

**PROCESSO** - A. I. N° 232884.0008/19-8  
**RECORRENTE** - KORDSA BRASIL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0259-02/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0356-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES DE TRANSPORTE INICIADAS NA BAHIA. OPERAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. A Recorrente apresenta fortes provas no sentido de que não foi a tomadora dos serviços de transporte efetuados pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME, é certo que a ausência de comprovação da existência de contrato formal entre as partes impede a aplicação do quanto disposto no artigo 298, II do RICMS/BA, além da corroborar esse entendimento a previsão constante no artigo 1º, I da Instrução Normativa nº 67/97, que, ao regulamentar o quanto disposto no artigo 380, II do RICMS/1997, estabeleceu, como requisito para a substituição tributária. Infração 2 insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF 0259-02/22-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/06/2019, para exigir o ICMS no valor histórico de R\$ 87.342,10, acrescido de multa de 60%, em razão do cometimento de duas infrações, das quais apenas a infração 02, abaixo descrita, permanece sendo objeto de discussão nos presentes autos.

*Infração 02 – 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. Valor: R\$ 86.106,30. Período: Janeiro 2016 a novembro 2017. Enquadramento legal: Art. 34, III, da Lei 7.014/96 c/c art. 298 do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, “e” da Lei 7.014/96.*

A 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 13/12/2022 (fls. 188 a 197) e, por unanimidade, concluiu pela Parcial Procedência do Auto de Infração, reconhecendo a insubsistência da infração 01 e a parcial subsistência da infração 02, amparada na seguinte fundamentação:

*“Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 87.342,10, acusando o cometimento de 02 (duas) infrações.*

*Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 03, 05, 09, 17, 136, 172 e 173, bem como do que se percebe nas manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas, têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e*

com os requisitos legais (fls. 09-17, 133-135, 167-169 e CD constante à fl. 18), sendo determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A ação fiscal da qual resultou o presente PAF foi iniciada e comunicada ao contribuinte mediante a competente intimação para apresentação de livros e documentos fiscais que consta à fl. 07 (RPAF: art. 26, III).

*Impugnando o lançamento fiscal, o sujeito passivo alega:*

(...)

*Infração 02*

Para essa infração, o Impugnante alega: a) a maior parte do ICMS-ST foi tempestivamente recolhido pela Impugnante, conforme elementos de prova apresentados (Doc. 06 – fls. 63-112); b) inclusão de documentos fiscais cancelados pelos emitentes, conforme elementos de prova apresentados (Doc. 05 – fls. 57-62); c) em relação aos demais casos, não estariam presentes os pressupostos que ensejam a incidência da substituição tributária, seja porque as normas da Bahia não podem produzir efeitos sobre serviços de transporte além dos limites fixados pelo Conv. 25/90, seja porque, ainda que se entendesse válidas outras hipóteses de ST além das prescritas no convênio, as situações abarcadas na autuação não se amoldam àquelas para as quais a Bahia instituiu a substituição tributária, exigindo a retenção do imposto, ainda que concorde quanto à competência dos Estados para instituir a sistemática da ST para o ICMS, bem como ser fato que todo serviço de transporte, ainda que pontual, é expressão de um contrato entre tomador e prestador, independentemente de formalidade documental.

Para o ponto “c” acima, centra discurso relativo à ausência de “contrato formal” e de constatação de “repetidas” prestações para configurar a incidência de ICMS-ST que deveria se responsabilizar com fundamento no art. 8º, V da Lei 7014/96.

Ademais, fazendo demonstrativos relativos a quatro transportadoras (POLO LOGISTICA LTDA (CNPJ 05.698.101/0001-00: 7 operações em 2016 e 04 em 2017; TRANSCCEMA TRANSPORTES RODOVIARIOS LTDA (CNPJ 10.413.610/0003-32: 2 operações em 2016; TRANSPORTES POLOI LTDA (CNPJ 30.689.889/0008-01): 2 operações em 2017; TRANSPORTES TRANSPRADO LTDA (CNPJ 92.954.593/0003-05): 2 operações em 2016 e 1 em 2017, acrescenta e destaca que para a maior parte dos fretes abarcados na cobrança sequer existe o requisito da repetitividade nos dois anos fiscalizados.

Por fim, no tocante à transportadora EDNA JUREMA AULA DE ASSIS ME (CNPJ 08.762.952/0001-54), em que se poderia cogitar a repetição da contratação, informa não ser tomadora dos serviços, estando convicta de que houve equívoco quanto da emissão dos CT-es, pelo que requer seja intimada a empresa para esclarecer as circunstâncias da emissão dos CT-es, objeto da autuação, mas, independentemente disso, como não possui contrato formal com a referida empresa, entende não haver incidência da ST.

Por sua vez, assim como feito para a Infração 01, o reproduzindo, o autuante informou que a exação tem respaldo no art. 8º, V da Lei 7014/96 e que após conferir os elementos de prova da Impugnação, excluiu os CT-es cancelados, bem como os recolhimentos comprovados, ajustou o valor exigido pela infexão de R\$ 86.106,30 para R\$ 13.681,69, relativos a CT-es que não tiveram imposto retido e recolhido, conforme novos demonstrativos anexados, mantendo as operações prestadas pelas empresas EDNA JUREMA PAULA DE ASSIS ME, TRANSCCEMA TRANSPORTES RODOVIÁRIO, POLO LOGÍSTICA LTDA e OPERAÇÕES DE COMERCIAL PIVATO, que não teve comprovação de cancelamento.

Cientificado da informação Fiscal, o sujeito passivo se manifestou dizendo que os valores que remanesceram se referem a operações das empresas “EDNA JUREMA”, “POLO” e “TRANSCEMA”, para as quais argumentou:

- EDNA JUREMA PAULA DE ASSIS ME (CNPJ 08.762.952/0001-54)

Reiterou a informação de não ser tomadora dos serviços da empresa, conforme declaração que acostou aos autos e pede que eles sejam retornados ao Autuante para que a conheça, pois aportado aos autos após a Informação Fiscal.

- TRANSCCEMA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA (CNPJ 10.413.610/0003-92)

Reiterou existir o requisito de “repetidos” serviços de transporte vinculados a contrato, visto que, num intervalo de 02 anos, foram emitidos apenas e tão somente 02 CT-e, um em abril e outro em junho de 2016.

Nesse ponto, diz que o Autuante excluiu o débito relativo à competência de junho, mas manteve o de Abril (R\$ 643,04), razão pela qual requer seja acatado o argumento de defesa para cancelar essa cobrança.

- **POLO LOGÍSTICA (CNPJ 05.698.101/0001-00)**

Reiterou a improcedência da exigência, seja porque inexiste o requisito da “repetitividade” da prestação, seja porque o ICMS foi destacado pela própria transportadora.

Tais argumentos motivou a diligência fiscal pedida à fl. 152, em que a autoridade fiscal diligente, avaliando os argumentos e provas apresentados pelo Impugnante, ajustou o lançamento excluindo a exação relativa ao serviço prestado pelas empresas TRANSCEMA e POLO LOGÍSTICO, em face do Impugnante ter comprovado o recolhimento do imposto relativo ao serviço da TRANSCEMA e ter comprovado que o valor do imposto relativo ao serviço prestado pela POLO LOGÍSTICA ter sido registrado na EFD e recolhido no mês da devida competência.

De outra parte, manteve a exação relativa às operações prestadas pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS, não acolhendo a “Declaração” de fls. 139 porque ela declarou como operações substituídas, nada recolhendo a título de ICMS Normal, conforme plotagem da “Relação de DAES” de 2016 e 2017.

Concluiu apresentando demonstrativos analíticos e sintéticos (inclusive de débito), nos quais ajusta a exação pela Infração 02 para R\$ 12.585,90.

Analizando os autos, ponderando as razões arguidas no contraditório e tendo em vista que dele apenas restou a exação relativa às operações da empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS, em que o argumento defensivo se resume a alegar que embora assim constando nos CT-es, não foi a tomadora dos serviços “estando convicta de que houve equívoco quanto da emissão dos respectivos Conhecimentos de Transporte”, apresentando declaração em que a transportadora reconhece que os CT-es equivocadamente apontaram a autuada como contratante dos serviços neles indicados, é de se entender que assim como a carta de correção, só admitida legalmente quando o erro na emissão do documento fiscal **não** esteja relacionado com: I - as variáveis que determinam o valor do imposto tais como base de cálculo, alíquota, diferença de preço, quantidade, valor da operação ou da prestação; II - a correção de dados cadastrais que implique mudança do remetente ou do destinatário; III - a data de emissão ou de saída (RICMS-BA: Art. 42), a simples declaração apresentada pelo Impugnante não prova contra a validade jurídica dos dados contidos nos CT-es emitidos sem restrição, necessário e indispensável para acobertar as operações de transporte objeto da acusação fiscal, de modo que, acolhendo o ajuste efetuado por ocasião da diligência fiscal, a tenho como parcialmente subsistente em R\$ 12.585,90, cujo demonstrativo de débito é:

<b>DEMONSTRATIVO DE DÉBITO</b>					
<b>Data Ocorr.</b>	<b>Data Vencto.</b>	<b>Base de Cálculo</b>	<b>Aliq. %</b>	<b>Multa %</b>	<b>Vlr. Histórico</b>
<b>Infração 02</b>					
31/01/2016	09/02/2016	8.000,00	12,00%	60%	960,00
29/02/2016	09/03/2016	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/03/2016	09/04/2016	12.000,00	12,00%	60%	1.440,00
30/04/2016	09/05/2016	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/05/2016	09/06/2016	8.000,00	12,00%	60%	960,00
30/06/2016	09/07/2016	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/07/2016	09/08/2016	12.000,00	12,00%	60%	1.440,00
31/08/2016	09/09/2016	8.000,00	12,00%	60%	960,00
30/09/2016	09/10/2016	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/10/2016	09/11/2016	8.800,00	12,00%	60%	1.056,00
30/11/2016	09/12/2016	8.082,50	12,00%	60%	969,90
31/12/2016	09/01/2017	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/01/2017	09/02/2017	4.000,00	12,00%	60%	480,00
28/02/2017	09/03/2017	4.000,00	12,00%	60%	480,00
31/03/2017	09/04/2017	12.000,00	12,00%	60%	1440,00
<b>Total da Infração</b>					<b>12.585,90</b>

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 207 a 221, mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Ressalta que o Autuante manteve exclusivamente a exigência do ICMS-Substituição Tributária sobre os serviços de transporte prestados pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS. Contudo, afirma que demonstrou que não figurou como contratante dos serviços retratados nos Conhecimentos de Transporte, que foram emitidos por equívoco pela empresa transportadora, conforme declaração prestada por ela, acostada aos autos (fl. 139). Salienta que as próprias

informações constantes das Notas Fiscais das mercadorias transportadas, emitidas pela Recorrente, contrariam as informações constantes dos CT-es, na medida em que indicam como modalidade de frete a de “Contratação do Frete por conta do Destinatário” e que a empresa destinatária das mercadorias é, portanto, contratante da transportadora, é a empresa WENDELPAST IND. E. COM. DE PLÁSTICOS LTDA. (CNPJ nº 09.525.090/0001-93).

Destaca que o Autuante e a JJF consideraram as provas apresentadas insuficientes, tendo sido consignado no Acórdão recorrido que, assim como a carta de correção não admite alterar variáveis do imposto ou a mudança do remetente ou do destinatário, o atestado firmado pela prestadora de transporte não seria hábil para excluir a responsabilidade da Recorrente. Contudo, afirma que a analogia entre a carta de correção e a declaração apresentadas nos autos não é adequada, pois o artigo 42 do RICMS se dirige ao emitente do documento fiscal, de modo que, se ele incorrer em algum dos equívocos mencionados, não poderá saná-lo via carta corretiva, e a Recorrente não foi a emitente dos CT-es, mas sim vítima de falha cometida pela empresa transportadora.

Rememora que requereu a adoção de diligências com o objetivo de robustecer o quanto alegado na impugnação. Pondera que se, de um lado, embora seja a declaração meio de prova legítimo sob a perspectiva da Recorrente, mesmo que ineficaz perante o emitente do documento com erro, a administração tributária, no exercício de sua competência fiscalizadora, reúne instrumentos capazes de confirmar esse fato. No seu entender, diante da declaração apresentada, deveria o Autuante ter cuidado de perseguir a verdade material, seja consultando os livros de entrada da efetiva contratante dos serviços de transporte, seja intimando a transportadora para que confirmasse o teor da declaração, entre outras possibilidades.

Argumenta que, ainda que tivesse efetuado a contratação dos serviços prestados pela referida empresa, é inaplicável a substituição tributária, uma vez que ausentes os requisitos previstos no artigo 298, II do RICMS, especialmente no que diz respeito a necessidade de repetitividade e de existência de contrato entre a tomadora e a prestadora, argumento que afirma não ter sido objeto de apreciação pela JJF. Defende que, apesar da clareza da legislação, a autoridade fazendária ignorou a expressão “vinculadas a contrato”, evidenciada na parte final do inciso II do art. 298 do RICMS/2012, com o intuito de atrair a incidência da substituição tributária em casos não previstos na legislação, uma vez que a Recorrente não foi intimada durante a ação fiscal para informar se possuía ou não contrato formal com as empresas transportadoras.

Ademais, expõe que a exigência da repetitividade não foi devidamente analisada, na medida em que não foi observada a flagrante esporadicidade da prestação dos serviços pela transportadora EDNA JUREMA, ainda que se considere que os serviços foram prestados à Recorrente e não à WENDELPAST IND. E. COM. DE PLÁSTICOS LTDA. Afirma que, em dois anos, os serviços prestados pela transportadora não chegam a 20 prestações, sendo insustentável o enquadramento dos serviços como “repetitivos”.

Conclui a Recorrente requerendo o provimento do Recurso Voluntário para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, bem como reitera o pleito de produção de todos os meios de prova admitidos, inclusive a juntada de novos documentos no curso do processo em prova e contraprova, e a produção de diligências tendentes à confirmação do erro cometido pela transportadora na emissão dos CT-es, em homenagem ao princípio da verdade material.

Registrada a presença da advogada Dra. Saádia Ferreira dos Santos na sessão de videoconferência no qual acompanhou o julgamento dos autos.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF-BA/99, em face do Acórdão de nº 0259-02/22-VD, proferido pela 2ª JJF, que julgou Parcialmente

Procedente o Auto de Infração em exame, entendendo pela insubsistência da infração 01 e pela parcial subsistência da infração 02, que se refere a não realização de retenção do ICMS e o consequente não recolhimento pelo contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (janeiro 2016 a novembro 2017).

Conforme reconhecido pela decisão recorrida, o Autuante, em face dos argumentos e documentos apresentados pela Recorrente, realizou diversas alterações na autuação e, no que diz respeito à Infração 02, manteve a exação apenas no que se refere às operações de transporte realizadas pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME.

Em relação a essas operações, sustenta o contribuinte que não figurou como contratante dos serviços retratados nos Conhecimentos de Transporte, que foram emitidos por equívoco pela empresa transportadora. Como forma de comprovar as suas alegações acostou aos autos declaração da empresa admitindo o equívoco (fl. 139), que a 2<sup>a</sup> JJF entendeu como insuficiente para a finalidade de comprovar o quanto alegado, seguindo o entendimento de que, assim como a carta de correção só é admitida legalmente quando o erro na emissão do documento fiscal não esteja relacionado a correção de dados cadastrais que implique na mudança do remetente ou do destinatário (artigo 42 do RICMS/BA), a entrega da declaração também não poderia atender a essa finalidade.

Observo que, na referida declaração, com firma reconhecida, a empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME expressamente informa e reconhece que os Conhecimentos de Transporte eletrônicos, objeto dos autos, apontaram equivocadamente a Recorrente como tomadora dos serviços de transportes prestados, quando, em verdade, o contratante dos serviços foi a destinatária das mercadorias, a saber, a WENDELPLAST IND. E COM. DE PLÁSTICOS LTDA., CNPJ nº 09.525.090/0001-09.

É certo que, ainda que não se preste para a finalidade de corrigir os CT-es, emitidos de forma equivocada, a referida declaração é forte indicativo da veracidade dos argumentos ventilados pela Recorrente de que não foi a efetiva tomadora dos serviços prestados, motivo pelo qual não seria de sua responsabilidade a retenção e o recolhimento do imposto em questão.

Aliado a essa declaração, a Recorrente juntou aos autos trechos das abas de “Transporte” das Notas Fiscais eletrônicas, correspondentes a alguns dos CT-es a que se referem a autuação, nas quais, no campo “Modalidade de Frete”, consta “1-Contratação do Frete por conta do Destinatário”.

Logo, tendo em vista que, conforme mesmo indicado na planilha constante na mídia de fl. 18, todas as operações prestadas pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME tiveram como destinatário a WENDELPLAST IND. E COM. DE PLÁSTICOS LTDA., é possível concluir que existem fortes elementos nos autos que levam a crer que a responsabilidade tributária, estabelecida pelo artigo 298 do RICMS/BA, não poderia ser imputada à Recorrente, uma vez que, analisando conjuntamente os documentos apresentados, não foi ela a contratante dos serviços de transporte.

Mais robusto do que esse fundamento recursal, contudo, é o argumento, suscitado pela Recorrente, de que é inaplicável a substituição tributária, uma vez que ausentes os requisitos previstos no artigo 298, II do RICMS, para que se entenda pela ocorrência de “*prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal*”, quais sejam, a necessidade de repetitividade e de existência de contrato entre a tomadora e a prestadora, argumento que afirma não ter sido objeto de apreciação pela JJF.

Defende que, apesar da clareza da legislação, a autoridade fazendária ignorou a expressão “*vinculadas a contrato*”, evidenciada na parte final do inciso II, do art. 298 do RICMS/2012, abaixo transcrito, com o intuito de atrair a incidência da substituição tributária em casos não previstos na legislação, uma vez que a Recorrente sequer foi intimada, durante a ação fiscal, para informar se possuía ou não contrato formal com as empresas transportadoras.

*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**.*
- (...)*

Em seu recurso, sustenta, ademais, que essa disposição extrapola os limites fixados pelo Convênio ICMS 25/90, que não previu, em seus termos, tal possibilidade de substituição tributária, entendendo, por essa razão, que seria ilegal o disposto no artigo 298, II do RICMS, e, consequentemente, que, inexistindo fundamento legal válido para respaldar o lançamento, deve ser ele julgado improcedente.

Em relação a esse último argumento saliento, de pronto, que não se incluem na competência deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, por força do impedimento contido no artigo 167, I e III do RPAF/BA-99.

Além disso, no que diz respeito à alegação de que a decisão recorrida não apreciou o argumento de que os pressupostos, previstos no artigo 298, II do RICMS, não estariam obedecidos, a partir de sua leitura, entendo que, apesar de não ter sido feita uma análise pormenorizada do preenchimento ou não dos pressupostos previstos no referido dispositivo, conforme pretendeu a Recorrente, a 2ª JJF, além de transcrever fielmente os argumentos ventilados pelo contribuinte, sem ignorá-los, revela, em seus fundamentos, concordar com o entendimento do Autuante de que a autuação possui respaldo no artigo 8º, V da Lei nº 7.014/96, o que, no seu entender, é suficiente para respaldá-la. Diante disso, entendo que, ao contrário do quanto alegado, houve a apreciação dos argumentos da Recorrente, ainda que de forma diversa da pretendida por ela.

Feitas essas ponderações, em relação ao requisito da repetividade, a que faz menção o artigo 298, II do RICMS/BA, observo que, em todos os meses no exercício de 2016, bem como nos meses de janeiro a março de 2017, a empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME foi contratada como transportadora. Apesar do altíssimo grau de subjetividade que permeia o processo de avaliação do preenchimento ou não do requisito da repetitividade, é plausível, conforme mesmo reconhecido pela Recorrente em sua impugnação, especificamente à fl. 35, se “*cogitar a presença de repetitividade da contratação*”.

O mesmo, contudo, não se pode dizer em relação à exigência de vinculação a contrato firmado entre as partes, feita expressamente pelo artigo 298, II do RICMS, que, juntamente ao requisito da repetitividade, deve ser obedecido para atrair o regime da substituição tributária. Entendo, inclusive, que a exigência da presença de um contrato formal é fundamental para conferir mais segurança jurídica na aplicação do dispositivo, uma vez que a exigência apenas da repetitividade faria com que a sua aplicabilidade dependesse apenas do juízo de valor de cada aplicador sobre a partir de qual frequência poderia se falar na ocorrência de prestações de transporte repetitivas.

A interpretação de que o inciso II, do artigo 298 do RICMS, vigente à época dos fatos, faz referência à necessidade de vinculação a um contrato formal é referendada pela redação originária do § 4º, II, vigente até 31/07/2016, segundo o qual:

*Art. 298 (...)*

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

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

Também corrobora esse entendimento a previsão constante no artigo 1º, I da Instrução Normativa nº 67/97, que, ao regulamentar o quanto disposto no artigo 380, II do RICMS/1997, estabeleceu,

como requisito para a substituição tributária, “*a existência de contrato formal para a realização de prestações sucessivas de serviços de transportes (...)*”.

Essa Câmara de Julgamento, inclusive, possui decisões no sentido de que é indispensável a existência de contrato formal para que se possa falar na substituição tributária decorrente de prestações sucessivas de serviços de transportes:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF No 0313-12/20-VD**

**EMENTA: ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES INTERESTADUAIS.** Embora este Conselho de Fazenda tenha em tempos passados, julgado como procedentes os lançamentos em situações semelhantes, por considerar dispensável a formalização de contrato para responsabilização por substituição tributária, é certo que a Instrução Normativa no 67/97, já dava uma acertada orientação quanto à exigência de contrato formal, tendo este Conselho acertadamente modificado antiga jurisprudência que considerava dispensável a exigência de contrato formal. Modificada a Decisão recorrida. Indeferido o pedido de diligência. Não acolhidas as preliminares de nulidades arguidas. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

Por sua vez, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal possui decisões no mesmo sentido, a exemplo da abaixo ementada:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0075-11/23-VD**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Aplica-se a IN SAT/DAT 67/97 à hipótese de substituição prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA. Logo, sem a comprovação da existência de contrato formal para realização de prestações sucessivas de transportes não cabe a exigência de retenção pelo tomador. Precedentes de ambas as Câmaras. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

Logo, para além de a Recorrente ter trazido fortes provas no sentido de que não foi a tomadora dos serviços de transporte efetuados pela empresa EDNA JUREMA PAULO DE ASSIS ME, é certo que a ausência de comprovação da existência de contrato formal entre as partes impede a aplicação do quanto disposto no artigo 298, II do RICMS/BA.

Ante o exposto, entendo pela insubsistência integral da Infração 02 e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232884.0008/19-8, lavrado contra **KORDSA BRASIL S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS