

PROCESSO	- A. I. N° 232884.0012/17-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA.
RECORRIDOS	- SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0238-03/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0285-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR AUTÔNOMO OU EMPRESA NÃO INSCRITA NO CAD-ICMS-BA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Lançamento de ofício sem elementos suficientes para se determinar com segurança a infração. Cerceamento de defesa, inobservância do devido processo legal. Infração nula; 2. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. a) TRANSPORTE DE PESSOAS. Infração 02 subsistente; b) TRANSPORTE DE CARGAS. O Autuado logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração insubstancial. Rejeitada parcialmente a preliminar de nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam de Recursos de Ofício e Voluntários (art. 169, I, “a” e “b” do RPAF) apresentado no presente Auto de Infração, lavrado em 29/09/2017, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 852.549,48, através das seguintes infrações:

**Infração 01 - 07.09.03.** *Falta de 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, nos meses de janeiro a abril, agosto a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$ 83.488,94, acrescido da multa de 60%.*

**Consta como complemento:** *“Referente aos serviços de transportes de cargas interestaduais contratados junto às transportadoras Logística e Transportes Brasil Ltda, Braspress Transportes Urgentes Ltda, Multi Log Transporte, Logística e Servicos Ltda, Tupy Transportes de Cargas e Locação Ltda, MR Cunha Transportes Ltda, Transversatil Sul Assessoria e Transportes Ltda, conforme demonstrativo Anexo H, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte”;*

**Infração 02 - 07.14.03.** *Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$ 7.959,46, acrescido da multa de 60%.*

**Consta como complemento:** *“Referente aos serviços de transportes de pessoas contratados a Macedo Jr Transportes e Turismo Ltda., CNPJ: 11.737.515/0001-95 e I.E.: 105.466.198, conforme demonstrativo Anexo E, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte”;*

**Infração 03 - 07.14.03.** *Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de março, abril, julho e setembro de 2013. Exigido o valor de R\$ 761.101,08, acrescido da multa de 60%.*

**Consta como complemento:** *“Referente aos serviços de transportes de cargas interestaduais prestados por Megabiaba do Brasil-transporte Logística S/A, conforme Anexo H-1, parte integrante do Auto de Infração, cópia e mídia entregues ao Contribuinte”.*

O Autuado apresenta **peça defensiva** através de seu representante, fls. 25 a 41. Informa que o estabelecimento baiano autuado é uma unidade fabril, com ênfase na fabricação de equipamento

para a geração de energia eólica, notadamente a fabricação de pás, torres metálicas e montagem das naceles de aerogeradores.

Registra que as acusações descritas nas “Infrações 02 e 03” tratam de situações em que a fiscalização atribuiu a característica de “prestações sucessivas” aos serviços de transporte tomados pela Autuada que, nos termos do art. 298 do RICMS-BA/12, deflagraria o dever de retenção e recolhimento do ICMS por substituição, eis que tratam de serviços pontuais de transporte em que os respectivos transportadores não ficavam à sua disposição de forma ininterrupta durante a vigência do contrato (docs. 05).

Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração devido à ausência de motivação para validar o ato administrativo, mais precisamente à exposição dos fatos e fundamentos jurídicos geradores da vontade administrativa que se exterioriza no ato. Esclarece que, por meio da verificação do Auto de Infração ora impugnado, não é possível depreender quais foram os critérios admitidos pela fiscalização para apontar o suposto inadimplemento do ICMS sobre os serviços de transporte tomados, sendo que a principal mácula se dá em relação à “Infração 01” em que os Autuantes apontam dois fundamentos diferentes para promover a cobrança do imposto.

Registra que, ao expor o enquadramento legal da exigência, aponta infração ao art. 8º, § 6º da Lei nº 7.014/96, cuja norma impõe ao contratante o dever de recolher o ICMS, sob a modalidade de substituição. Indaga que se o motivo da exigência residiria no fato de os prestadores não possuírem inscrição neste Estado da Bahia. Ou, alternativamente, se o motivo da exigência se justificaria no fato de ter havido a retenção do ICMS sobre o fornecimento de determinada mercadoria, conforme hipóteses tratadas no art. 8º da Lei nº 7.014/96, mas não sobre o frete e transporte considerados acessórios à prestação.

Declara que os termos da autuação não deixam claro qual seria a resposta aos questionamentos, pois, o mesmo se dá em relação às demais infrações constantes do auto ora questionado, cujos relatos não possibilitam aferir quais teriam sido os critérios adotados pela fiscalização para fins de considerar que se estaria diante de “*prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal*”.

Alega nulidade sob a motivação de vício material da exigência. Aduz que considerando a carente fundamentação acerca do motivo da exigência, fica impedida de saber quais os verdadeiros motivos que levaram a fiscalização em considerá-la sujeito passivo do ICMS sobre determinados serviços de transporte, o que, por óbvio, não pode ser admitido. Destaca que esses elementos, afasta o Auto de Infração, ora impugnado, pois é carente de qualquer fundamentação, no qual sequer possibilita a identificação clara e precisa dos reais fundamentos da exigência, prejudicando sobremaneira seu exercício da defesa, reproduzindo a alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF-BA/99.

No mérito, alega que há existência de inscrição estadual dos prestadores de serviços, no qual afirma que junta a prova documental referente aos prestadores LOGÍSTICA E TRANSPORTE BRASIL LTDA. – EPP, BRASPRESS TRANSPORTES URGENTES LTDA. e TUPY TRANSPORTE DE CARGA E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA. ME (docs. 04) que fazem parte da acusação da Infração 01. Pede afastamento da retenção e recolhimento do ICMS, na forma do art. 298, inciso I do RICMS-BA/12.

Informa que identificou determinadas operações cujos CTs foram cancelados pelos respectivos prestadores de transporte (docs. 06), o que deveria ter sido necessariamente considerado pelos Autuantes. Pede pela exclusão da exigência em relação aos referidos CTs efetivamente cancelados, tendo em vista que tais documentos não materializam qualquer prestação de serviço de transporte eventualmente sujeita à retenção do ICMS.

Defende nas Infrações 02 e 03, ausência de configuração das prestações sucessivas de transporte interestaduais e intermunicipal, conforme os Anexos “E” e “H-1” do auto ora vergastado, nos termos do art. 298, inciso II do RICMS-BA99, cujo teor reproduz, referente às operações de

transporte realizadas pela MACEDO JR. TRANSPORTES E TURISMO LTDA. (“Infração 02”) e MEGABIABA DO BRASIL-TRANSPORTE LOGÍSTICA S/A (“Infração 03”).

Solicita parecer adotado pela fiscalização que teria se pautado na existência de diversas contratações do mesmo transportador, o que presumidamente foi interpretado como “prestações sucessivas” sob o prisma do inciso II, do art. 298 do RICMS-BA/12. Disse que sem analisar os contornos próprios da relação entabulada entre as partes, o Autuante considera que o mero fato de a Autuada ter contratado mais de uma vez o mesmo transportador já seria critério suficiente para exigir-lhe o ICMS nos moldes do referido art. 298 do RICMS-BA/12. Assinala que a expressão “prestações sucessivas” ou, conforme prevê o inciso II, do art. 298 do RICMS/BA, “repetidas prestações”, é a situação em que o prestador do serviço fica, ininterruptamente, à disposição do tomador do serviço, dispensando inclusive a emissão de conhecimento de transporte para acobertar cada viagem.

Disse que instrui os pedidos de compra relativos à contratação da transportadora MEGABIABA DO BRASIL-TRANSPORTE LOGÍSTICA S/A (docs. 05), evidencia os contornos da atividade. Esclarece que, a cada prestação, é fruto de uma solicitação isolada e desvinculada de contratações anteriores ou posteriores do mesmo prestador. Ou seja: tanto não se tratou de uma prestação sucessiva que a Autuada, a cada necessidade, via-se compelida a formalizar pedidos de compra específicos para a realização de cada serviço de transporte individualmente considerado. Ou seja, claramente, não se tratou de situação em que o transportador ficava ininterruptamente à disposição da Autuada, circunstância que atrairia o dever de recolher o ICMS por substituição.

Assevera que essas prestações, por mais que possam ter sido desempenhadas com certa habitualidade, não podem ser enquadradas como sucessivas de acordo com a correta acepção do termo, no qual procede que foram emitidos diversos CTs pelos referidos transportadores, e não apenas um documento, tal como seria o caso de prestações sucessivas. Destaca ainda, que todos os CTs emitidos pela MACEDO JR. TRANSPORTES E TURISMO LTDA. e MEGABIABA DO BRASIL-TRANSPORTE LOGÍSTICA S/A indicaram o CST “00” - Operação Tributada Integralmente, o que permite concluir que o ICMS foi regularmente recolhido nestes casos. Pede que se considere os recolhimentos efetuados pelas transportadoras sob a égide da sistemática regular de recolhimento (docs. 08).

Na **Informação fiscal**, fls. 364 a 369. Nas razões de mérito, quanto à alegação de existência de inscrição estadual dos prestadores de serviço – Infração 01, confirmaram que as empresas BRASPRESS TRANSPORTES URGENTES LTDA. e TUPY TRANSPORTES DE CARGA E LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS LTDA. possuem inscrição no Estado da Bahia. Todavia. Asseveram que tal fato não exime o Autuado da obrigação da retenção e recolhimento do ICMS Substituição Tributária, à luz do art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96.

Sob a alegação de necessidade da exclusão da exigência relativa aos conhecimentos de transportes cancelados, ainda, na Infração 01, afirmam que verificaram que o Autuado comprovou através do demonstrativo CT-e emitidos e posteriormente cancelados pelas transportadoras. Assim, informam que excluíram os documentos fiscais relacionados da exigência fiscal, conforme quadro acostado à fl. 366.

Ainda, na Infração 01, no que diz respeito alegação da defesa de que deveria ser cancelada a exigência formulada sobre conhecimentos de transporte que sinalizam subcontratações, afirmam o não acolhimento da pretensão do Impugnante e reproduzem o inciso V, do art. 8º da Lei nº 7.014/96.

Registraram que anexaram cópia dos CT-e (nº 418, 420, 421 e 422) onde resta expressamente claro as seguintes informações no documento fiscal: “- Tomador do Serviço: Remetente - Início da Prestação: Camaçari-BA - Término da Prestação: Parnaíba-PI - Tomador do Serviço: Gamesa Eólica Brasil Ltda, I.E: 80.180.959”. Transcrevem o Convênio SINIEF nº 06/1989 institui documentos fiscais. Observando os artigos 16 a 21, apontados pelo Autuado identificam dispositivos que tratam da responsabilidade “em que o dever de recolher o ICMS recai na figura da transportadora contratante, conforme prevê o Convênio SINIEF nº 06/1989”, o que não ocorre no

presente caso.

Quanto às alegações das Infrações 02 e 03, de que há ausência de configuração das prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Reproduzem o art. 8º, inciso V da Lei nº 7.014/96, no qual dizem restar clara e precisa quanto à exigência do ICMS Substituto sobre Transportes. No tocante a alegação do Impugnante de que não há que se falar em prestações sucessivas, assinalam que, no caso da Infração 02, todas as operações de transporte de pessoas foram realizadas por MACEDO JR TRANSPORTES E TURISMO LTDA, em todos os meses do ano de 2013, conforme demonstra o quadro de fl. 368. Já o caso da Infração 03, salientam que todas as operações foram realizadas por MEGABIABA DO BRASIL-TRANSP LOGISTICA S/A, no período de março a setembro de 2013, num total de 120 (cento e vinte) operações realizadas, conforme demonstrativo às fls. 17 a 20. Concluíram que pela Procedência em Parte do Auto de Infração, reduzindo a Infração 01 e mantendo integralmente as Infrações 02 e 03.

Em **nova manifestação**, fls. 373 a 381, repete os mesmos argumentos repisando as razões já expostas em sua impugnação. Volta a reproduzir o Acórdão nº 0169-03/12 e cita o Acórdão nº 0263-12/04. Ao final pede pela Improcédência do Auto de Infração.

Nas fls. 383/388, os Autuantes anexam cópia da **informação fiscal** já prestada anteriormente às fls. 364 a 369.

Em **diligência solicitada** por esta 3ª JJF, fl. 406, foi solicitado para que o Autuante examinasse a documentação apresentada pelo Autuado, fls. 149 a 361, cópias dos DACT-es com a finalidade de verificar a efetiva configuração do fato gerador e, caso necessário proceder às exclusões cabíveis e elaborar novo demonstrativo de débito, relativo às Infrações 02 e 03.

Um dos Autuantes apresenta o **resultado da diligência**, fls. 410 a 412. Informa que realizou diligências nos estabelecimentos cujas operações/prestações estão vinculadas com o Autuado na busca da verdade material. Destaca que o Autuado não trouxe aos autos a comprovação dos recolhimentos do ICMS exigido na Infração 02. Registra que exames dos relatórios fiscais do prestador de serviços, Macedo JR. Transporte e Turismo, comprovam que este também não recolheu.

Em relação à Infração 03, registra que realizou ação fiscal no contribuinte MEGABIABA DO BRASIL - TRANSPORTE E LOGÍSTICA DO BRASIL LTDA, através da OS nº 500417/22. Informa que do exame realizado constatou que no exercício de 2013 o ICMS objeto da autuação foi apurado em sua escrita fiscal - EFD. Destaca ainda que o contribuinte foi intimado para declarar sobre a forma que apurou o ICMS nas prestações de serviços de transporte de carga e confirmou as verificações realizadas, cujas cópias anexas às fls. 413 a 415. Concluiu comprovação do recolhimento do ICMS lançado na Infração 03 pela transportadora prestadora dos serviços de transporte. Apresenta à fl. 412, tabela discriminando os valores apurados na informação fiscal/diligência que resulta no débito remanescente.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência o Autuado se **manifesta** às fls. 420 a 423, acatando o resultado da Diligência, aduzindo que não obstante a parte mantida em cobrança na autuação, especialmente em relação à Infração 01 (caso em que o transportador possui IE e, nos casos de subcontratação) e Infração 02 (transporte efetuado pela MACEDO JR TRANSPORTE E TURISMO LTDA). Reitera os elementos já apresentados nos autos para fins de que haja o cancelamento integral dos débitos objeto do Auto de Infração.

A JJF dirímu lide conforme abaixo:

**VOTO**

*Inicialmente cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo Impugnante, sob o fundamento de que, em relação à Infração 01, ocorreria falta de motivação, pressuposto imprescindível para validade do ato administrativo, pelo fato de não lhe possibilitar a identificação clara e precisa dos reais fundamentos da exigência fiscal prejudicando seu exercício de defesa.*

*Assinalou que consta como enquadramento legal da infração o art. 8º, § 6º, da Lei nº 7.014/96, que impõe ao contratante o dever de recolher o ICMS, sob a modalidade de substituição, nas situações em que "a retenção do*

imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal”.

Sustentou que, nos termos da autuação fiscal não resta claro se o objeto da cobrança se refere ao fato de os prestadores de transporte não possuírem inscrição neste Estado da Bahia ou se houve alguma espécie de ausência de retenção do ICMS sobre o valor do frete e do seguro vinculados ao fornecimento de mercadoria.

Apresentou o entendimento de que, em se tratando de atos administrativos que resultem na negativa e/ou limitação de direitos ou, ainda, na imposição de sanções, exatamente como ocorre no presente caso, a sua motivação deverá ser “explícita, clara e congruente”, atributos estes que não se fazem presentes nos autos em referência, notadamente em relação à “Infração 01”.

Depois de compulsar os elementos que compõem o Auto de Infração verifico que, de fato, a acusação fiscal veiculada na Infração 01 é de: “Falta de 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” e o correspondente enquadramento legal da infração no § 6º, art. 8º, da Lei nº 7.014/96, que é aplicável quando “a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal.” Ou seja, o enquadramento legal não reflete a irregularidade imputada, eis que nada tem a ver com “prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado”, e mais ainda, as prestações arroladas no levantamento fiscal foram realizadas por empresas que estão inscritas no CAD-ICMS-BA.

Ademais, ao prestar informação fiscal o Autuante reconheceu que as transportadoras efetivamente se encontram inscritas no CAD-ICMS-BA e entendeu que a ação fiscal deve ser mantida sob o fundamento em face da previsão legal prevista no inciso V, do art. 8º, da Lei 7.014/96. Por isso, entendo que não há como prosperar o acréscimo de um novo enquadramento legal para sustentar a acusação, se configurando, assim uma transmutação no fulcro da autuação, fragilizando assim a segurança imprescindível do lançamento.

Logo, se constata a total incongruência com a efetiva acusação fiscal.

Vale salientar, que a clareza da acusação fiscal representa um requisito essencial, e o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal. Neste caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que dos fatos expostos no processo, no procedimento e que fundamentam o Auto de infração, encontram-se claramente contaminados por vícios insanáveis no âmbito deste processo, decorrentes da inconsistência ou imprecisão, que não refletem a realidade da acusação fiscal.

Assim, resta evidenciado nos autos que o impugnante não tem condição de se defender utilizando informações viciadas por erros e inconsistências, contrariando o objetivo final do processo administrativo fiscal, qual seja, um instrumento de garantias à efetivação de direitos e garantias do contribuinte, na solução de conflitos entre este e a Administração Pública.

Observo que o § 1º, do art. 18, do RPAF-BA/99, somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais. No caso em análise, não se constatou incorreção eventual, pois a irregularidade apontada impede a clara compreensão da acusação, implicando cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Diante do expedito, acolho o pedido de nulidade da Infração 01, considerando que os equívocos constatados na lavratura do Auto de Infração, em face da inobservância do devido processo legal, ocasionaram prejuízo insanável ao contraditório e ampla defesa a ser exercida pelo sujeito passivo.

Nos termos expeditos, concluo pela nulidade da Infração 01 e, não sendo possível adentrar-se no mérito da lide, represento à autoridade fazendária, para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, salvo dos equívocos apontados, visando cobrar o crédito tributário porventura devido, nos termos do art. 21, do RPAF-BA/99, considerando-se na nova ação fiscal, eventuais valores pagos espontaneamente pelo Autuado.

No que concerne alegação da Defesa em relação à Infração 02, de que os relatos e descrição dos fatos não possibilitam aferir quais teriam sido os critérios adotados pela fiscalização para fins de considerar que se estaria diante de “prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal”, verifico, ao compulsar as peças que compõem a acusação fiscal constato que, ao contrário do que aduziu a Defesa, observo que resta configurado e explicitado nos autos que se trata de operações de transporte de funcionários do estabelecimento autuado ocorridas ao longo dos doze meses do exercício fiscalizado. Assim, não há que se falar em operações esporádicas como quer fazer crer o Autuado.

Verifico a inexistência de qualquer vício que acarrete a sua nulidade. A infração está claramente consignada em relação ao fato tributário, os dispositivos legais dados como infringidos estão corretos, a apuração das irregularidades e a quantificação dos valores devidos estão demonstradas nos anexos do Auto de Infração.

Constato também que o direito à ampla defesa e ao contraditório foi exercido em sua plenitude pelo Autuado. Não vislumbro erro ou vício elencado no art. 18, do RPAF-BA/99, como sendo capaz de macular de nulidade o Auto de Infração e o correspondente processo administrativo fiscal.

Ademais, resta evidenciado nos autos que o Autuado exerceu plenamente seu direito de defesa, eis que apresentou suas razões de defesa de forma minudente demonstrando claramente que compreendeu todos os aspectos da acusação fiscal contestando todos os pontos de sua discordância. Tendo sido instado a apresentar a comprovação do recolhimento do imposto pelo prestador dos serviços de transporte o Defendente não comprovou nos autos.

Dessa forma, afasto qualquer hipótese de nulidade em relação à Infração 02.

No mérito as Infrações 02 e 03 cuidam da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Em sede de defesa o impugnante contestou a autuação aduzindo que os Autuantes inferiram equivocadamente que as diversas contratações do mesmo transportador arroladas no levantamento fiscal dessas duas infrações se configuraram como prestações sucessivas.

Asseverou também o Defendente que, por mais que possam ter sido desempenhadas com certa habitualidade, as prestações arroladas na autuação não podem ser enquadradas como sucessivas de acordo com a correta acepção do termo.

Convém aviventar o enquadramento jurídico, na legislação do ICMS, no tocante à responsabilidade tributária pelo lançamento e recolhimento do ICMS transporte.

O instituto da substituição tributária no ICMS-Transporte afigura-se originariamente estatuído no já citado inciso V, do art. 8º, da Lei nº 7.014/97

A responsabilidade por substituição do sujeito passivo no serviço de transporte é estatuída pelo comando do art. 298, do RICMS-BA/12, vigente, à época dos fatos geradores do Auto de Infração.

Este dispositivo regulamentar estatui expressamente que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte recai sobre o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e, estabelece ainda que, para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam:

- “i) que o tomador fosse inscrito na condição de contribuinte normal;
- ii) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas ou repetidas.”

Resta claro que o texto legal é extremamente incisivo em responsabilizar pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.

De forma bastante clara, entendo que tal posição espanca qualquer dúvida que haveria acerca da formam correta pela qual o imposto foi lançado na presente autuação, ou seja, os aspectos semânticos atribuídos aos termos “operações de sucessivas”, “operações repetidas” ou “operações habituais” não têm relevância capaz de elidir a acusação fiscal, eis que restou patente nos autos que no período autuado o Impugnante contratou serviços de transporte inúmeras e reiteradas vezes do mesmo prestador.

Com o objetivo de alcançar a verdade material essa 3ª JJF, converteu os autos em diligência para que o Autuante examinasse a documentação apresentada pelo Autuado, fls. 149 a 361, cópias dos DACT-es com a finalidade de verificar a efetiva configuração do fato gerador e, caso necessário procedesse às exclusões cabíveis e elaborar novo demonstrativo de débito, relativo às Infrações 02 e 03.

No resultado da diligência realizada pelo Autuante concluiu que em relação à Infração 02 o Autuado não trouxe aos autos a comprovação dos recolhimentos do ICMS exigido na Infração 02. Registrou também que exames dos relatórios fiscais do prestador de serviços, Maceio JR. Transporte e Turismo, comprovam que este também não recolheu.

Já no tocante à Infração 03, declarou que realizou ação fiscal no contribuinte MEGABIABA DO BRASIL - Transporte e Logística do Brasil LTDA, através da OS nº 500417/22 e constatou que no exercício de 2013 o ICMS objeto da autuação foi apurado em sua escrita fiscal - EFD. Destaca ainda que o contribuinte foi intimado para declarar sobre a forma que apurou o ICMS nas prestações de serviços de transporte de carga e confirmou as verificações realizadas, cujas cópias anexas à fls. 413 a 415, concluindo que restou comprovado o recolhimento do ICMS lançado na Infração 03 pela transportadora prestadora dos serviços de transporte.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, o autuado acolheu o resultado da diligência em relação à Infração 03 e reiterou seus argumentos defensivos em relação às demais infrações.

Assim, acolho o resultado da diligência e conluso pela caracterização da Infração 02 e pela insubsistência da Infração 03.

Pelo expedito, concluo pela subsistência parcial do Auto de Infração nos termos discriminados no demonstrativo a seguir.

**DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO**

<b>Infrações</b>	<b>AUTO DE INFRAÇÃO</b>	<b>INFORMAÇÃO FISCAL DILIGÊNCIAS</b>	<b>JULGA-MENTO</b>	<b>MULTA</b>	<b>DECISÃO</b>
01	83.488,94	67.376,48	0,00	60%	<b>NULA</b>
02	7.959,46	7.959,46	7.959,46	60%	<b>PROCEDENTE</b>
03	761.101,08	0,00	0,00	60%	<b>IMPROCEDENTE</b>
<b>TOTAIS</b>	<b>852.549,48</b>	<b>75.335,94</b>	<b>7.959,46</b>		

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

A JJF recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido a exoneração ter atingido o patamar regulado.

Os advogados apresentam peça recursal às fls. 450/464, que tecem o seguinte:

Descreve os **fatos da autuação** (reproduzindo as infrações, enquadramento, aplicação da multa e período fiscalizado), além de se reportar sobre a fundamentação defensiva alegada cada infração, que ao final, a decisão de piso julgou pela Procedência Parcial, no qual anulou a infração 1, desconstituiu a imputação 3 e manteve a exação 2, restando a cobrança do crédito de R\$ 7.959,46.

Discorre sobre a **tempestividade** da peça recursal.

Pede pela **reforma da decisão recorrida sob a alegação do indevido enquadramento das operações autuadas como sucessivas para atrair o regime de substituição tributária do ICMS – Infração 02**. Assinala sobre qual motivo o colegiado de piso não ter aplicado a suposta ilegalidade perpetrada pela Recorrente, a ilma. 3<sup>a</sup> JJF validou o presente lançamento com base no artigo 298, no inciso II do RICMS/BA.

Explicou que, de acordo com o relato da infração, não é possível sequer vislumbrar os motivos que levaram a d. Autoridade Fiscal a enquadrar as operações como “repetidas”, nem inferir quais foram os critérios adotados pela d. Autoridade Fiscal para enquadrar as operações objeto da Infração 2 como “sucessivas”, conforme dispõe o art. 298, II do RICMS, o que, por si só, já legitimaria a nulidade da autuação, de acordo com o art. 18, incisos II e IV do RPAF: “*atos praticados e decisões proferidas com preterição do direito de defesa*”, não contendo “*elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*”.

Apontou que não tinha pleno conhecimento dos critérios adotados pelo Fisco para que, à época da lavratura do Auto de Infração, fosse enquadrada à hipótese de responsabilidade prevista no art. 298, II do RICMS, evidentemente o exercício à ampla defesa e contraditório foi prejudicado. Ressaltou que essa mesma superficialidade perpetrada pela d. Autoridade Fiscal, especificamente no enquadramento das operações autuadas como “prestações sucessivas”, já é expressa nas decisões do CONSEF por ocasião da prolação ao Acórdão nº 0214-01/15.

Esclareceu que a decisão ora recorrida não reconheceu a nulidade do lançamento em relação à Infração 02, como entendeu pelo enquadramento das operações autuadas à hipótese de responsabilidade prevista no art. 298, II do RICMS, na redação vigente à época, sendo que a 3<sup>a</sup> JJF adotou como premissa que a existência de prestações ao longo do período autuado e com um mesmo conjunto de transportadoras seriam “prestações sucessivas” ou “repetidas”, expressão mencionada pelo inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, já teria o condão de deslocar a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao contratante (tomador dos serviços) na prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais. Ou seja, manteve o entendimento de que o mero fato de ter tomado mais de uma vez os serviços de um mesmo transportador já seria critério suficiente para exigir-lhe o ICMS nos moldes do referido artigo citado.

Disse que, sem qualquer fundamento, em razão do correto significado da expressão “prestações sucessivas” ou, conforme prevê o inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, “repetidas prestações”, sustenta ser a situação em que o prestador do serviço de transporte fica, ININTERRUPTAMENTE, à disposição do tomador do serviço, dispensando inclusive a emissão de conhecimento de

transporte para acobertar cada viagem, o que não é o caso. Reproduz o Acórdão nº 0169-03/02 que fundamenta sobre o real fato de que não há como se confundir “sucessivo” com “habitual”, cuja diferença também foi reconhecida no precedente no Acórdão nº 0263-12/04.

Reafirma ser justamente essa a indevida equiparação promovida tanto pela d. Autoridade Fiscal quanto pela decisão recorrida mediante a equivocada interpretação de que “prestações habituais” ostentariam o mesmo significado de “prestações sucessivas” – conceito mais amplo segundo o órgão julgador - para fins da exigência da retenção do ICMS. Transcreve nos termos da Instrução Normativa DAT nº 67/1997 – Art. 1º, incisos I e II, para fins da configuração da responsabilidade do tomador no caso dos serviços de transporte vinculados a prestações sucessivas, exige-se a existência de um contrato formal entre as partes, sendo o entendimento atual é que tal Instrução Normativa não fora revogada, conforme a materialização da decisão no Auto de Infração nº 207090.0007/186.

Registra que as operações autuadas estão compreendidas no período de 2013 e, à época das operações autuadas, o inciso II, do artigo 298 do RICMS/12, sendo que apenas por meio do Decreto nº 19.384/2019, com efeitos a partir de 01/01/2020, é que os dispositivos acima passaram a prever que as operações “*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 que “*empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional*”, assim, conclui-se que cenário normativo alterado apenas superveniente pelo Decreto nº 19.384/2019, passou a atribuir a responsabilidade ao tomador que o serviço for prestado por empresa transportadora não inscrita no Estado da Bahia. Portanto, é evidente que as disposições contidas na Instrução Normativa DAT nº 67/1997, que exigiam a existência de um contrato formal entre as partes prevendo a realização de prestações sucessivas/repetidas de transporte, foi sim recepcionada pelo RICMS/12 no período anterior às alterações promovidas pelo Decreto nº 19.384/2019.

Diz que a admissão de forma contrária é corroborar com uma indevida retroação dos efeitos do Decreto nº 19.384/2019 para fatos ocorridos antes de sua vigência, algo que viola não só os dispositivos do CTN (Art. 144), como também da CF/88 (Art. 150, III, “a”).

Aduz que, se o regime jurídico verificado à época exigia a configuração de prestações sucessivas vinculadas a um contrato formalizado entre o transportador e o tomador do serviço, e cuja caracterização estava disciplinada na Instrução Normativa DAT nº 67/1997, que constitui uma norma infralegal inábil a inovar o ordenamento, prestando-se apenas a regulamentar a ocorrência dessa situação jurídica, é evidente que as suas disposições incidem no presente caso. Contudo, este fato foi totalmente desconsiderado pela 3ª JJF quando da prolação na decisão recorrida, sob o argumento de que restou patente nos autos que no período autuado a Recorrente contratou serviços de transporte inúmeras e reiteradas vezes do mesmo prestador.

Afirma que é preciso analisar o instrumento contratual a fim de averiguar se, de fato, o objeto contratado consiste ou não em uma prestação de serviços de transporte sucessiva. Do contrário, toda e qualquer contratação envolvendo o referido serviço poderia ser enquadrada na hipótese prevista no inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, o que certamente não foi a intenção do legislador. Repisa que a Autoridade Lançadora não trouxe aos autos qualquer prova concreta quanto à existência de um contrato de prestações sucessivas para corroborar o descumprimento do dever de retenção pela Recorrente e, ao arreio da legislação, tal fato foi ratificado pela r. decisão recorrida como visto acima.

Ao final pede pela reforma da infração 02.

Requer o Provimento do Recurso Voluntário apresentado para fins de decretar a total insubsistência e/ou improcedência do Auto de Infração.

Registrada a presença a advogada Dra. Beatriz Regina Machado na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

**VOTO**

Os apelos apresentados, primeiro o de Ofício (Art. 169, I, “a” do RPAF/99) devido ter atingido a desoneração regulamentar veio no sentido de revisar a exclusão proferida pela Junta Julgadora (Infrações 1 e 3) que, em valores atualizados reduziu de R\$ 2.140.393,34 para R\$ 20.054,77 (fl. 442) e, o Voluntário (Art. 169, I, “b” do RPAF/99) apresentado pelo sujeito passivo visando modificar a decisão recorrida em relação à infração 2, tendo sua tempestividade conhecida.

No Recurso de Ofício, a desoneração foi devido a nulidade da infração 1, pelo fundamento de que o enquadramento aplicado na autuação “não reflete a irregularidade imputada, eis que nada tem a ver com “prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado”” e que “as prestações arroladas no levantamento fiscal foram realizadas por empresas que estão inscritas no CAD-ICMS-BA”. Além desta constatação o próprio autuante reconhece que as “transportadoras efetivamente se encontram inscritas no CAD-ICMS-BA e entendeu que a ação fiscal deve ser mantida sob o fundamento em face da previsão legal prevista no inciso V, do art. 8º da Lei nº 7.014/96”, modificando para um novo enquadramento após a lavratura da autuação, tornando assim frágil a segurança do lançamento de ofício desta imputação, conforme o pedido feito pelo contribuinte em sua peça defensiva. O relator de piso pede que o órgão responsável verifique a possibilidade de renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, salvo dos equívocos apontados, visando cobrar o crédito tributário porventura devido, nos termos do art. 21 do RPAF-BA/99, considerando-se na nova ação fiscal, eventuais valores pagos espontaneamente pelo Autuado.

Para a Infração 3, ainda na parte desonerada, foi saneada através de diligência que após as devidas verificações, constatou-se que a empresa MEGABIABA DO BRASIL - TRANSPORTE E LOGÍSTICA DO BRASIL LTDA, “no exercício de 2013 o ICMS objeto da autuação foi apurado em sua escrita fiscal - EFD. Destaca ainda que o contribuinte foi intimado para declarar sobre a forma que apurou o ICMS nas prestações de serviços de transporte de carga e confirmou as verificações realizadas, cujas cópias anexas às fls. 413 a 415, concluindo que restou comprovado o recolhimento do ICMS lançado na Infração 03 pela transportadora prestadora dos serviços de transporte”.

Após rever os fatos das infrações que foram por algum motivo excluídas da autuação, não encontro outra razão em acolher a decisão de piso, isso porque: Na infração 1, ficou comprovado que o autuante reconheceu que o contribuinte tem inscrição no cadastro no Estado da Bahia e o autuante, após perceber essa situação quis mudar a autuação aplicando outro enquadramento para manter parcialmente conforme a diligência feita por ele; Na infração 3, além do reconhecimento constatado pela diligência de que a empresa que prestou serviço efetuou o devido pagamento sendo verificado e confirmado a apuração em sua EFD, tornou a exação insubstancial. Portanto, mantenho a decisão de piso neste ponto.

Voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício interposto.

Na análise do Recurso Voluntário, o sujeito passivo pede, na infração 2, pela aplicação da nulidade suscitada e acolhida para a infração 1, no entanto, sob a alegação de que não consiste em prestação de serviços de transporte sucessiva, sendo que toda e qualquer contratação envolvendo o referido serviço poderia ser enquadrada na hipótese prevista no inciso II, do artigo 298 do RICMS/BA, o que certamente não foi a intenção do legislador. Repisa que não consta qualquer prova concreta quanto à existência de um contrato de prestações sucessivas para corroborar o descumprimento do dever de retenção.

O colegiado de piso, para verificar este fato, converteu os autos em diligência no sentido de o autuante “examinasse a documentação apresentada pelo Autuado, fls. 149 a 361, cópias dos DACT-es com a finalidade de verificar a efetiva configuração do fato gerador e, caso necessário procedesse às exclusões cabíveis e elaborar novo demonstrativo de débito”, sendo que, após verificar os fatos, o fiscal revisou os documentos, no qual afirma que realizou “diligências em estabelecimentos cujas as operações/prestações estão vinculadas com a autuada na busca da

*verdade material*" e, após esta consulta, verificou que só tem alegação por parte do ora recorrente e não trouxe aos autos comprovação do recolhimento do ICMS reclamado, além disso, afirma que examinou os relatórios fiscais do prestador dos serviços, no qual comprovou que não foram recolhidos.

Na minha análise das alegações do recorrente, poderia ter uma certa razão, pois quando fui verificar o demonstrativo da exação, fl. 16, encontrei o prestador do serviço MACEDO JR TRANSPORTES E TURISMO LTDA-ME, realizando trabalho para a recorrente, em todos os meses do exercício de 2013. Para ficar mais explícito essa sucessiva operação, vejo que no demonstrativo tem serviço prestado no dia 30/01, 28/02, 22/03 e etc. Portanto, mesmo não tendo contrato formal vejo uma relação íntima nas operações entre as partes, dando entender e ficando consignado que a prestadora é de confiança da recorrente.

E a nulidade solicitada que se confunde com a improcedência, não encontro nenhum óbice, pois compulsando as peças observo que resta configurado e explicitado nos autos que se trata de operações de transporte de funcionários do estabelecimento ao longo dos doze meses do exercício fiscalizado, não se falando em operações esporádicas. Vejo também que não tem vício para acolher a nulidade, tendo a recorrente teve total direito à ampla defesa e ao contraditório para exercer, dando até, através de diligência oportunidade para produzir provas da ilicitude da infração, conforme alega e dispõe o art. 18 do RPAF-BA/99.

Na parte do mérito, como não trouxe provas dos pagamentos feitos pelo prestador e sendo comprovado que não fora feita, mantendo a infração 2 pela procedência. Também vejo que fica da responsabilidade da ST no serviço de transporte através do comando no art. 298 do RICMS-BA/12, vigente, à época dos fatos geradores do Auto de Infração, pois expressa a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte sobre o contratante/tomador e, estabelece ainda que, para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, são observadas duas condições; inscrição na condição de contribuinte normal (a empresa tem essa condição); e que as prestações de serviços sejam sucessivas ou repetidas (também comprovadas que em todos os meses houve tal operação), restando claro a cobrança do lançamento da imputação.

Voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Concluo pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, mantendo a PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme a decisão de piso, restando a cobrança da infração 2, no valor de R\$ 7.959,46.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232884.0012/17-9, lavrado contra SIEMENS GAMESA ENERGIA RENOVÁVEL LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 7.959,46, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

LEILA VON SÖSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS