

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 207140.0004/19-4
<b>RECORRENTE</b>	- JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0037-04/22-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 23/11/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0303-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. SERVIÇO DE TRANSPORTE. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. **a)** OPERAÇÕES EFETUADAS POR EMPRESA TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. Excluídas do lançamento operações realizadas por empresa possuidora de inscrição estadual neste Estado e aquelas cujos pagamentos foram efetuados pelo transportador. Infração parcialmente subsistente; **b)** PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS e INTERMUNICIPAIS SUCESSIVAS. Considerando que a existência de contrato escrito está prevista no art. 298 do RICMS/12, não se afigura como adequado exigir-se tributo da tomadora, sem a prova documental da presença de tal aspecto. Acusação insubstancial. Rejeitadas as preliminares. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4ª JJF N° 0037-04/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$774.362,65, em razão de três infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas as infrações 02 e 03, descritas da forma a seguir.

*Infração 02 – 07.09.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste estado, no valor de R\$ 197.940,99, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei n° 7.014/96.*

*Infração 03 - 07.14.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, no valor de R\$ 547.425,16.*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 21/02/2022 (fls. 724 a 738) e julgou Procedente em Parte o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 774.362,16, relativo a três irregularidades, sendo que a primeira infração foi objeto de reconhecimento pelo contribuinte, inclusive realizando o pagamento do valor total nelas exigido, majorado dos acréscimos legais, consoante fls. 489 a 492 dos autos, logo, não fazendo parte da lide, sendo, portanto, procedente a aludida infração. Sendo assim, a lide se restringe às infrações 02 e 03.*

*Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade arguido pelos patronos do autuado, pois foram preenchidas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, tendo o sujeito passivo exercido plenamente seu direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive adentrando ao mérito, numa prova cabal de que as acusações fiscais foram perfeitamente entendidas pelo autuado, visto que as infrações foram devidamente documentadas, sendo os seus demonstrativos claros e inteligíveis.*

*Ademais, conforme previsto no art. 19 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.*

*Em relação à infração 03, o defensor procede alegação de nulidade da autuação por ausência de motivação e documentos que comprovem a ocorrência da infração. De acordo com o seu entendimento, a fiscalização não trouxe provas de existência de vínculo contratual com as empresas que realizaram o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, objeto da presente acusação. Para a impugnante, esta falha implicou na impossibilidade do exercício pleno ao direito.*

*Tal argumento, apesar de ter sido tratado pelo sujeito passivo como motivador de nulidade, observo que se trata de questão de mérito, o que será a seguir apreciado, motivo pelo qual, afasto as nulidades arguidas.*

*No mérito, as infrações 02 e 03 dizem respeito à falta de retenção do imposto e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, realizadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado (Infração 02), e às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (infração 03).*

*A defesa se insurge em relação à infração 02, argumentando: (i) que foram incluídas indevidamente as operações realizadas com a empresa “Motoliner Amazonas Ltda.”, em razão da mesma possuir inscrição estadual neste Estado, além da ocorrência em duplicidade de exigência em relação à mesma empresa, pois idênticas operações foram objeto de lançamento também na infração 03; (ii) que os valores remanescentes foram objeto de recolhimento por parte das empresas transportadoras, 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.*

*No tocante ao argumento de que a empresa “Motoliner Amazonas Ltda.” possuía inscrição estadual ativa neste Estado, entendo assistir razão ao sujeito passivo, até porque o próprio autuante reconheceu o equívoco e informou ter procedido a exclusão das referidas operações da autuação alterando o valor do débito no mês de setembro de R\$ 20.300,18, para R\$ 14.093,21.*

*Posteriormente o processo foi convertido em diligência, e através do Parecer ASTEC nº 11/2019 o diligente constatou ainda a existência de operações inseridas indevidamente no demonstrativo elaborado pela fiscalização, nos demais meses, relacionadas à mencionada empresa, e efetuou as devidas exclusões alterando o valor da infração 02 para R\$ 191.730,02, conforme demonstrativo de débito à fl. 228.*

*Quanto ao segundo argumento defensivo de que as demais empresas transportadoras contratadas recolheram o imposto ora exigido, e a manutenção da infração resultaria cobrança em duplicidade, observo que caso comprovado, no meu entender assistiria razão ao defensor.*

*Ocorre que na apresentação da defesa foram anexadas cópias de Conhecimentos de Transportes acompanhados de Guia Nacional de Recolhimento e tributos estaduais - GNRE/DAEs e respectivos comprovantes de pagamento bancários referentes às transportadoras TOMBONI CIA. LTDA., e SEEZ WAY TRANSPORTE LTDA., porém, não foram indicadas as operações que estariam inseridas nos demonstrativos elaborados pela fiscalização.*

*Diante destes aspectos, esta JJJ decidiu pela conversão do processo em diligência à ASTEC para que fossem tomadas as seguintes providências:*

*1. Intimasse o autuado, concedendo o prazo de 30 dias para apresentar demonstrativo nos mesmos moldes do elaborado pela fiscalização, indicando todas as operações que foram objeto de recolhimento pelas empresas transportadoras, acompanhadas dos respectivos comprovantes de pagamentos.*

*2. Sendo apresentados os documentos indicados no item acima e feitas as devidas verificações, indicasse mensalmente os valores que restaram devidamente comprovados os pagamentos em relação a ambas infrações.*

*Através do Parecer ASTEC nº 11/2019, o diligente informou que o autuado não apresentou o demonstrativo solicitado, indicado no item 1 acima, e limitou-se a apresentar uma relação de pagamentos efetuados pela empresa Transmarreco Ltda., e respectivos comprovantes de pagamento, porém, a citada transportadora não se encontrava relacionada nos demonstrativos elaborados pela fiscalização. Dessa forma, disse que ficou impossibilitado de indicar os valores que restaram comprovados os pagamentos em relação a ambas infrações.*

*Ocorre que após verificações no citado demonstrativo inserido na mídia de fl. 41, constato a existência de valores referentes à referida transportadora, razão pela qual entendo que devam ser excluídos da presente exigência os valores que restaram devidamente recolhidos pela prestadora do serviço de transporte Transmarreco Ltda., de acordo com as cópias das Guias Nacionais de Recolhimentos de Tributos Estaduais – GNRE, acompanhados dos respectivos comprovantes de recolhimentos efetuados por instituições financeiras, anexadas pelo defensor ao tomar conhecimento do resultado da diligência, fls. 513 a 711, totalizando o montante de R\$ 83.424,96.*

*Não acato o argumento defensivo trazido pelo impugnante ao tomar conhecimento da diligência realizada pela ASTEC, de que a diferença por acaso ainda existente, deve-se ao fato das empresas transportadoras terem se utilizado para pagamento do ICMS-ST do crédito presumido de ICMS previsto na cláusula primeira do Convênio ICMS 106/1996, pois em se tratando de ICMS-ST, o valor a ser recolhido através de Guia de Recolhimento de*

*Tributos Estaduais deveria ser o destacado nos conhecimentos de transportes, sem qualquer concessão de crédito.*

*Ademais, no levantamento inicial constam operações referentes a outras transportadoras, a exemplo de Expresso Brasil Transporte e Logística Ltda., Ravel Transportes, Tomboni & Cia. Ltda., e não foram trazidos aos autos quaisquer comprovantes de recolhimentos relativos às referidas prestadoras de serviços.*

*Por exemplo, no mês de agosto de 2016 estão sendo exigidos valores relativos a 67 operações, sendo que 61 se referem à transportadora Expresso Brasil Transporte e Logística Ltda., cujos pagamentos não foram comprovados, e apenas 04 da Transmarreco Ltda.*

*Também constato que apesar do preposto da empresa ter afirmado em sustentação oral que ao se manifestar sobre o resultado da diligência realizada pela ASTEC também anexou quatro comprovantes de pagamentos relativos à empresa Ravel Serviços de Transportes Ltda., tal fato não restou comprovado, conforme se verifica nos documentos por ele apresentados às fls. 512 a 711.*

*Dessa forma, acolho os ajustes efetuados pelo auditor diligente lotado na ASTEC, no que diz respeito às exclusões relativas às operações realizadas pela transportadora “Motoliner Amazonas Ltda.”, conforme demonstrativo de fl. 228, e também os valores anteriormente mencionados, referentes aos recolhimentos efetuados pela empresa Transmarreco Ltda., resultando no valor a ser exigido de R\$ 108.313,16, conforme a seguir:*

Data	Vlr. Diligencia	Vlr. Recolhido- GNREs	Diferença
jan/15	5.726,10	4.580,88	1.145,22
fev/15	6.814,77	3.897,60	2.917,17
mar/15	7.864,85	1.920,00	5.944,85
abr/15	10.255,35	5.566,48	4.688,87
mai/15	9.468,00	6.614,40	2.853,60
jun/15	11.136,00	8.908,00	2.228,00
jul/15	4.904,64	3.868,80	1.035,84
ago/15	4.513,48	2.716,80	1.796,68
set/15	7.840,92	5.504,74	2.336,18
out/15	6.333,25	4.281,60	2.051,65
nov/15	6.297,25	4.636,80	1.660,45
dez/15	5.433,17	3.605,20	1.827,97
jan/16	4.559,95	3.204,20	1.355,75
fev/16	7.740,00	5.366,40	2.373,60
mar/16	13.997,74	6.636,76	7.360,98
abr/16	8.040,24	3.722,40	4.317,84
mai/16	5.707,65	1.682,18	4.025,47
jun/16	2.525,25	-	2.525,25
ago/16	11.490,81	2.186,22	9.304,59
set/16	14.093,21	1.769,59	12.323,62
out/16	10.704,84	908,38	9.796,46
nov/16	15.074,69	1.847,53	13.227,16
dez/16	11.215,86	-	11.215,86
<b>Totais</b>	<b>191.738,02</b>	<b>83.424,96</b>	<b>108.313,06</b>

*Assim sendo, a infração 02 é parcialmente subsistente no valor de R\$ 108.313,06.*

*No respeitante à infração 03, o sujeito passivo se centrou em dois argumentos: o primeiro diz respeito à alegação de que se encontrava desobrigado de efetuar a retenção do imposto, em face da inexistência de vínculo contratual com as empresas transportadoras (art. 298, II do RICMS/BA), o que entendo, que na situação sob análise não assiste razão ao autuado, pois a fiscalização procedeu de acordo com a orientação da DITRI, constante do Parecer nº 17.445/2012, 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”.*

*Assim, após análise das planilhas que dão sustentação à acusação, observo que durante os exercícios de 2015 e 2016 foram realizadas sucessivas operações de prestações de serviços de transportes, com 05 transportadoras a saber: Seek Way Transportes Ltda; CD Logística; Cooperativa de Transporte de carga de Santa Catarina – Coopercarga e Motolinear Amazonas Ltda., o que a meu ver configura habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, situação que ultrapassa a necessidade do contrato formal, como arguido pelo autuado, para que este pudesse se sujeitar à exigência estabelecida no inciso II, art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, vigente à época dos fatos geradores que a seguir reproduzo:*

*“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.*

*Em relação ao segundo argumento, que diz respeito aos valores que teriam sido objeto de recolhimento por parte das empresas transportadoras, o que resultaria em ““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, não restou comprovado, visto que os documentos apresentados são insuficientes para tal confirmação, apesar do processo ter sido convertido em diligência, porém, não foram atendidas as solicitações do fiscal lotado na ASTEC, já que a defendente se limitou a apresentar comprovantes de recolhimentos referentes à empresa Transmarreco Ltda., e a mesma não se encontra relacionada no demonstrativo que deu sustentação à presente exigência. Infração totalmente subsistente.*

*No que tange à arguição de desproporcionalidade do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada encontra-se prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, de acordo com o disposto no art. 167 I do RPAF-BA.*

*Em relação ao pedido de cancelamento da multa lançada no percentual de 60% do imposto, cumpre observar, que por se tratar de multa de descumprimento de obrigação principal, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor total de R\$ 684.734,72, devendo ser homologados os valores cujos pagamentos foram efetuados pelo autuado.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 748 a 786, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido ao argumento de violação às disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 e art. 142 do CTN. Argumenta que o acórdão recorrido é nulo uma vez que mantém lançamento fiscal cujo erro material foi reconhecido, inclusive, pelo Auditor Fiscal autuante que, a despeito das disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN, manifestou-se pela possibilidade de alteração dos motivos determinantes do lançamento.

Explica que, em relação à Infração 02, houve a capituloção incorreta da infração supostamente praticada pela Recorrente, o que não permite a exata identificação da conduta realizada, impedindo o exercício do direito à ampla defesa e contraditório. Ademais, nem mesmo a nova capituloção indicada pelo Auditor Fiscal pode subsistir, por não se tratar de contratação de serviço de transporte realizado por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia.

Ainda preliminarmente, quanto à infração 03, afirma que nenhuma hipótese prevista na fundamentação legal se verifica no caso concreto, pois as empresas contratadas não são prestadores de serviços autônomos e todas têm inscrição no Estado da Bahia, além de não existir no lançamento fiscal nada que vincule as operações a contratos firmados com a Recorrente.

Em relação à infração 02, ressalta que, na Informação Fiscal de fls. 174/180 dos autos, o próprio Auditor Fiscal reconheceu expressamente o erro na indicação dos dispositivos legais que consubstanciam o lançamento fiscal. Transcreve trecho da peça informativa em apoio aos seus argumentos. Desse modo, entende que não se pode admitir a manutenção de lançamento fiscal cujo erro diz respeito aos fundamentos jurídicos da acusação, na medida em que tal vício material retira a clareza e a precisão indispensáveis à constituição do crédito tributário.

Transcreve o art. 18, inciso IV, alínea “a” e § 1º do RPAF/99 para apoiar a ideia de que a não-observância de exigências meramente formais não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração. Tal não é, todavia, a situação do caso concreto, dado que o erro quanto à fundamentação legal do lançamento diz respeito a erro material, essencial à constituição do crédito tributário e, por essa razão, insanável. Pontua que a nulidade do lançamento fiscal se torna ainda mais evidente pelo fato de o CONSEF já ter julgado casos análogos ao presente, inclusive autos de infração lavrados em face da Recorrente pelo mesmo Auditor Fiscal, ocasiões em que restou reconhecido, tanto pela Junta de Julgamento Fiscal como pela Câmara de

Julgamento Fiscal do E. CONSEF, a nulidade dos lançamentos fiscais face à inexistência dos elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações cometidas. Transcreve trechos das decisões proferidas em primeira e em segunda instância nos autos do Processo nº 207140.0002/16-7 (Doc. 02), que trata de Auto de Infração lavrado em face da Recorrente pelo mesmo Auditor Fiscal, inclusive sob a mesma acusação fiscal discutida no presente processo. Em segunda instância, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal entendeu pela manutenção da decisão proferida em primeira instância, na medida em que, como delimitado pela Junta de Julgamento Fiscal, “*se depois de realizado o lançamento se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento*”. Nesse mesmo sentido, transcreve decisão exarada no PAF 207140.0005/19-0.

Conclui, portanto, que a manutenção do acórdão recorrido não só viola as disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 e art. 142 do CTN, como também fere o princípio da segurança jurídica tão exaltado pela Constituição Federal, uma vez que, como relatado, em caso análogo ao presente, esse Conselho decidiu pela nulidade do lançamento fiscal, sobretudo porque a omissão/erro quanto aos elementos essenciais à formação do crédito tributário fere os princípios da ampla defesa e contraditório.

Quanto à infração 03, explica que, embora a acusação fiscal tenha por fundamento as disposições do art. 34, inciso III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 298 do RICMS/BA, que tratam da incidência do ICMS/ST nas operações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal quando for realizada por empresas não inscritas no Estado da Bahia ou autônomos ou por empresas vinculadas por contrato, é fato que, no caso concreto, não foi verificado o preenchimento de nenhuma das duas hipóteses indicados no art. 298, do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores. Como demonstrado pela Recorrente, em sua defesa, todas as empresas indicadas pela fiscalização relacionadas às operações autuadas na infração 03 possuem inscrição estadual. Ademais, a fiscalização não trouxe aos autos nenhuma prova de que as empresas prestadoras de serviço de transporte interestadual e intermunicipal possuíam vínculo contratual com a Recorrente, hipótese que ensejaria a cobrança do ICMS/ST. Assim, conclui que o Auto de Infração não contém os fundamentos e documentos necessários que comprovem os motivos pelos quais a autoridade fiscal concluiu pela existência da infração, razão pela qual a acusação não pode subsistir, posto que o lançamento é manifestamente nulo.

Nesse passo, afirma que não merece prevalecer o acórdão recorrido na parte em que afasta a nulidade por entender que se trata de questão de mérito. Isso porque, ainda que se possa analisar o mérito da infração 03 sob a ótica do não preenchimento das hipóteses previstas no art. 298 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, fato é que o Auto de Infração carece de motivação, na medida em que não possui os elementos essenciais à constituição do crédito tributário, a saber, a fundamentação e as provas necessárias à demonstração do fato arguido, já que a mera descrição da infração não é suficiente para exigir a cobrança de um tributo, pois, é garantia constitucional o direito de defesa, inclusive em processos administrativos, o que pressupõe um ato/procedimento administrativo devidamente fundamentado. Vale dizer que a descrição da infração é a verificação quanto à materialização do fato previsto na norma. Se não há a indicação da matéria tributável, então a descrição corresponde a nada, sendo impossível a subsunção do fato apontado, que sequer chega a gerar qualquer obrigação. Por isso, o Auto de Infração é nulo quando ausentes os elementos indispensáveis à sua constituição. Transcreve ementa de julgado do CONSEF, em apoio aos seus argumentos.

Explica que o acórdão recorrido entendeu por rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente sob o fundamento de que “*foram preenchidas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte [...]*”. Alega que tal posicionamento, no entanto, não pode prevalecer, posto que é imprescindível que o Auto de Infração traga as informações precisas, certas, correlatas e coerentes, para que não pare qualquer dúvida sobre o que está sendo alegado, em outras palavras, que seja devidamente fundamentado, a fim de que o direito ao contraditório e à ampla defesa sejam preservados e

assegurados.

Sustenta que o acórdão recorrido, ao manter o Auto de Infração, acaba por atestar que, ainda que os fundamentos legais indicados não estejam corretos e não correspondam à situação fática descrita, o lançamento é válido, o que claramente viola as disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” e § 1º do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN. Ressalta, todavia, que a Junta de Julgamento Fiscal modificou os motivos determinantes e o próprio fundamento da autuação, inovando o critério jurídico adotado pela autoridade competente. Sendo assim, conclui que a decisão *a quo* deverá ser declarada nula, por adotar fundamentos totalmente dissonantes daqueles utilizados pelo Auditor Fiscal no lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, cujo texto transcreve.

Argumenta que a autoridade julgadora está vinculada às informações constantes do ato administrativo em julgamento, não podendo modificar os motivos, fatos e elementos que ensejaram a atividade da autoridade fiscal competente para efetuar o lançamento tributário. Está, portanto, vinculado ao ato administrativo cuja legalidade está sendo objeto de controle, em respeito ao princípio da legalidade, da impessoalidade e do devido processo legal. Cabe-lhe a função de, mediante impugnação realizada pelo contribuinte, apreciar a legalidade do ato administrativo de lançamento. Sua função de julgador não se confunde com a função da autoridade administrativa responsável por realizar o lançamento.

Permitir que o lançamento seja revisto ou alterado pela autoridade julgadora, entende que macula o devido processo legal, princípio que também norteia o processo administrativo, exigindo independência, impessoalidade e razoabilidade por parte do julgador, e que o interesse e os direitos das partes sejam tratados de maneira isonômica. Transcreve a doutrina de Hely Lopes Meirelles em apoio aos seus argumentos.

Por todo o exposto, requer seja anulado o v. acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal, à luz de julgamento já proferidos pelo CONSEF em Auto de Infração lavrado em face da Recorrente (A.I. nº 207140.0005/19-0), cuja discussão acerca da nulidade do lançamento fiscal é análoga ao do presente caso, sob o risco de violação às disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN.

Ainda em preliminares, alega desconsideração das provas acostadas aos autos. Relata que, além das nulidades apresentadas acima, o acórdão recorrido também deve ser anulado pela falta de análise da integralidade dos documentos apresentados pela Recorrente. Isso porque, como se verifica na Decisão recorrida, a 4ª JJF assentou que “*apesar do preposto da empresa ter afirmado em sustentação oral que, ao se manifestar sobre o resultado da diligência realizada pela ASTEC, também anexou quatro comprovantes de pagamentos relativos à empresa Ravel Serviços de Transportes Ltda., tal fato não restou comprovado, conforme se verifica nos documentos por ele apresentados às fls. 512 a 711*”. Assegura que tal afirmação é equivocada.

De início, esclarece que há um equívoco no acórdão relativamente à denominação da empresa, pois se trata da transportadora “Rovil Serviços e Transportes Eireli”, e não “Ravel Serviços de Transportes Ltda.”, como consta no trecho do acórdão guerreado. Ademais, ressalta que o conjunto probatório que instruiu o presente processo foi acostada aos autos em três ocasiões: “(i) por amostragem, como anexo da impugnação: comprovantes de recolhimento (GNRE) das empresas “Rovil Serviços e Transportes EIRELI”, “Tombini & Cia Ltda.” E “Seek Way Transporte Ltda.”; (ii) na resposta à intimação recebida em 11/02/2021: relação de pagamentos efetuados pela empresa “Transmarreco Ltda.”, comprovantes de recolhimento (GNRE) das empresas “Transmarreco Ltda.” E “Rovil Serviços e Transportes EIRELI” e relação das operações e valores cobrados em duplicidade relativos à empresa “Motoliner Amazonas Ltda.”; e (iii) na resposta à intimação recebida em 19/11/2021: comprovantes de recolhimento (GNRE) das empresas “Transmarreco Ltda.” E “Rovil Serviços e Transportes EIRELI”.

Desse modo, a despeito do exposto na decisão de piso, é fato que os comprovantes de pagamento relativos à empresa “Rovil Serviços e Transportes Eireli” foram devidamente apresentados, tanto por amostragem anexados à impugnação (Doc. 07 da impugnação), como por ocasião das respostas

às intimações recebidas em 11/02/2021 e 19/11/2021. Reproduz a relação dos pagamentos realizados pela transportadora, cujos comprovantes assegura que foram devidamente acostados aos autos e ignorados pela fiscalização.

Alega que o acórdão recorrido considerou tão somente os comprovantes de pagamento apresentados pela Recorrente relativos à empresa “Transmarreco Ltda.”. Tanto é assim que a Junta de Julgamento Fiscal assentou que “*no levantamento inicial constam operações referentes a outras transportadoras, a exemplo de Expresso Brasil Transporte e Logística Ltda., Ravel Transportes, Tomboni & Cia Ltda., e não foram trazidos aos autos quaisquer comprovantes de recolhimentos relativos às referidas prestadoras de serviços*”. Destaca que, também nesse ponto, a decisão equivoca-se, pois, na realidade, o que ocorreu foi a desconsideração dos documentos apresentados pela Recorrente que, por sua vez, sequer foram mencionados na decisão.

Pontua que não foram considerados os comprovantes de pagamento anexados à impugnação (Doc. 07 da impugnação), nem mesmo os comprovantes de pagamento apresentados nas respostas às intimações relativamente às demais empresas como “Rovil Serviços e Transportes Eireli”, “Tombini & Cia Ltda.” e “Seek Way Transporte Ltda.”. Assim, diante da desconsideração do conjunto probatório apresentado pela Recorrente, bem como da falta de fundamentação da infração cometida, como exposto no tópico retro, entende ser de rigor que se declare a nulidade do acórdão recorrido ante a clara ausência de análise das provas carreadas ao processo pela Recorrente.

A fim de corroborar todo o exposto, e apenas a título de exemplo, apresenta conteúdo de planilha acostada ao PAF (e não examinada), especificamente a competência de abril/2015 para evidenciar o prejuízo processual sofrido. Explica que, relativamente à competência de abril/2015, o Auditor diligente teria apurado, a partir dos documentos apresentados pela Recorrente, uma diferença a ser paga no montante de R\$4.688,87. No entanto, os valores efetivamente recolhidos pela Recorrente não perfazem o montante de R\$5.566,48, e sim de R\$6.380,28, sendo que a diferença se dá pelo fato de não terem sido considerados todos os comprovantes de recolhimento (GNRE) apresentados pela Recorrente, a saber, pagamentos realizados pelas transportadoras “Transmarreco Ltda.”, em 28/04/2015, e “Rovil Serviços e Transportes Eireli”, em 30/04/2015, cujos comprovantes foram juntados aos autos.

Ademais, na apuração dos valores devidos, explica que o Auditor não considerou o crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS, utilizado pelas prestadoras de serviço de transporte com base no Convênio ICMS 106/96, que é de observância obrigatória pelos estados signatários, como se dá no presente processo, o que resultaria em eliminar qualquer diferença do imposto a ser recolhida.

Pelo exposto, requer-se seja reconhecida a omissão relativamente à análise do conjunto probatório apresentado pela Recorrente e, por consequência, a nulidade do v. acórdão recorrido.

Nada obstante, ainda que comprovada a nulidade face à impossibilidade de manutenção da acusação fiscal, nos termos do exposto até aqui, traz as razões pelas quais, no mérito, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

No mérito, relativamente à Infração 02, alega que a exigência do ICMS-ST relativo às prestações de serviço de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia não pode prevalecer, na medida em que a realidade fático-probatória do presente caso é outra. Explica que, da defesa apresentada pela Recorrente, restou reconhecido que, relativamente à empresa “Motoliner Amazonas Ltda”, as operações foram duplicadas e, consequentemente, cobradas tanto na infração 02 quanto na infração 03. Tal duplicidade foi reconhecida, de sorte que tais operações foram excluídas, como relatado no v. acórdão recorrido, sendo questão já superada.

No entanto, relativamente às demais empresas objeto da infração 02, afirma que apresentou documentação que comprova o recolhimento do imposto, ou seja, ainda que se possa cogitar que o pagamento não foi realizado pelo substituto tributário, mas sim pelo substituído, é certo que a obrigação tributária foi extinta pelo pagamento. Logo, exigir o mesmo imposto novamente implica

em cobrança indevida e enriquecimento ilícito do Estado, não tendo sido excluídos da infração os pagamentos comprovados pela Recorrente, como exposto no tópico preliminar de nulidade.

Explica que o acórdão recorrido considerou unicamente os comprovantes de recolhimento (GNRE) da empresa “Transmarreco Ltda.”, deixando, assim, de considerar os comprovantes relativos às demais empresas como, por exemplo, “Rovil Serviços e Transportes EIRELI” e “Tombini & Cia Ltda.”, cujos comprovantes lista em tabela acostada à folha 769.

Desse modo, ainda que não se reconheça a nulidade da acusação fiscal frente ao erro quanto à fundamentação legal e falta de análise do conjunto probatório, sustenta que a acusação não merece prosperar, posto que não foi considerada a totalidade dos comprovantes de recolhimento apresentados pela Recorrente. Ademais, não bastasse a desconsideração de parte dos documentos acostados aos autos, observa-se também que o acórdão recorrido afastou as razões apresentadas pela Recorrente relativamente à diferença de 20% (vinte por cento) entre os valores apontados na resposta à diligência fiscal, tal como lançados na infração 02, e aqueles que constam nos comprovantes de pagamento apresentados pela Recorrente.

Argumenta que a referida diferença de 20% (vinte por cento) diz respeito ao previsto no Convênio ICMS 106/96, que dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte. Informa que o Convênio ICMS 106/96 permanece vigente, tendo sido renunciado somente pelos Estados de Alagoas, Amazonas, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Paraná, Rio Grande do Norte (Convênio ICMS 100/01) e Rio de Janeiro (Convênio ICMS 66/18). Ademais, sendo um benefício opcional, informa que as empresas “Transmarreco Ltda.” e “Rovil Serviços e Transportes EIRELI” eram optantes do referido benefício. Assim, para que não restem dúvidas acerca do devido recolhimento do imposto pelas referidas empresas, a Recorrente elaborou a planilha com a especificação dos valores devidos a título de ICMS, do crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS (Convênio ICMS 106/96) e do montante final recolhido, cujos comprovantes foram anexados aos autos. Assim, como mencionado nas preliminares de nulidade, a diferença apurada pelo Auditor entre os valores da diligência e os valores recolhidos pela Recorrente se deu por dois motivos: “*(i) porque não foram considerados todos os comprovantes de recolhimento (GNRE) apresentados pela Recorrente e (ii) porque não foi considerado o benefício concedido às prestadoras de serviço de transporte pelo Convênio ICMS 106/96*”.

Apenas a título de exemplo, e com a finalidade de corroborar o exposto, acosta tabela com a apuração relativa à competência de agosto/2015, para evidenciar que a diferença apurada não pode subsistir, pois, além de não terem sido considerados todos os comprovantes de recolhimento acostados aos autos, a apuração não considerou o crédito de 20% (vinte por cento) relativo ao benefício concedido às prestadoras de serviço de transporte pelo Convênio ICMS 106/96, como se demonstrou na planilha elaborada pela Recorrente.

Portanto, o valor devido a título de ICMS-ST, no período de agosto/2015, é de R\$3.610,78, e não de R\$4.513,48, como consta na planilha elaborada pelo Auditor Fiscal autuante. Ademais, o Auditor diligente deixou de considerar o comprovante de recolhimento juntado aos autos pela Recorrente relativamente à operação realizada pela empresa “Rovil Serviços e Transportes EIRELI”, pagamento realizado em 19/08/2015, no valor de R\$401,00.

Assim, é fato que as inconsistências relativas à nova apuração feita pelo Auditor diligente relativamente ao imposto devido na competência de agosto/2015 se estendem por todo o trabalho fiscal, ou seja, se repetem em todas as competências abrangidas pela acusação fiscal. Desse modo, conclui que não merece prosperar o v. acórdão recorrido na parte em que mantém a acusação fiscal relativa à infração 02, sobretudo porque, como demonstrado acima, a nova apuração feita pelo Auditor diligente não reflete a correta apuração do imposto, além de não considerar todos os comprovantes de recolhimento apresentados pela Recorrente, o que corrobora a nulidade do lançamento fiscal.

Quanto à Infração 03, informa que esclareceu que, no presente caso, não se verifica nenhuma das hipóteses descritas. Isso porque, além de todas as empresas possuírem inscrição no Estado da Bahia,

não há no lançamento fiscal qualquer prova ou evidência que vincule as operações à contratos firmados com a Recorrente, como exige a hipótese legal, de modo que, o que se verifica, na realidade, é que o lançamento fiscal se funda em mera presunção da fiscalização de que as empresas teriam vínculo contratual com a Recorrente. Tal presunção não possui, contudo, respaldo em autorização legal, nem mesmo pode fazer nascer a obrigação tributária.

De início, destaca que o art. 298, do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, é taxativo ao prever como operações sujeitas à substituição tributária por retenção, nas quais o ICMS-ST será devido nas operações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal somente quando realizadas: “*(i) por empresas não inscritas neste Estado ou autônomos e (ii) envolvendo repetidas operações vinculadas a contrato*”. Assegura que tais hipóteses legais não se verificam no caso concreto.

Argumenta que o inciso I, do art. 298 do RICMS/BA não ocorre no plano fático, em que todas as empresas indicadas pela fiscalização são efetivamente inscritas no Estado da Bahia, afastando-se, por completo, a autuação, conforme documentos acostados aos autos. Da mesma forma, a hipótese prevista no inciso II, do mesmo art. 298 do RICMS/BA, não se verifica, pois trata de hipótese específica de responsabilidade pelo recolhimento de ICMS-ST quando as empresas que realizam o serviço de transporte interestadual e intermunicipal possuam vínculo contratual com a empresa contratante, prova não apresentada pela autoridade fiscal ao imputar a acusação, e nem poderia, pois tal hipótese não ocorre no caso concreto. Por conseguinte, tem-se que o lançamento se encontra esvaziado de provas quanto à ocorrência do fato gerador e não preenche os requisitos indispensáveis para sua produção, não possuindo, portanto, presunção de legalidade.

Assim, conclui que, à revelia do dever investigativo que deve nortear o trabalho fiscal para lhe conferir higidez, vê-se que o presente lançamento foi motivado exclusivamente em presunções, e não em provas. Nesse sentido, verifica na Informação Fiscal o infundado entendimento de que “*o Fisco não precisa comprovar a existência de contrato formal entre as empresas contratadas e contratantes. Basta a evidência do compromisso das empresas transportadoras em prestar serviços de forma repetida durante um período prolongado, que pode ser de 6 meses consecutivos ou mais para que fique caracterizada a contratação por prestações continuadas*”. Contrapõe-se a tal assertiva, pois não há na legislação estadual critérios que fundamentem o Auto de Infração, tratando-se de mero argumento do Auditor Fiscal autuante.

Repete que o art. 298 do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, é taxativo ao prever que somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito no Estado da Bahia na condição normal que envolva repetidas prestações de serviço vinculados a contrato. Ocorre que, a Junta de Julgamento Fiscal, ao analisar as razões de improcedência do lançamento fiscal apresentadas pela Recorrente, equivocou-se ao entender que a fiscalização teria procedido de acordo com a orientação da DITRI, constante do Parecer nº 17.445/2012, que assim prevê: “*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*”.

Argumenta que o Parecer nº 17.445/2012, além de produzir seus efeitos somente sobre o Consulente - que, no caso, não é a Recorrente - trata de situação diversa da que se discute no presente caso, a saber, prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal. No caso concreto, todavia, não há qualquer evidência acerca da existência de vínculo contratual entre as prestadoras de serviços de transporte e a Recorrente, seja formal ou informal, que justifique a conclusão adotada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Ademais, argumenta que, ainda que assim não fosse, é fato que um Parecer Tributário não pode se sobrepor às disposições da legislação estadual, no caso, o art. 298, inciso II do RICMS/BA, vigente à

época dos fatos geradores, que, claramente determina que o ICMS-ST só incide nas operações que envolvam repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.

Conclui, portanto, que a simples presunção de ocorrência de sucessivas operações de prestações de serviços de transportes, sem a comprovação do vínculo contratual, não pode produzir os efeitos pretendidos pela fiscalização, sob pena de violação ao princípio da legalidade, insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

Relativamente ao ônus do Agente Fiscal de apresentar as provas necessárias à demonstração do fato arguido, como prevê o art. 41, do RPAF, transcreve ementa de julgado do Conseg, em apoio aos seus argumentos.

Portanto, como cabalmente exposto, a acusação fiscal presente na infração 03 não pode ser mantida, na medida em que o lançamento fiscal não contém as provas necessárias à comprovação do ilícito tributário, da mesma sorte que não pode ser objeto de lançamento fundado em presunção.

Ainda no mérito, alega inaplicabilidade da multa aplicada e o seu caráter confiscatório. Transcreve o texto do art. 158 do RPAF, julgados do Conseg e jurisprudência do STF em apoio aos seus argumentos.

Em face do exposto, requer o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, a fim de que: “*(i) seja anulado o v. acórdão recorrido proferido pela 4º Junta de Julgamento Fiscal, à luz da decisão proferida pelo E. CONSEF no julgamento do A.I. nº 207140.0005/19-0, na medida em que, além dos vícios insanáveis inerentes ao lançamento fiscal, restou demonstrado que o órgão de julgamento de primeira instância não considerou todas as provas apresentadas pela Recorrente, o que, além de ferir o princípio da verdade material, tolhe o direito de defesa e contraditório garantidos pela Constituição Federal; (ii) na remota hipótese de não se entender pela nulidade do v. acórdão recorrido, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, uma vez que a manutenção de lançamento fiscal eivado de vício material viola as disposições do art. 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto nº 7.629/99 e art. 142, do CTN; (iii) Subsidiariamente, na remotíssima hipótese de esse E. CONSEF entender pela manutenção, ainda que parcial, do lançamento fiscal, o que se admite apenas para argumentação, requer-se a devida análise do conjunto probatório apresentado pela Recorrente, a fim de que sejam excluídos os valores cujos comprovantes de pagamento foram acostados aos autos, bem como seja reconhecida a improcedência da infração 03, dado que não há nos autos qualquer prova acerca da existência de vínculo contratual entre as prestadoras de serviço de transporte e a Recorrente; e (iv) Por fim, se o caso da hipótese descrita acima, requer-se o cancelamento integral da multa aplicada, nos termos do disposto no art. 158, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 7.629/99), uma vez que, além de demonstrado o recolhimento do imposto, não foi constatado dolo, fraude ou simulação nas infrações imputadas à Recorrente”.*

Termos em que pede Deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, noto que o Sujeito Passivo aduz nulidades do Auto de Infração e nulidades da Decisão recorrida. Dada a relação de prejudicialidade, inicia o exame pelas alegações de nulidade relacionadas ao Auto de Infração, conforme segue.

Quanto à alegação de nulidade da Infração 02, ao argumento de que houve erro no enquadramento legal da conduta, verifico que, a despeito do equívoco adotado na referência ao dispositivo legal infringido pela conduta autuada, a sua descrição foi adequada, denunciando que o ato ilícito se refere à falta de retenção do ICMS incidente nas prestações de serviço de transporte, tomadas pela Recorrente. Ademais, o Demonstrativo de Débito traduz com clareza e individualidade cada uma das operações e possui título que não dá margem a dúvidas, pois explica tratar-se de antecipação tributária relativa a serviços de transporte prestados por empresas não inscritas neste Estado.

Entendo, portanto, que pela descrição dos fatos restou evidente a conduta e o enquadramento legal

da infração, atendendo ao quanto disposto no art. 19 do RPAF/99, abaixo transcrito.

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal."*

Quanto à alegação de nulidade da Infração 03 ao argumento de que as empresas contratadas têm inscrição no Estado, tal alegação tangencia o mérito e como tal será tratada, no momento oportuno.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida por ter alterado os motivos determinantes do lançamento, não merece ser acolhida, pois, como já dito, a verdadeira motivação do lançamento já se encontrava presente e evidente por força da descrição dos fatos, sem que houvesse qualquer prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa do contribuinte, o qual, inclusive, logrou parcial êxito na medida em que identificou os documentos fiscais lançados em duplicidade, elemento tomado em consideração pelo acórdão recorrido para promover a exclusão de algumas operações.

Por fim, quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida por força da desconsideração das provas acostadas à peça impugnatória, noto que, efetivamente, a 4ª JJJ pecou por não ter examinado os documentos fiscais acostados juntamente à defesa, o que acabou resultando em prejuízo ao Sujeito Passivo, que ficou privado do exame e do eventual acolhimento das provas do pagamento do tributo pelas transportadoras (GNRE).

No entanto, considerando que a questão se encontra madura para julgamento, deixo de devolver o PAF para a Primeira Instância, em prestígio ao princípio da celeridade processual.

Assim, examinarei os documentos referidos quando da apreciação do mérito.

Do exposto, rejeito as alegações de nulidade suscitadas.

No mérito, a insurgência recursal se volta às condutas descritas nas infrações 02 e 03, sendo esta a extensão cognitiva do presente recurso.

Quanto à Infração 02, a conduta infratora foi descrita como *"Deixou de proceder a retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste estado, ..."*.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as empresas "Transmarreco" e "Rovil Serviços" são optantes do benefício do crédito presumido, aspecto que não foi levado em consideração para cálculo do tributo devido. Alega também que houve pagamento do imposto pelas empresas transportadoras contratadas e apresenta GNRE's como prova da quitação. Alega estar existindo dupla cobrança do imposto, o que levaria ao Enriquecimento sem Causa do Estado.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST sobre a prestação de serviços de transporte efetivada por transportador autônomo e transportadora não inscrita no Estado, o art. 298 do RICMS/12 disciplina a questão, atribuindo ao contratante a obrigação de reter o imposto devido, conforme abaixo.

*"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;*  
*... "*

Assim, dúvida não há de que a Recorrente é responsável por reter o ICMS devido nas prestações de serviço de transporte contratadas, apresentando-se correto o lançamento neste ponto.

Todavia, como se pode constatar a partir do exame das provas acostadas pela empresa, o imposto devido sobre a prestação foi devidamente destacado pela empresa transportadora, que o incluiu no valor cobrado da empresa autuada, contratante.

Tendo destacado e, consequentemente, recolhido o imposto incidente sobre o frete, representaria incorrer no *bis-in-idem* aceitar-se que o mesmo tributo venha a ser exigido na presente autuação,

o que levaria ao enriquecimento sem causa do Estado, efeito rechaçado pelo nosso ordenamento jurídico.

Ressalto, ademais, que o presente lançamento exige valores relativos ao período de jan/15 a dez/16, o que significa dizer que, na presente data, já não há possibilidade de o Contribuinte ingressar com pedido de restituição, face ao transcurso de mais de cinco anos do recolhimento do tributo respectivo. Assim, sequer essa possibilidade existe para as transportadoras, o que somente reforça a ideia de que não se pode exigir imposto já recolhido.

Ademais, para efeito do cálculo devido, há de se considerar a opção feita pelas empresas “Transmarreco” e “Rovil Serviços” pelo benefício fiscal do crédito presumido de 20% (previsto no Convênio ICMS 106/96), devendo-se deduzir tal percentual na apuração do *quantum debeatur*.

O Demonstrativo de Débito relativo à Infração 02 revela que a presente exigência fiscal se relaciona a serviços prestados por oito empresas transportadoras distintas. Em consulta ao Sistema Sefaz/BA, é possível constatar que houve recolhimento, por meio de GNRE, por parte de quase todas as empresas listadas, com exceção da empresa KGT Transportes Eireli, CNPJ 01.695.000/0001-16, a qual (esta última) não recolheu quaisquer valores para os cofres estaduais, no período autuado.

Quanto aos demais contribuintes, é possível se estabelecer uma vinculação dos recolhimentos realizados com os valores ora exigidos, por força da identidade do valor e do dia da quitação, conforme fez o Sujeito Passivo, mediante extensa relação às folhas 771/774 do processo.

Assim, excluo os valores lançados em relação aos quais reconheço dupla identidade, qual seja, o dia do recolhimento e o montante recolhido, o que leva à redução do montante lançado para R\$72.606,59, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS DEVIDO
jan/15	R\$ -
fev/15	R\$ 1.942,77
mar/15	R\$ 5.464,85
abr/15	R\$ 1.560,01
mai/15	R\$ 1.200,00
jun/15	R\$ -
jul/15	R\$ -
ago/15	R\$ -
set/15	R\$ -
out/15	R\$ -
nov/15	R\$ -
dez/15	R\$ 446,67
jan/16	R\$ 1.355,75
fev/16	R\$ 2.373,60
mar/16	R\$ 7.360,98
abr/16	R\$ 4.317,84
mai/16	R\$ 4.025,47
jun/16	R\$ 2.525,25
ago/16	R\$ 9.304,59
set/16	R\$ 12.323,62
out/16	R\$ 6.784,23
nov/16	R\$ 4.966,77
dez/16	R\$ 6.654,19
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 72.606,59</b>

Quanto à Infração 03, relativamente à alegação de nulidade por falta de prova da existência de contrato formal, noto que o desenlace de tal questão tangencia o mérito da autuação e como tal será tratada, no momento oportuno.

A conduta autuada foi descrita como “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal*”. Trata-se de prestações sucessivas de serviço de transporte, contratadas a transportadoras, pessoas jurídicas, inscritas no Estado da Bahia (conforme

indica o Demonstrativo de Débito, às folhas 28/29), em relação às quais a autuada não fez a retenção do imposto estadual incidente, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os serviços de transporte de carga, por ela contratados, não estão vinculados a um contrato formal e solene de prestação de serviços, motivo pelo qual entende ser inaplicável o instituto da substituição tributária.

Em sua peça informativa, a autoridade fiscal alega que não há necessidade de contrato formal para a transferência da responsabilidade. Cita Parecer emitido pela DITRI, em apoio aos seus argumentos.

A questão tem a ver, portanto, com a interpretação a ser dada ao art. 298, inciso II, c/c o art. 382, incisos I e II do RICMS/12 (então vigente), cuja redação reproduzo abaixo.

*“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.*

...  
*§ 4º Tratando-se de repetidas prestações de serviço de transporte vinculadas a contrato, poderá ser dispensada a emissão de documento fiscal a cada prestação, observado o seguinte (Conv. SINIEF 06/89 e Ajuste SINIEF 01/89):*

*I - a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual* (grifo acrescido), deverá requerer do inspetor fazendário do seu domicílio fiscal autorização nesse sentido;

*II - para obtenção da autorização de que cuida o inciso I deste parágrafo, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço* (grifo acrescido), contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;

...”

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

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

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

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 67/97 (Publicada no Diário Oficial de 29/08/1997) (Republicada no Diário Oficial de 30 e 31/08/1997)*

*Disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas*

*O DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, com base no art. 982 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, resolve expedir as seguintes INSTRUÇÕES*

## *SEÇÃO I*

### *DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE*

#### *VINCULADOS A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS*

*Art. 1º Configura-se a responsabilidade tributária atribuída ao contratante de serviço de transporte, nos termos dos arts. 380 e 382 do RICMS-BA, sempre que sejam preenchidos os seguintes requisitos:*

*I - a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte* (grifos acrescidos) terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;

...”.

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

*“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL*

**ACÓRDÃO CJF N° 0141-11/18**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Falta de provas substanciais para a imputação. Não restou comprovada a existência de contratos formais, nem caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte. Descabe ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0164-11/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeitas 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. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.”

Assim, tenho a Infração 03 por Improcedente.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, tal questão refoge à competência deste Conselho de Fazenda.

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

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 28.996,50
2	R\$ 72.606,59
3	R\$ -
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 101.603,09</b>

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0004/19-4, lavrado contra **JACOBS DOUWE EGBERTS BR COMERCIALIZAÇÃO DE CAFÉS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.603,09**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alíneas “f” e “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos, conforme documentos constantes dos presentes autos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS