art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.*

Após regular contraditório, com:

- i) Defesa (fls. 56 a 68) - aduzindo que o lançamento continha operações cujos conhecimentos eletrônicos de transporte (CTes) haviam sido cancelados, que o lançamento se referia a operações de transporte aéreo, que nos demonstrativos não há evidência de contrato de transporte firmado entre o tomador e transportadores;
- ii) Informação Fiscal (fls. 101 a 105) - acatando parcialmente a impugnação e revisando demonstrativos;
- iii) Manifestação do Sujeito Passivo (fls. 183 a 186) - contrapondo-se a parte da sustentação na Informação Fiscal;
- iv) nova Informação Fiscal (fls. 192 a 193), acatando a argumentação do Sujeito Passivo e revisando demonstrativos;

A 3ª JJF assim decidiu:

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de ter cometido uma infração à legislação

do ICMS, por ter o contribuinte retido e recolhido a menor o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, decorrente de prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, tempestivamente impugnada.

A autuada é contribuinte do ICMS, atua na atividade econômica de fabricação de embalagens de material plástico, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal, tendo tomado conhecimento do início da ação fiscal em 23/06/2020, quando recebeu presencialmente o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, fl. 04.

Preliminarmente, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara e precisa. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Os demonstrativos analíticos foram elaborados pelo autuante, de forma objetiva, clara e didática, contém todos os dados e elementos necessários e suficientes ao entendimento da infração, estando destacados os documentos fiscais com seus números, datas de emissão, CNPJ do remetente, chaves de acesso, valores da base de cálculo do ICMS, o imposto a ser retido e o valor a ser pago, estando ainda, demonstrada a metodologia de cálculo, impressos às fl. 06 a 49 e gravados no CD, fl. 50, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, quando da ciência da autuação, ocorrida via Correios, fls. 52 e 53.

Dessa forma, foram oferecidas a autuada todos os elementos que o permitiu elaborar sua defesa, de forma que o direito de ampla defesa e do contraditório foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o lançamento.

Indefiro o pedido de diligência, tendo em vista o art. 147, inc. I, alínea "a" do RPAF/99, uma vez que se deferida fosse, destinar-se-ia a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do contribuinte e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

A defesa não suscita questões preliminares atacando precisamente o mérito da infração apontando fatos que entendeu justificar a necessária exclusão de algumas operações do levantamento para o retificar.

Nesse sentido, houve questionamentos quanto a inclusão de algumas operações e por consequência a exigência do tributo, especificamente, quanto a inclusão no levantamento de quatro operações, que no seu entendimento deveriam ser excluídos, as quais seguem relacionados.

1. Operação acobertada pelo CT-e nº 024.002, emitido por AJLR TRANSPORTE LTDA - ME em 13/08/2018, no valor de R\$ 1.377.750,00, em razão de ter sido cancelado pela nota fiscal nº 359.207;
2. Operação acobertada pelo CT-e nº 020.615, emitido pela mesma empresa em 05/01/2018, no valor de R\$ 726.289,77, também cancelado pela nota fiscal nº 354.891;
3. Operação acobertada pelo CT-e nº 045.420, emitido pela TAM LINHAS AÉREAS no valor de R\$ 363,90, por tratar-se de serviço de transporte aéreo que não está sujeito ao regime de substituição tributária, conforme art. 298, § 1º do RICMS/2012;
4. Operação relativa ao CT-e nº 021.568, por se tratar de uma prestação interna de serviço de transporte de carga, que não incide o ICMS, conforme art. 12 da Lei nº 8.534/2002, vigente à época do fato gerador.

Defendeu ainda, a exclusão das demais operações por entender o descabimento da aplicação da regra da substituição tributária no presente caso.

O autuante, em sede de informação fiscal, excluiu do levantamento os valores referentes aos CT es nos 024.002 emitido pela AJLR TRANSPORTES LTDA., 045.420 emitido pela TAM LINHAS AÉREAS em razão do acatamento dos argumentos da defesa.

Quanto ao CT-e nº 020.615, não acatou o argumento posto, pois, a despeito da informação de que a NF-e nº 354.891 de aparente anulação do frete, a autuada utilizou como crédito fiscal na EFD o valor destacado neste documento, assim como o CT-e nº 021.568, vez que apesar de tratar-se de prestação interna de serviço de transporte, o crédito do imposto nele destacado também foi lançado na EFD.

Na sua segunda informação frente a nova manifestação da autuada, o autuante excluiu do valor referente ao CT-e 020.515 emitido pela AJLR TRANSPORTES LTDA., anulado pela nota fiscal nº 354.891.

Quanto ao valor correspondente ao CT-e nº 021.568, apesar de não constar expresso na informação fiscal, verifico que no demonstrativo analítico revisado, este valor também foi excluído, restando como devido o ICMS no valor de R\$ 4.790,32.

A exação se fundamenta no disposto no art. 298, cuja redação a seguir transcrita, era vigente até 31/12/2019, sendo alterada pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/2019, com efeitos a partir de 01/01/2020.

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.

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

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

II - o transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte;

Os demonstrativos analíticos, fls. 06 a 49, reformados em sua última versão conforme fls. 194 a 212-v, relaciona, segundo o autuante, 2.792 Conhecimentos de Transporte Eletrônico - CT-es, em sua quase totalidade referentes a serviços de transportes prestados pela empresa AJLR TRANSPORTE LTDA - ME, CNPJ nº 11.608.379/0001-99, inscrita no Cadastro Estadual de Contribuintes na condição de Microempresa, não optante do Simples Nacional, desde 26/02/2010, atuando na atividade econômica de transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

É indubioso que as prestações sucessivas de serviço de transporte pela empresa AJLR TRANSPORTE LTDA - ME, foram contratadas pela autuada, independentemente de ter-se firmado entre as partes um contrato formal.

Da leitura e intelecção dos dispositivos regulamentares acima transcritos, observa-se 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, pois assim dispõe o art. 8º, inc. 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.

Note-se que inclui-se na hipótese do RICMS/2012, a sujeição de tais prestações de serviços de transporte ao regime de substituição tributária, que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato, previsão que se amolda perfeitamente ao caso um análise, conforme fartamente exposto no demonstrativo que serve de fundamento à infração, onde consta a indicação da ocorrência de repetidas operações de prestações de serviços de transportes, cujos CT-es 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 insculpida no inc. II, art. 298 do RICMS/2012.

Resta claro que para a atribuir a responsabilidade prevista nos dispositivos transcritos, deve-se considerar como contrato, o simples ajuste para a prestação de serviço sucessivos de transporte por parte da empresa transportadora para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta, que pode ser efetuada através de contrato escrito ou contrato tácito, que vem a ser o caso concreto.

Ademais o art. 107 do Código Civil prevê: “A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”, portanto, o negócio/contrato firmado de forma verbal é sim válido, salvo nas hipóteses em que a lei exige a sua formalidade. Portanto, do contexto fático observado no presente caso, em especial, a constatação de ocorrência de sucessivas operações de serviços de transportes prestados por uma transportadora, não havendo expressa designação da forma contratual na norma que prevê a substituição tributária por parte do contratante do serviço de transporte, a validade do negócio jurídico não depende de forma especial, desde que possua agente capaz; objeto lícito e possível, determinado ou determinável, como se observa, pois, não há, em regra, obrigatoriedade de um contrato ser escrito, como ocorre em outros casos.

Ademais, esse é o entendimento da DITRI, já manifestado em diversos pareceres, a exemplo do parecer 25574/2018, cujo trecho segue transscrito.

“O entendimento reiteradamente manifestado por esta DITRI/GECOT é no sentido de que, trata-se de responsabilidade que independe da natureza do contrato de prestação de serviços de transporte (e formal ou informal). Para a que se configure a responsabilidade em tela, considera-se como contrato o simples ajuste entabulado entre transportadora e tomador para a realização de várias prestações de serviço de transporte. o que pode ser firmado formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito).

Dessa forma, tem-se que, nas sucessivas prestações interestaduais de serviço de transporte, com origem no Estado da Bahia, em cumprimento a contrato (inclusive as prestações vinculadas a contrato informal) tomadas, a Consulente, optante pelo regime normal de tributação, deverá, na condição de responsável tributário, efetuar a retenção e recolhimento do imposto devido a este Estado”.

Quanto a exclusão da operação acobertada pelo CT-e nº 045.420, emitido pela TAM LINHAS AÉREAS no valor de R\$ 363,90, justifica-se pelo disposto no § 6º do caput do art. 298 do RICMS/2012, que foi revogado pelo Decreto nº 19.384 de 20/12/2019, com efeitos a partir 01/01/2020, cuja redação anterior teve efeitos de 01/01/2018 a 31/12/2019, assim estabelecia:

§ 6º Não são sujeitas à substituição tributária as repetidas prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário, dutoviário e as efetuadas por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, optantes do Simples Nacional.

Já exclusão do CT-e nº 021.568, decorre do fato de se tratar a operação de uma prestação interna de serviço de transporte de carga, que não havia previsão de incidência do ICMS na época dos fatos, conforme art. 12 da Lei nº 8.534/2002, revogado pela Lei nº 14.037, de 20/12/2018, com efeitos a partir de 01/01/2019, que assim determinava:

Art. 12. Fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Diante do exposto, tendo constatado que a revisão procedida pelo autuante encontra-se consoantes com a legislação e fundamentada nas provas carreadas aos autos pelo sujeito passivo, o acolho e tenho a infração como parcialmente subsistente conforme demonstrativo.

Período	ICMS a Recolher
jul/17	2.343,80
ago/17	1.517,50
fev/18	<u>929,02</u>
Total	4.790,32

Por derradeiro, refiro-me a promessa do contribuinte em relação aos demais itens contestados na defesa, sem que tenha trazido as provas, de que continua buscando documentos que venham a comprovar a improcedência da autuação e juntará ao processo assim que forem localizados, para lembrar que o art., 127, § 5º do RPAF/99, prevê que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

- I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- II - se refira a fato ou a direito superveniente;
- III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Situações que não se verifica no presente caso.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Foi interposto Recurso de Ofício.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo interpôs tempestivamente Recurso Voluntário (fls. 235 a 252), no qual reiterou os argumentos da defesa, ora resumidos:

- a) nulidade da autuação por ausência de clareza e precisão da composição da infração, alegando déficit na fundamentação do Auto de Infração, o que acarreta cerceamento do direito de defesa, incerta e iliquidez do lançamento;
- b) razões para manutenção das reduções empreendidas em primeiro grau de julgamento, evidenciando os mesmos fatos excludentes do lançamento, conforme delineados na Defesa;
- c) inaplicabilidade de regra de substituição tributária, pois segundo afirma o art. 298 do RICMS vigente à época dos fatos geradores continha exceção - ser o transportador inscrito no CAD-ICMS, ou se tratar de transporte pontual, que não envolvesse repetidas prestações, consoante contrato, e que o contrato típico de transporte contempla “uma forma prescrita em lei que deve ser observadas pelas partes”, e se esta não é observada (“não há qualquer comprovação documental por parte da fiscalização, não há que se falar em contrato de prestação de serviço a qual os serviços prestados estejam vinculados”), não se pode afirmar estar diante de um contrato de transporte.

Concluiu requerendo a improcedência total do Auto de Infração, em razão da nulidade.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos e por considerá-los regularmente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão para julgamento. Nesta oportunidade, se fez presente o advogado Dr. Gervásio Vinícius Liberal –

OAB/BA nº 25.476, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

VOTO

DO RECURSO DE OFÍCIO

O Recurso de Ofício é cabível e adequado (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629, de 9.7.1999 em sua atual redação – RPAF/99), por isso dele conheço.

O cerne do recurso está em examinar se agiu com acerto a 2ª JJF ao acatar a redução do valor lançado, operada em sede de Informação Fiscal, diante do argumento de que parte das operações deveriam ser excluídas dos demonstrativos do lançamento por conter a) operações canceladas; b) operações em que não incide o ICMS-Transporte/ST.

Com efeito, constato que todas as exclusões foram satisfatoriamente evidenciadas. Cuida-se de matéria probatória, sem maior teor cognitivo, tanto que acatada em sede de Informação Fiscal, de modo que nada tenho a acrescentar em relação à decisão do órgão julgador de primeiro grau.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A empresa Recorrente o interpôs conforme a hipótese do art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99. Preenchidos os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Não há questões preliminares em torno da decisão recorrida, por isso adentro o mérito.

Como preliminar de nulidade de toda a ação fiscalizatória, a Recorrente aduz que lhe foi cerceado o direito de defesa, pois há déficit na fundamentação do Auto de Infração.

Com a devida licença, não enxergo vícios a inquinar a fundamentação e dificultar a defesa, tanto que o Sujeito Passivo compreendeu bem o objeto da acusação (não ter satisfeito o seu dever, enquanto tomador do serviço de transporte, de reter e recolher o ICMS nas operações subsequentes) e ofereceu elementos de prova. Tanto assim que até obteve vultoso êxito, afastando grande parte da acusação, remanescendo apenas as ocorrências em que, incidente o ICMS-Transporte/ST, a Recorrente não conseguiu demonstrar o pagamento ou inexigibilidade.

Nesse sentido, já adentrando o mérito, também rejeito a tese recursal de que não há prova de contrato de transporte. *Data venia*, o conhecimento de transporte é o instrumento e a prova do contrato de prestação de serviço de transporte. Penso que caberia à Recorrente, como muito bem o fez em relação a serviços cancelados, os serviços eximidos do ICMS/ST, evidenciar documentalmente que aquelas operações não estariam sujeitas à substituição tributária, uma vez que a convicção decorre de sua própria escrita empresarial (art. 226 do Código Civil).

Insisto: a percepção da Recorrente em relação ao **caráter solene** do contrato de transporte (“*trata-se de uma espécie de contrato típico regulado expressamente pelos artigos 593 e seguintes do Código Civil. Por essa razão há, no presente caso uma forma prescrita em lei que deve ser observada pelas partes*”) destoa da melhor doutrina, que considera o contrato de transporte **consensual** (NEGRÃO, Ricardo. *Curso de Direito Comercial e de Empresa: Títulos de Crédito e Contratos Empresariais* – v. 2. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 172 - grifou-se).

16.6. Formação e prova do contrato

De índole consensual, o contrato se aperfeiçoa no momento em que as partes expressam concordância, acordo de vontades. Na prática isto ocorre quando o passageiro adquire a passagem e, no transporte de coisas, quando expedidor e transportador acertam o preço e as condições de remessa do objeto a ser deslocado.

A prova do contrato faz-se, essencialmente, pela apresentação do bilhete de passagem ou do conhecimento de transporte.

Nesse sentido, é nas circunstâncias dos elementos presentes que se pode definir tratar-se de serviço de transporte a incidir o dever de retenção do ICMS-transporte pelo tomador. O ônus de evidenciar a regra excepcional, de fazê-la inserir em instrumento que lhe sirva de prova, é da

Recorrente. Ela, Recorrente, deveria, para ser acautelar, formular instrumento contratual escrito ou fazer constar no CTe ou em outra prova algo diverso.

Trata-se de equívoco elementar baralhar *contrato* com *instrumento do contrato*.

Por tudo quanto exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Concluo, portanto, na manutenção do julgamento de primeiro grau, o que implica julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACÓRDÃO os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269194.0007/20-0, lavrado contra BOMIX INDÚSTRIA DE EMBALAGENS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 4.790,32, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS