

PROCESSO	- A. I. Nº 232877.0017/20-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VOI TRANSPORTES LTDA.
RECORRIDOS	- VOI TRANSPORTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0146-04/21-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/07/2024

## 2ª CJF DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0259-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Entende-se que nos serviços de transporte de carga contratados, não vinculados à contrato, não caberia a observância do quanto previsto no inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012, sendo que não é meramente o contrato tácito. A Instrução Normativa nº 67/97, disciplina que é necessário contrato formal nesses casos, que determina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas e naquele dispositivo mais uma vez restou evidenciado a exigência de contrato formal, pois se constata é que a recorrente ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga não tinha previsão nem intenção da contratação dos futuros serviços, não sendo pertinente assim manter o entendimento prévio de que os serviços de transporte prestados teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento nas regras dispostas no art. 298. A avaliação é de hipótese de operações isoladas e autônomas, sem qualquer vínculo contratual, partindo, pois, da premissa que os contratantes não tinham conhecimento prévio da demanda das referidas contratações, de forma que em momento algum firmou compromisso antecipado com a empresa autuada prestadora do serviço de transporte, sendo razoável imaginar que, visando atender uma necessidade eventual, qualquer interessado faça uma cotação de preços no mercado antes de celebrar a contratação de transporte. Assim, não se pode descartar a hipótese de os contratantes terem se valido desse procedimento, à medida em que se impunha a necessidade da contratação do serviço na qual não estava vinculado a contrato de prestação de serviço, não há que se falar em ilegitimidade passiva. Portanto, é fato que o contribuinte do imposto é o recorrente autuado, cabendo a ele a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nos serviços prestados. Infração subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos pela Fazenda Pública Estadual e o autuado, respectivamente, em razão do Acórdão proferido pela 4ª JJF nº 0146-04/21-VD, que julgou

Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 22/09/2020, para constituir crédito tributário no valor de R\$ 1.051.690,02, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia à fl. 08, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

**INFRAÇÃO 1 - 02.07.03:** *Deixou de recolher ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transportes tributada como não tributada, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia à fl. 08. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.051.690,02, com enquadramento no artigo 1º, inc. II, art. 2º inc. VI; e art. 32, da Lei nº 7.014/96, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.*

O autuado apresenta impugnação às fls. 16/29 dos autos. O Autuante acosta sua Informação Fiscal às fl. 45/46.

A 4ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando por unanimidade Procedente em Parte o presente Auto de Infração:

**VOTO**

*Preliminarmente, diz o Contribuinte Autuado, que em toda a documentação acostada ao procedimento, faltou consolidarem-se os requisitos delineados no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, que ao seu entender, prejudica o escorreito direito à ampla defesa, por inobservância dos dispositivos legais que garantem a identificação precisa da infração cometida por parte do suposto infrator.*

*Não somente isto, diz que o agente Fiscal Autuante, deixou de aplicar dispositivo legal expresso no Regulamento do ICMS do Estado Bahia (RICMS/BA), publicado pelo Dec. Nº 13.780/2012, que também, ao seu entender, afasta a responsabilidade do Contribuinte in casu. Aliás, sobre este item preliminar de nulidade, ao meu sentir, trata-se de arguição de mérito, sobre a qual me posicionarei no momento oportuno.*

*Sobre o primeiro item da preliminar de nulidade, que diz respeito à falta da identificação precisa da infração cometida, não é o que vejo da autuação. Diferentemente do arguido pela defesa, constato que o presente processo está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo, apurados consoante o demonstrativo constante do CD/Mídia à fl. 08 dos autos, com a indicação clara dos Conhecimento de Transportes Eletrônico (CT-e), que dão azo à autuação, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na identificação precisa da infração cometida, não ensejando qualquer outra produção de prova, na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea "a" do mesmo diploma legal.*

*Também se observa de preliminar de nulidade, a arguição do defendente de que há uma contradição entre o período da auditoria fiscal autorizado por parte da Ordem de Serviço (OS) nº 504299/20, e o período fiscalizado constante no Auto de Infração nº 2328770017/20-7, sendo este último mais abrangente.*

*Têm-se do termo de cientificação de início da ação fiscal em comento, o destaque de que o procedimento abarcaria o período de 01/01/2017 a 31/07/2020, porém, os dados de lavratura do Auto de Infração, constante da fl. 01 dos autos, traz o indicativo da O.S nº 504299/20, com período fiscalizado de 01/01/2017 a 31/08/2020, o que, ao entender do Contribuinte Autuado, sua defesa torna-se temerária e absortamente afetada.*

*Não interpreto que tal incongruência possa ter afetado a defesa. Talvez restaria razão ao defendente, caso houvesse sido constituído lançamento fiscal acima do período indicado no termo de Cientificação de Início da Ação Fiscal à fl. 6 dos autos. Como se pode observar de todas as ocorrências das infrações imputadas, a data de ocorrência do último lançamento corresponde a 31/07/2020, que é a data limite da ação fiscal constante do citado termo de cientificação da ação fiscal, objeto em análise, não obstante o indicativo final da ação fiscal, constante da O.S nº 504299/20, seja de 31/08/2020.*

*Noutro giro, diz o Contribuinte Autuado, que há irregularidade no termo de início da ação fiscal, onde, ao seu entender, inquia de nulidade o Auto de Infração, pois não está presente requisito expresso descrito no CTN (Lei nº 3.956/81), precisamente em seu artigo 127, § 1º, inc. II, recepcionado pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), em seu artigo 28, inc. I, que deveria ser colhida a sua assinatura no termo de cientificação, onde registra que não há qualquer assinatura, quer seja no instrumento de cientificação, ou em recibo próprio, apenas uma suposta "Data de Ciência" no citado instrumento.*

*Também não vejo como proceder tal preliminar de nulidade. O que se observa dos autos, é que do Termo de Cientificação de Início de Ação Fiscal, arguido pelo defendente, fora efetuado por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, instituído pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia, com a inserção do Art. 127-D, conforme abaixo:*

*Art. 127-D. **Fica instituída a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo de tributos estaduais por meio de portal de serviços na rede mundial de computadores, denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, sendo que:** (Grifo acrescido)*

***I - a Secretaria da Fazenda utilizará a comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades:** (Grifo acrescido)*

- a) científicar o sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos;
- b) encaminhar notificações e intimações; (Grifo acrescido)
- c) expedir avisos em geral;
- (...)

*Parágrafo único. A comunicação eletrônica nos termos deste artigo será considerada pessoal para todos os efeitos legais, observando-se o seguinte: (Grifo acrescido)*

**I - considerar-se-á realizada no dia em que o sujeito passivo acessá-la;** (Grifo acrescido)

**II - nos casos em que o acesso se dê em dia não útil, será considerada como realizada no primeiro dia útil seguinte;**

**III - caso o acesso não seja realizado no prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de seu envio, será considerada realizada no dia útil seguinte ao término desse prazo;**

Neste contexto, através do DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, a Sefaz estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes, para dentre outras finalidades, encaminhar avisos, comunicações, intimações, notificações e científicá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, como assim procedeu assertivamente o agente Fiscal Autuante, in casu, ao expedir Termo de Cientificação de Início de Ação Fiscal (artigo 28, inc. I do RPAF/BA), cuja ciência, do defendant, se deu em 15/09/2020, portanto 06 (seis) dias após sua data de postagem que ocorreu dia 09/09/2020, onde a comunicação, diferentemente do arguido na peça de defesa, já houvera sido considerada pessoal para todos os efeitos legais, de forma tácita, no dia anterior, ou seja, dia 14/09/2021, com os seus efeitos legais no dia útil seguinte, mesma data que houvera tomado ciência do início dos procedimentos de auditoria fiscal.

Considerando, portanto, que os requisitos de constituição do lançamento estabelecidos através do art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estão corretamente preenchidos, em perfeita sintonia com o artigo 142 do CTN, agora por DTE – Domicílio Tributário Eletrônico, nos termos da inserção do Art. 127-D no COTEB, pela Lei nº 13.199, de 28/11/2014, afasto também esta arguição de nulidade do Auto de Infração em epígrafe, e passo a enfrentar o seu mérito.

No mérito, trata-se de Auto de Infração lavrado em 22/09/2020, resultante de uma ação fiscal realizada por Auditor Fiscal lotado na unidade Fazendária INFRAZ RECONCAVO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 504299/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de imposto (ICMS), por ter deixado de recolher ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transportes tributada como não tributada, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia à fl. 08.

Lançado ICMS no valor de R\$ 1.051.690,02, com enquadramento no artigo 1º, inc. II, art. 2º inc. VI; e art. 32 da Lei nº 7.014/96, mais multa aplicada de 60%, na forma do art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Como destacado anteriormente, o Contribuinte Autuado diz que a Fiscalização deixou de aplicar dispositivo legal expresso no Regulamento do ICMS do Estado Bahia (RICMS/BA), publicado pelo Dec. nº 13.780/2012, que ao seu entender, afasta a sua responsabilidade, in casu, apondo como substituto tributário da exigência tributária ora em lide, o tomador do serviço de transporte, objeto da autuação, nos termos do inc. III, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 13.780/2012, com redação atual dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, conforme abaixo reproduzido:

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

(...)

**III - empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo Simples Nacional. (Grifos acrescidos)**

Observa-se também, que a redação anterior dada ao caput do art. 298, pelo Decreto nº 19.384, de 20/12/19, DOE de 21/12/19, efeitos de 01/01/20 até 26/06/2020, era a seguinte:

**“Art. 298. São sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste estado na condição de normal, e desde que:**

**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;”**

Por sua vez, a redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19, era também a seguinte:

**“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;”*

*Cabe então aqui destacar, que dado o período abarcado pela ação fiscal em lide, que diz respeito ao período de 01/01/2017 a 31/07/2020, a autuação alcança as disposições do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 13.780/2012, seja com a redação atual dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, seja com a redação dos 2 (dois) outros Decretos, ou seja, o de nº 19.384, de 20/12/19, efeitos de 01/01/2020 até 26/06/2020, e o Decreto de redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19, como acima destacado.*

*Portanto, antes de adentrar na análise da lide, em relação a imputação da infração, que diz respeito à falta de recolhimento do imposto (ICMS), em razão de Prestação de Serviço de Transporte tributada como não tributadas nos termos da inicial, dado à substituição tributária arguida, pelo sujeito passivo, depender de condições na forma disposta no art. 298, acima destacado, ou seja, no caso da redação atual, que o tomador do serviço seja contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal e em relação às redações anteriores, a exigência complementar das operações serem repetidas e vinculadas a contrato; vejo então, a necessidade de se verificar a situação tributária de cada um dos tomadores do serviços de transporte no Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia.*

*É o que se apresenta no quadro a seguir destacado, a partir de informações extraídas do Sistema INC da SEFAZ, com acesso em 20/07/21:*

CNPJ	I.E.	RAZÃO SOCIAL	LOCAL ESTABELECIMENTO
03.990.321/0001-79	053.716.206	PENHA PAPEIS E EMBALAGENS	S. AMARO/BA
02.234.227/0001-27	S/INSC	POLIGRAFICA	APARECIDA DE GOIÂNIA/GO
06.043.069/0001-89	063.743.424	PENHA EMBALAGENS BAHIA	F. DE SANTANA/BA
08.146.077/0001-86	069.388.540	DEPOSITO DE AMPARAS	S. FILHO/BA
15.837.171/0001-47	102.426.348	FEISAN	F. DE SANTANA/BA
32.930.093/0001-40	156.079.840	COM COMÉSTICO HEAVEN	L.FREITAS/BA
49.912.199/0001-13	INSC. ST	FAB. PAPEL N. S. DA PENHA	SÃO PAULO/SP
49.912.199/0004-66	S/INSC	FAB. PAPEL N.S. DA PENHA	PARANÁ/PR
67.734.053/0002-98	133.981.357	B.R.A INDUSTRIAL EIRELI	S. FILHO/BA

*Pois bem! Sobre as datas de ocorrência de 30/06/2020 e 31/07/2020, que estariam abarcadas pelo o art. 298 do RICMS/BA, com a redação atual dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020, compulsando detidamente o levantamento fiscal constante do CD/Mídia de fl. 08 dos autos, mais especificamente o arquivo Excel “Relação de CteEfd\_EmitidosDebMenor.xls”, vejo que se trata de operações de serviço de transportes tomados eminentemente pelo contribuinte de CNPJ 49.912.199/0001-13, cuja a razão social é “FABRICA DE PAPEL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A”, estabelecida no Estado de São Paulo.*

*Neste sentido, não há que se falar em que tais operações estariam sujeita à substituição tributária por retenção do imposto (ICMS), incidente sobre as operações de serviço de transporte de carga contratadas do Contribuinte Autuado, a “VOI TRANSPORTES LTDA”, pela a empresa “FABRICA DE PAPEL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A”, vez que não se trata de contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, nos termos do art. 298 do RICMS/BA, com a redação atual dada pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020.*

*Mantida, portanto, a atuação em relação as datas de ocorrência de 30/06/2020 e 31/07/2020.*

*Por sua vez, as demais datas de ocorrência da autuação, relativas ao período de 01/01/2017 até 31/05/2020, serão analisadas de forma conjunta, nos termos da disposição do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 13.780/2012, seja com a redação dada pelo Decretos nº 19.384, de 20/12/19, efeitos de 01/01/2020 até 26/06/2020, ou seja com a redação dada pelo Decreto de redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19, como acima destacado, pois as condições impostas para estarem as operações abarcadas pelo instituto da substituição tributária são as mesmas, ou seja, que o tomador do serviço seja contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, mais a exigência complementar das operações serem repetidas, mais especificamente sucessiva, e vinculadas a contrato.*

*Pois bem! As operações de serviços de transporte de cargas tomados pelas empresas com o CNPJ 02.234.227/0001-27 (POLIGRAFICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.) e o CNPJ 49.912.199/0004-66 (FABRICA DE PAPEL E PAPELAO NOSSA SENHORA DA PENHA S/A.), estabelecidas no Estado de Goiás e Paraná, respectivamente, não HÁ que se arguir que tais operações estariam sujeitas à substituição tributária por retenção do imposto (ICMS), incidente sobre as operações de serviço de transporte de carga contratado, vez que não se tratam de operações tomadas por contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia, inscritos, na condição de normal, junto ao Cadastro de Contribuintes da SEFAZ.*

Mantida, portanto, a atuação em relação a todas as operações ocorridas no período de 01/01/2017 até 31/05/2020, em relação aos CNPJ de nºs 02.234.227/0001-27 e 49.912.199/0004-66.

Quanto aos serviços de transporte de cargas tomado pelas empresas, relativo aos demais CNPJ constantes do demonstrativo de débito da autuação, exceto o de nº 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), ou seja, mais especificamente os CNPJ de nºs 06.043.069/0001-89 (PENHA EMBALAGENS BAHIA LTDA.), 08.146.077/0001-86 (DEPOSITO DE APARAS NOSSA SENHORA DA PENHA LTDA.), 15.837.171/0001-47 (FEISAN DISTRIBUIDORA DE PAPEL LTDA.), 32.930.093/0001-40 (COMERCIO DE COSMETICOS HEAVEN EIRELI) e 67.734.053/0002-98 (B.R.A. INDUSTRIAL EIRELI), todos se situam no Estado da Bahia, **porém, não envolve repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato**, ensejando, assim, a cobrança do imposto (ICMS) incidente na operação do Contribuinte Autuado e não do tomador dos serviços de transporte de cargas como contribuinte substituto, nos termos arguido na peça de defesa, **vez que em todo o período da autuação as operações transacionadas com os citados CNPJ, não ultrapassaram o número de 2 (duas) ou 3 (três) contratações**, com cada uma dessas empresas, não caracterizando operação sucessiva.

Mantida, portanto, a atuação em relação as datas de ocorrência do período de 01/01/2017 até 31/05/2020, relativa às operações de transportes tomados pelas empresas de CNPJ destacados no parágrafo anterior, por não estarem abarcadas pela obrigatoriedade, e por conseguinte, a responsabilidade da retenção do imposto (ICMS) incidente nas operações, pelo tomador do serviço.

Por fim, em relação aos serviços de transporte de cargas tomado pela empresa de CNPJ nº 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), por se tratar de operações sucessivas, ou seja, de que envolveu repetidos serviços de transportes de cargas ao longo do período fiscalizado, mais especificamente no levantamento constam a ocorrência de 358 (trezentos e cinquenta e oito), operações de prestação de serviço, entre o Contribuinte Autuado (VOI TRANSPORTES LTDA.), e a empresa tomadora do serviço de transporte de cargas, a de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), vejo então restar procedente a arguição do sujeito passivo, de que se trata de operações abarcadas pelo art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, ensejando, assim, suas exclusões da autuação, por ilegitimidade passiva da obrigação tributária, **vez que, nessa situação, o sujeito passivo da obrigação por substituição tributária, é o tomador dos serviços de transportes de cargas e não o prestador de serviço**, como assim está posto na autuação.

É claro a disposição do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, seja com a redação dada pelo Decretos nº 19.384, de 20/12/19, efeitos de 01/01/20 até 26/06/2020, ou seja com a redação dada pelo Decreto de redação originária dada ao art. 298, efeitos até 31/12/19, ou seja, são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste Estado na condição de normal, que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato (inc. II).

Sobre as repetidas prestações de serviços, isto é, serviços continuados de prestação de serviços entre o Contribuinte Autuado (VOI TRANSPORTES LTDA.), e a empresa de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), ao longo de todo o período fiscalizado, ou seja, de 01/01/2017 a 31/08/2020, não vejo restar dúvida.

Quanto à existência de contrato entre as partes, vejo não existir nos autos formalmente, todavia, como já me posicionei anteriormente em outros julgados de minha relatoria, 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 sujeitar à exigência esculpida no inc. II, do art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, em relação as operações de serviços de transportes com a empresa de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), estabelecida no município de Santo Amaro (BA).

Isto posto, vejo restar nula a cobrança do imposto (ICMS) incidente sobre as operações de transporte de cargas entre o Contribuinte Autuado (VOI TRANSPORTES LTDA.), e a empresa tomadora do serviço de transporte de cargas, de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), estabelecida no município de Santo Amaro (BA), por ilegitimidade passiva nos termos do art. 18, inciso IV, alínea "b" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, recomendando a renovação do procedimento fiscal nos termos do art. 21 do mesmo diploma legal, a salvo da falha apontada, devendo ser observado o prazo decadencial.

Em sendo assim, resta subsistente parcialmente a imputação de nº 1 do Auto de Infração em epígrafe, pela exclusão da cobrança do imposto (ICMS) incidente sobre a operações de transporte de cargas entre o Contribuinte Autuado (VOI TRANSPORTES LTDA.), e a empresa tomadora do serviço de transporte de cargas, a de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), alterando o débito do valor de R\$ 1.051.690,02, para o valor de R\$ 860.739,08, na forma do novo demonstrativo de débito abaixo, apurado a partir do levantamento fiscal constante do CD/Mídia de fl. 08 dos autos, mais especificamente o arquivo Excel "Relação de CteEfd\_EmitidosDebMenor.xls":

Data Ocorr	Data Venc	Valor Historio - R\$
31/05/2017	09/06/2017	12.573,40
30/06/2017	09/07/2017	23.286,30
31/07/2017	09/08/2017	15.617,85

31/08/2017	09/09/2017	26.572,19
30/09/2017	09/10/2017	38.265,41
31/10/2017	09/11/2017	36.326,44
30/11/2017	09/12/2017	36.422,28
31/12/2017	09/01/2018	14.935,90
31/01/2018	09/02/2018	42.751,64
28/02/2018	09/03/2018	31.666,77
31/03/2018	09/04/2018	21.398,32
30/04/2018	09/05/2018	12.487,78
31/05/2018	09/06/2018	7.538,19
30/06/2018	09/07/2018	15.688,07
31/07/2018	09/08/2018	42.990,44
31/08/2018	09/09/2018	23.099,71
30/09/2018	09/10/2018	9.720,27
31/10/2018	09/11/2018	12.769,65
30/11/2018	09/12/2018	16.093,35
31/12/2018	09/01/2019	13.915,55
31/01/2019	09/02/2019	17.412,05
28/02/2019	09/03/2019	11.643,27
31/03/2019	09/04/2019	11.642,83
30/04/2019	09/05/2019	23.692,24
30/06/2019	09/07/2019	18.514,21
31/07/2019	09/08/2019	18.066,22
31/08/2019	09/09/2019	33.542,61
30/09/2019	09/10/2019	29.482,57
31/10/2019	09/11/2019	19.488,73
30/11/2019	09/12/2019	30.493,59
31/12/2019	09/01/2020	26.747,80
31/01/2020	09/02/2020	34.700,48
31/03/2020	09/04/2020	20.510,21
30/04/2020	09/05/2020	16.926,05
31/05/2020	09/06/2020	14.726,12
30/06/2020	09/07/2020	37.688,18
31/07/2020	09/08/2020	41.333,41
<b>Total Remanescente do item 1 do Auto de Infração</b>		<b>860.730,08</b>

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A JJF, recorre de ofício da presente decisão para essa 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF//99.

A recorrente por sua vez interpôs Recurso Voluntário, tecendo as seguintes razões de defesa.

Diz que a despeito dos fundamentos firmados no acórdão recorrido, o entendimento ali registrado não deve permanecer. Salienta a recorrente que os contribuintes relacionados no PAF são do mesmo grupo empresarial, o que indicaria, sim, a ocorrência de operações de prestação de serviços sucessivas, além de caracterizarem meros deslocamentos de mercadorias e não propriamente a circulação/transferência de mercadorias na acepção jurídica do termo.

Invoca a Súmula nº 166 do STJ, sinalizando que não seria a recorrente o sujeito passivo da relação jurídica-tributária. Transcreve o art. 298 do RICMS/BA, apontando que nos serviços prestados pela recorrente deve-se aplicar o instituto da substituição tributária, sendo o tomador do serviço o seu Substituto Tributário.

Cita o art. 97, inciso III do CTN, afirmando que as operações lançadas trazem características de sucessivas, em razão da contratação envolver grupo empresarial e não especificamente por uma empresa isoladamente considerada. Traz decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49 de 2021.

Salienta que não há transferência de titularidade das mercadorias, pois trata-se de um único grupo empresarial, cujas operações de serviços de transporte de cargas seriam prestadas para ele.

Conclui que a recorrente não deve integrar a relação jurídica-tributária delineada nos termos do presente Auto de Infração, requerendo a nulidade, conforme art. 18, IV, “b” do RPAF.

Na sessão do dia 27/03/2023, a 2ª CJF decidiu converter o presente processo em diligência a INFRAZ DE Origem, considerando que não foram identificados os pagamentos do ICMS das operações que

envolveram a PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA para as seguintes providências:

*"Intimar o sujeito passivo para apresentar cópias em CD-mídia ou PEN-DRIVER dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC), referente ao CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.) que tem estabelecimento no município de Santo Amaro (BA), no qual fora excluído do lançamento de primeiro grau os débitos por ilegitimidade passiva nos termos do art. 18, IV, "b" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99"*

O Contribuinte/autuado não apresentou os Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC), referente ao CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA).

O conselheiro João Vicente da Costa Neto declarou impedimento sendo substituído pelo conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo.

É o relatório.

## VOTO

### Do Recurso de Ofício.

A Decisão recorrida desonerou o sujeito passivo do débito originalmente exigido em infração única do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, "a" do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A infração em debate:

**INFRAÇÃO 1 - 02.07.03:** *Deixou de recolher ICMS em razão de Prestação de Serviço de Transportes tributada como não tributada, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo constante do CD/Mídia à fl. 08. Lançado ICMS no valor de R\$ 1.051.690,02, com enquadramento no artigo 1º, inc. II, art. 2º inc. VI; e art. 32, da Lei nº 7.014/96, mais multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.*

A JJF fundamentou a improcedência da referida infração, conforme trecho extraído da Decisão recorrida transrito:

*"Por fim, em relação aos serviços de transporte de cargas tomado pela empresa de CNPJ nº 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), por se tratar de operações sucessivas, ou seja, de que envolveu repetidos serviços de transportes de cargas ao longo do período fiscalizado, mais especificamente no levantamento constam a ocorrência de 358 (trezentos e cinquenta e oito), operações de prestação de serviço, entre o Contribuinte Autuado (VOI TRANSPORTES LTDA.), e a empresa tomadora do serviço de transporte de cargas, a de CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.), vejo então restar procedente a arguição do sujeito passivo, de que se trata de operações abarcadas pelo art. 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, ensejando, assim, suas exclusões da autuação, por ilegitimidade passiva da obrigação tributária, vez que, nessa situação, o sujeito passivo da obrigação por substituição tributária, é o tomador dos serviços de transportes de cargas e não o prestador de serviço, como assim está posto na autuação".*

A Junta de Julgamento entendeu que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nos serviços prestados à PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA, em razão da natureza de operações sucessivas (358 operações), restou deslocado a responsabilidade pelo recolhimento à empresa contratante, em observância ao instituto da substituição tributária, previsto no art. 298 do RICMS/BA.

Neste ponto, entendo que nos serviços de transporte de carga contratados, não vinculados à contrato, não cabe a observância do quanto previsto no inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012, abaixo transrito:

***"DAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA***

*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. (grifo não original)*

Assim, discordo do entendimento da JJF, porque ao contrário senso do entendimento do relator, não é meramente o contrato tácito. A Instrução Normativa nº 67/97, disciplina que é necessário contrato formal nesses casos, que determina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas e

naquele dispositivo mais uma vez restou evidenciado a exigência de contrato formal.

A Instrução Normativa nº 67/97, veja-se:

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

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

Dito isto, não considero correto, manter o entendimento prévio de que os serviços de transporte prestados teriam a natureza de operações sucessivas para fins de enquadramento nas regras dispostas no art. 298, acima transcrito.

Dessa forma, o que se constata é que a recorrente ao contratar o serviço de transporte para envio de sua carga não tinha previsão nem intenção da contratação dos futuros serviços. É de se avaliar a hipótese de operações isoladas e autônomas, sem qualquer vínculo contratual, partindo, pois, da premissa que os contratantes não tinham conhecimento prévio da demanda das referidas contratações, de forma que em momento algum firmou compromisso antecipado com a empresa autuada prestadora do serviço de transporte.

Outrossim, é razoável imaginar que, visando atender uma necessidade eventual, qualquer interessado faça uma cotação de preços no mercado antes de celebrar a contratação de transporte. Assim, não se pode descartar a hipótese de os contratantes terem se valido desse procedimento, à medida em que se impunha a necessidade da contratação do serviço.

Não há ilegitimidade passiva, porque o serviço contratado não estava vinculado a contrato de prestação de serviço. Assim, o recorrido é de fato o contribuinte do imposto, cabendo a ele a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS nos serviços prestados.

Pelo exposto, **voto pelo restabelecimento do valor excluído e dou Provimento** ao presente Recurso de Ofício.

Quanto ao **Recurso Voluntário**, destaco que na decisão de piso, foram mantidos na autuação os serviços prestados para a “FÁBRICA DE PAPEL NOSSA SENHORA DA PENHA S/A”, “POLIGRAFICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.” e “FABRICA DE PAPEL E PAPELAO NOSSA SENHORA DA PENHA S/A.”, sendo fundamentado pela decisão recorrida tratar-se de contribuintes não inscritos neste Estado na condição de normal, nos termos do art. 298 do RICMS/BA.

Na referida infração foram também mantidos os serviços prestados aos seguintes tomadores: “PENHA EMBALAGENS BAHIA LTDA.”, “DEPOSITO DE APARAS NOSSA SENHORA DA PENHA LTDA.”, “FEISAN DISTRIBUIDORA DE PAPEL LTDA.”, “COMERCIO DE COSMETICOS HEAVEN EIRELI” e “B.R.A. INDUSTRIAL EIRELI”. A decisão de piso concluiu que, foram irrelevantes o número dos serviços contratados, apesar de serem contribuintes inscritos neste estado da Bahia na condição de normal, afastando, portanto, o conceito de sucessivos transportes contratados.

Na decisão de piso, o relator excluiu do lançamento os serviços prestados pela autuante que foram contratados pela “PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.”, por considerar ser típicas operações sucessivas, tendo sido constatado nos autos a ocorrência de 358 (trezentos e cinquenta e oito) operações de serviços contratados por este mesmo contribuinte ao longo do período fiscalizado.

Diz a recorrente que os fundamentos firmados no acórdão da JJF, não deve permanecer pois os contribuintes relacionados no PAF são do mesmo grupo empresarial, justificando a ocorrência de operações de prestação de serviços sucessivas, além de caracterizarem meros deslocamentos de mercadorias e não propriamente a circulação/transferência de mercadorias na acepção jurídica do termo.

Quanto a Súmula nº 166 do STJ invocada, a Recorrente entende que não seria o sujeito passivo da relação jurídica-tributária. Transcreve o art. 298 do RICMS/BA, e apontando que nos serviços prestados pela recorrente deve-se aplicar o instituto da substituição tributária, sendo o tomador do serviço o seu Substituto Tributário.

A recorrente defende a tese de que ao se realizar o transporte de carga própria, não estaria atuando como prestador de serviço de transporte. E sob essa hipótese, não há que se falar na incidência de ICMS, nem na emissão de CT-e, ante a ausência de prestação de serviços de transporte.

Entretanto, apesar da Recorrente transportar mercadoria de uma empresa terceira, e esta pertencer ao mesmo grupo econômico, deve observar que são empresas distintas, cada qual com personalidade jurídica própria.

Não é razoável que se atue com liberalidade, em favor da outra empresa, mesmo que pertencentes a um mesmo grupo econômico, sob confusão patrimonial.

Intimada para cumprir a diligência e juntar: “cópias em CD-mídia ou PEN-DRIVER dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Cargas (CTRC), referente ao CNPJ 03.990.321/0001-79 (PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.)” a recorrente quedou-se inerte. Assim não podem ser considerados os pagamentos do ICMS das operações que envolveram a PENHA PAPÉIS E EMBALAGENS LTDA.

Dito isto, afasto, pois, a tese defensiva da recorrente, visto que não se pode considerar que as operações lançadas são, em verdade, serviços de transporte de carga própria. Assim, é certo que a Recorrente figura e atua como prestadora de serviço de transporte em favor de terceiro, estando, portanto, referidas operações sujeitas à incidência de ICMS.

Como já exposto, no Recurso de Ofício acima, considero que nos serviços de transporte de carga contratados, não vinculados à contrato, não se aplica o inciso II, do art. 298 do Decreto nº 13.780/2012.

No que toca a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 49 de 2021, destaco que a mesma não se aplica para a tese do Recorrente, pois a matéria tratada na ADC trata-se de circulação interestadual entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que não se aplica aos fatos dos autos em debate.

Pelo exposto, voto pelo **Não Provimento do presente Recurso Voluntário**.

Concluo pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, no sentido de restabelecer o valor excluído, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE no montante de R\$ 1.051.690,02.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232877.0017/20-7, lavrado contra **VOI TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 1.051.690,02, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de junho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

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