

PROCESSO	- A. I. N° 279836.0026/20-2
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0160-04/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0364-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Mantida a decisão de primeiro grau que, após consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) das empresas prestadoras dos serviços de transporte, confirmou que as prestações objeto da fiscalização foram oferecidas à tributação. Todos os CTEs objeto da autuação foram lançados na “Escrita Fiscal” de todas as transportadoras que prestaram os serviços de transporte à Recorrida. Se mantido o presente lançamento, ter-se-ia “bis in idem”, ou seja, dupla imposição por parte do Estado da Bahia de tributo decorrente das mesmas prestações de serviço de transporte das mercadorias/produtos, é dizer, dos mesmos fatos concretos (imposição tributária dupla e idêntica), propiciando eventual enriquecimento sem causa pelo Erário. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) em face do Acórdão em epígrafe, de sua própria lavra, que concluirá pela Improcedência da autuação ao reconhecer que as prestações de serviço de transporte indicadas nos demonstrativos, que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, já haviam sido oferecidas à tributação por parte das transportadoras contratadas pela então Defendente, ora Recorrida.

A Defendente, ora Recorrida, se viu com isso desonerada, ao tempo da prolação da decisão, do montante de R\$ 215.603,93 (fl. 45).

O Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2020 e notificado ao Autuado em 04/01/2021 (fl. 17), para cobrar ICMS, multa (60%) e consectários. A acusação, com ocorrências atinentes aos períodos de apuração de jan/2017 a ago/2019, foi a seguinte:

*Infração 01 - 07.14.03: Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. As operações de transporte com prestações sucessivas estão enquadradas no regime de substituição tributária, sendo o tomador de serviço o responsável pelo recolhimento do imposto. [...] Enquadramento legal: Art. 34, inciso III, da Lei 7.014/96, C/C art. 298, do RICMS publicado pelo Decreto 13.780/12. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96. Total da Infração: R\$ 118.632,64.*

O contraditório se desenvolveu de modo regular, com **Defesa** (fls. 19 a 21), arguindo a regular escrituração dos CTEs pela prestadora de serviço contratada pela Defendente (com destaque regular do ICMS retido), e aduzindo que a substituição tributária pressupõe existência de contrato (art. 298, inciso II do RICMS), o que não houve; e **Informação Fiscal** (fls. 33 a 34), sustentando o Auto de Infração ao invocar Parecer SEFAZ/BA nº 17.445/2012 (a respeito do “contrato formal”,

destacando habitualidade e vínculo informal entre a tomadora, autuada, e a prestadora de transporte).

Em 19/07/2022, a 4<sup>a</sup> JJF decidiu pela insubsistência da infração, consoante fundamentação a seguir transcrita:

**VOTO**

*No mérito, o Auto de Infração, em tela, lavrado em 20/12/2020 resultou de uma ação fiscal realizada por Auditores Fiscais lotados na unidade Fazendária IFEP INDÚSTRIA, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 504662/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto, por ter deixado de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal nos anos de 2017, 2018 e 2019, conforme demonstrativos de fls. 07/14 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$ 118.632,64, com enquadramento no art. 34, inc. III, da Lei 7.014/96, c/c art. 298, do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/12, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e”, da Lei 7.014/96.*

*Como posto na descrição dos fatos da imputação, e, por conseguinte, na fundamentação legal a falta de retenção do imposto (ICMS) e o consequente recolhimento aos cofres do Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, estariam em desacordo com o artigo 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, que assim dispunha à época dos fatos:*

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

- I- realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita nesse estado;
- II- que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. (Grifos acrescidos)

*Em sede de defesa, o sujeito passivo diz que se faz oportuno registrar, que as operações apontadas no auto de Infração ora impugnado, foram realizadas na sua grande maioria pela empresa “TRANSPORTES MANDACARU LTDA”, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, que prestou serviços para a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA, Contribuinte Autuado.*

*Mais adiante, pontua que nestas operações, mais especificamente “CFOP 1.352 - Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial” o ICMS correspondente a cada conhecimento de transporte, foi destacado pelo prestador do serviço nos CT-e e todos eles se encontram escriturados, corroborando a afirmação de que tudo está devidamente registrado, o imposto apurado e recolhido, nada mais tendo a que o Estado reclamar.*

*Compulsando, então o demonstrativo de fls. 07/14 dos autos, que dá sustentação a autuação, vê-se que os serviços de transportes prestados a JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA foram executados, também, por mais 02(duas) empresas, são elas a TRANSPORTES ATLAS LTDA., CNPJ 60.664.828/0012-29, I.E. 001.175.880 e a RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA, CNPJ 13.579.271/0001- 95, I.E. 001.066.944.*

*Verifica-se, portanto, que os serviços de transporte tomados pela impugnante não se enquadram na hipótese do inc. I, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, qual seja, a de serviços de transporte prestados por transportador autônomo ou por empresas não inscritas perante o cadastro de contribuintes do Estado da Bahia.*

*Registra que o regulamento de ICMS, em seu art. 298, II, estipula que somente ocorrerá a substituição tributária quando houver contrato para prestação de serviços continuados, o que efetivamente não ocorre neste caso.*

*Invocando o inc. II do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, consigna que se sujeitam à retenção do ICMS sobre os serviços tomados e os consequentes recolhimentos por substituição tributária, aqueles que envolvam “repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato”. Ou seja, aduz que, para que exista o dever de retenção do ICMS, é imperioso que os transportadores “TRANSPORTES MANDACARU LTDA”, “TRANSPORTES ATLAS LTDA” e “RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA.” e o tomador dos serviços de transporte a “JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA”, empresa autuada, tenham firmado contrato de prestação de transportes sucessivos, o que frisa, não é o caso dos autos.*

*Compulsando detidamente os autos, de fato, não se vê das peças que compõem o PAF, qualquer documentação que venha demonstrar a celebração de contrato de prestação de serviço de transporte entre a impugnante, a “JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA”, e as empresas “TRANSPORTES MANDACARU LTDA”, “TRANSPORTES ATLAS LTDA” e “RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA.”, o que é ratificado pelos autuantes, em sede de informação fiscal; todavia, como bem destacado pelos mesmos, os contratos não precisam ser necessariamente escritos. Neste caso, a habitualidade das prestações de serviços de transporte continuados, caracteriza a prestação dos serviços sucessivos, ultrapassando a necessidade do contrato formal,*

como assim argui o sujeito passivo, para se sujeitar à exigência esculpida no inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, acima destacado.

*Não obstante tal entendimento vejo que não deve lograr êxito a acusação objeto do Auto de Infração em análise. A imputação é de que o deficiente deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, referentes às operações constantes dos demonstrativos de fls. 7/14 dos autos; entretanto, consultando a Escrituração Fiscal Digital (EFD) das empresas “TRANSPORTES MANDACARU LTDA”, CNPJ/MF 93.520.997/0004-34, I.E. 059.924.722, “TRANSPORTES ATLAS LTDA.”, CNPJ 60.664.828/0012-29, I.E. 001.175.880 e a “RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA.”, CNPJ 13.579.271/0001-95, I.E. 001.066.944, têm-se que foram oferecidos à tributação, quando se vê registrados todos os CT-e, objetos da autuação, o que, mantendo tal autuação, caracterizaria a ocorrência do “bis in idem” ou seja, o recolhimento devido pelas operações de serviço de transporte das mercadorias/produtos duas vezes aos cofres do Estado, indo de encontro à legislação pertinente.*

*Ademais, em relação as operações de prestações de serviços de transportes efetuados pela “RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA.”, CNPJ 13.579.271/0001-95, I.E. 001.066.944, para “JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA”, empresa autuada, não se pode, mesmo, tratar como operações sucessivas de transporte, vez que, no período fiscalizado de 01/01/2017 a 31/01/2019, só se observa 05 (cinco) operações e em meses alternados, mais especificamente em 24/04/2018, 21/05/2018 e 26/07/2018, e mais 02 (duas) outras operações no dia 06/08/2019, todas elas com o registro na sua escrita fiscal, atestando, também, como dito acima, que foi oferecido o imposto (ICMS) devido aos cofres do Estado da Bahia.*

*Cabe aqui destacar que este Julgador atuou, também, como Relator de outro PAF de nº 279505.0003/18-8 em situação semelhante, onde manifestou de forma igual, pela improcedência da autuação, o que foi acompanhado pelos demais membros da Junta de Julgamento, no caso específico, está própria 4ª JJF, com a mesma composição, através do Acordão nº 0057-04/19, mantido pela 2ª Câmara de Julgamento pelo Acordão nº 0100-12/20-VD.*

*Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Foi interposto Recurso de Ofício.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos e, por considerá-los devidamente instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 22/11/2022, para julgamento.

## VOTO

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.

A lide demanda avaliar se agiu com acerto a 4ª JJF, após afastar a Informação Fiscal e, examinando a escrita fiscal da Recorrida e das prestadoras de serviço, acatar a tese defensiva de que se estaria cobrando o mesmo imposto, devido pelos mesmos fatos tributários, em duplicidade (*bis in idem* tributário).

A distinção entre “*bis in idem*”, “bitributação”, “dupla tributação” e “pluritributação” na literatura jurídica tributária (e na pragmática das lides tributárias) é muito menos óbvia do que aparenta, dada as diferentes perspectivas de análise, o que demanda ser feito (partindo da competência tributária, nacional e internacional; passando pela competência de cada ente tributante e pela tipicidade constitucional e infraconstitucional dos tributos; até o exame da subsunção dos eventos concretos, dos “fatos”, às hipóteses tributárias cabíveis).

Posicionando-se sobre o tema, aliás, é valiosa a lição de Fábio Brun Goldschmidt (*Teoria da Proibição de Bis in Idem no Direito Tributário e Sancionador Tributário*, São Paulo: Noeses, 2014, p. 51-52):

*“Mas é possível falar-se, tecnicamente, em uma proibição geral de bis in idem no Direito Tributário Brasileiro? Desde já, permitimo-nos responder: não em termos amplos, irrestritos. Apenas em termos. [...] Isso porque no plano concreto, factual (atinente à construção da norma individual e concreta pelo operador do Direito, mediante atividade de lançamento), ninguém ousará dizer que a máxima não tem aplicação. É elementar que, v.g., um tributo exigido pelo Fisco e quitado pelo contribuinte não pode ser novamente cobrado. Aliás, trata-se da mera aplicação da regra segundo a qual o pagamento extingue a obrigação tributária. Elementar também que a realização de um único fato gerador não pode dar margem a um duplo ou múltiplo lançamento tributário. A realização concreta da hipótese de incidência admite uma única constituição do crédito pelo Fisco, que*

*corresponde e esgota aquele evento, com interdição ao bis.”*

Não é momento de estender na análise, mas nos parece que a questão fundamental para a lide é que do mesmo fato jurídico tributário (prestações concretas de serviço de transporte, de um dado prestador a um dado tomador) somente uma única relação jurídica tributária obrigacional e contributiva surge, com um e apenas um objeto prestacional, em face do mesmo ente tributante competente para instituir o ICMS na operação de transporte, ainda que no pólo passivo se encontrem mais de uma categoria de sujeitos.

Nesse caso, a fixação de um enunciado normativo que institui pluralidade de agentes no pólo passivo da relação contributiva, e de categorias distintas (por exemplo, o **contribuinte** - no caso, o art. 5º, § 2º, inciso II da Lei nº 7.014/96 - e o **substituto** - no caso, o art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96) conduz à convicção de que não se está a cobrar duas prestações tributárias distintas, mas a mesma prestação, que pode ser exigida preferencialmente de um ou de outro, ou pode ser exigida solidariamente, consoante as normas previstas na legislação tributária, caso a caso.

E exigi-la em duplicidade, constatado que houve a constituição do crédito por meio da emissão e do CTE (conhecimento de transporte eletrônico) e de seu registro, por parte do substituído, em sua escrita fiscal, implicaria enriquecimento sem causa do Estado.

Convém destacar que, contrariamente com o que ocorre com a circulação de mercadorias indicadas no Anexo I da Lei nº 7.014/96 (que implicam substituição “com encerramento da fase de tributação” - art. 9º da Lei nº 7.014/96), não é de dessumir que inadimplido o dever do substituto, fique o substituído a salvo da cobrança. Do mesmo modo, resolvida a obrigação pelo substituído, repita-se, no caso do ICMS-transporte, não é de se inferir que deva o Fisco restituí-lo de indébito.

Dito de outro modo: não visualizo da legislação regra de “responsabilidade” (*rectius*, sujeição passiva) exclusiva, por parte do tomador de serviço de transporte, no caso de ICMS-transporte.

A 4ª JJF agiu com acerto ao constatar, em consulta à Escrituração Fiscal Digital (EFD) - embora não presente nos autos, é de acesso aos agentes fazendários - que os emitentes dos CTEs foram a empresas prestadoras de serviço inscritas como contribuintes no CAD-ICMS, e que essas destacaram o ICMS-transporte. Com isso, dúvida não há de que as prestações foram submetidas à tributação.

Constatado que tais prestações foram submetidas à tributação, é de somenos ingressar na tormentosa questão (cuja repercussão vem-se erodindo dada a reforma por que passou o ICMS baiano com a alteração do art. 298 do RICMS-BA/12 com o Decreto nº 19.781, de 24/06/2020) do que se quis significar com “*repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*”.

Destaco precedente desta mesma Câmara, em derredor da tormentosa interpretação do art. 298, inciso II do RICMS-BA/12 (em sua antiga redação) - Acórdão CJF nº 0031-12/22, julgado em 03/02/2022.

Ali, mesmo o voto divergente e vencido (sobre o que se enunciou como “*validade dos contratos não formais na realização de prestações sucessivas de serviço de transporte*”) reconheceu que “*conforme diligência realizada pela ASTEC junto ao PAF vinculado ao Auto de Infração nº [...], restou comprovado que as transportadoras contratadas emitiram conhecimentos de transporte e recolheram o ICMS incidente sobre os serviços de transporte por elas prestados para o Autuado [...]*”.

Ora, se o **substituído** comprovadamente submeteu a operação à tributação e promoveu o destaque do imposto, é de somenos investigar se há ou não fundamento para reconhecer o tomador do serviço como **substituto** - salvo para, eventualmente, imputar-lhe a infração por descumprimento do dever instrumental de escrituração adequada (emissão, ele substituto, do CTE).

Não me parece ser o caso, aliás, dada a insegurança em fixar tal infração a partir dos elementos dos autos.

Por todo o exposto, acompanho o entendimento emanado pelo órgão julgador de primeiro grau, sem qualquer reproche, no sentido de concluir pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

### VOTO EM SEPARADO

Com a devida *venia*, no caso sob análise, o que é determinante para exoneração da exação ao Recorrido é o fato de inexistir a condição de substituto tributário como tomador dos serviços de transporte, à época dos fatos geradores de janeiro de 2017 a agosto de 2019, nos termos previstos no art. 298, II do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), pelo qual condicionava, como hipótese legal para tal, “*repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*” e, como restou consignado na Decisão recorrida, não é o caso dos autos, conforme excerto a seguir transcreto:

*“Ou seja, aduz que, para que exista o dever de retenção do ICMS, é imperioso que os transportadores “TRANSPORTES MANDACARU LTDA”, “TRANSPORTES ATLAS LTDA” e “RAJAN TRANSPORTES COM IND. LTDA.” e o tomador dos serviços de transporte a “JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA”, empresa autuada, tenham firmado contrato de prestação de transportes sucessivos, o que frisa, não é o caso dos autos.”*

Portanto, considerações alusivas à condição de contribuinte “substituído” ou “substituto”, a exemplo de: “*Do mesmo modo, resolvida a obrigação pelo substituído, repita-se, no caso do ICMS-transporte, não é de se inferir que deva o Fisco restituí-lo de indébito.*”, não coadunam com as prestações de serviços de transporte, objeto desta exação, por não se enquadarem à hipótese legal de “*repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato*”, condição à sujeição para a substituição tributária, à época, razão para não emitir juízo de valor a respeito de tal enfoque.

Neste sentido, do mesmo modo que o voto condutor, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, porém, entendo suficiente para a exoneração da exação ao Recorrido o fato de inexistir a condição de substituto tributário ao tomador dos serviços de transporte.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279836.0026/20-2 lavrado contra **JAUENSE DO NORDESTE EMBALAGENS LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO EM SEPARADO

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS