

PROCESSO	- A. I. N° 206955.0005/23-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CARBONOR S.A.
RECORRIDOS	- CARBONOR S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 6 <sup>a</sup> JJF n° 0176-06/24-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 26/11/2024

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0415-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. A partir da análise da redação do artigo 298 do RICMS/BA-2012, ao longo do período autuado, é possível perceber que, até 31/12/2019, ele previa a vinculação de contrato de prestação de serviço. Esse dispositivo sofreu alterações pelo Decreto nº 19.384 de 20/12/2019 (efeitos a partir de 01/01/2020), passando a dispor que as operações sujeitas a ST por retenção às prestações de serviços de transporte, contratado pelo remetente da mercadoria, inscrito neste Estado de condição normal pudesse ser exonerado do imposto. O Decreto nº 19.781/2020 (efeitos a partir de 27/06/2020), alterou apenas o *caput* do artigo 298, que passou a ter cobrança, tendo sido mantida a redação dos seus incisos. Portanto, entende-se que, apenas até 31/12/2019 (e não até 26/06/2020), o dispositivo exigia a existência de contrato escrito para que se verificasse a substituição tributária relativamente a prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia, em casos de repetidas prestações. A partir de 01/01/2020 essa exigência deixou de existir, razão pela qual a cobrança deve ser restabelecida em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2020. Restabelece parte da exigência de janeiro a junho de 2020. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PROVIDO EM PARTE**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos, respectivamente, pela Autuada e pela 6<sup>a</sup> JJF em face do Acórdão nº 0176-06/24-VD, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/09/2023, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 288.567,28, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte infração, relativa aos fatos geradores ocorridos nos períodos de janeiro de 2018 a junho de 2019 e de outubro de 2019 a julho de 2020.

**Infração 01 – 007.014.003:** 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. Multa: 60%. Enquadramento Legal: Artigo 34, III, da Lei 7.014/96, combinado com o art. 298 do RICMS/BA. Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

**Segundo a Autuante**, a Autuada, “na qualidade de sujeito passivo do ICMS/SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, portanto responsável pelo pagamento do imposto referente às operações interestaduais de transportes, transferiu a responsabilidade dessa obrigação para a empresa transportadora TESBA que não realizou o pagamento do imposto por constar em sua escrituração fiscal, saldo credor no período em que figurava como

*Substituído. Foi verificado através da auditoria de documentos fiscais, que a TESBA estava com a situação fiscal INAPTA DURANTE O PERÍODO DA SUA CONSTITUIÇÃO COMO SUJEITO SUBSTITUÍDO. Foi constatada também a existência de dois Autos de Infração de valores significativos, julgados procedentes e lançados na dívida ativa tendo como autuação a 'UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL'. Nessas condições de INAPTIDÃO, não podia a CARBONOR transferir a responsabilidade da obrigação de pagar ICMS/SUBSTITUIÇÃO DE TRANSPORTES para um contribuinte (TESBA) inadimplente e com os créditos já inscrito na Dívida Ativa, dada as determinações legais contidas no art. 298 do RICMS aprovado pelo Dec. 13780/2012. Nessa situação fiscal, a TESBA não apresentava condições econômicas para substituir a CARBONOR na obrigação de pagar perante o Estado da Bahia".*

A 6ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 10/07/2024 (fls. 58 a 54) e decidiu, por unanimidade, pela Parcial Procedência do Auto de Infração nos seguintes termos:

**"VOTO"**

*Como não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue. Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.*

*A infração única teve a sua conduta descrita como "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". Trata-se de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transportes contratados pela autuada (Carbonor) junto à transportadora TESBA, conforme esclarece a peça inaugural do auto de infração.*

*Entendeu, a fiscalização, que a autuada deve responder pelo ICMS incidente sobre os fretes contratados, com base no art. 298 do RICMS/12.*

*O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que houve o recolhimento do ICMS pela empresa transportadora, inexistindo obrigação da impugnante de recolher o ICMS na sistemática da substituição tributária.*

*A questão, como se pode perceber, tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao art. 298 do RICMS/12 (vigente na data de ocorrência dos fatos geradores). É importante ressaltar, todavia, que houve alteração do texto regulamentar, ao longo do período de ocorrência dos fatos geradores. Ou seja, ao longo do período auditado, houve mudanças na norma que repercutiram na responsabilidade tributária da empresa contratante, conforme detalhado a seguir.*

*Até 31/12/2019, o texto em vigor era o seguinte.*

*"Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte **contratadas por contribuinte** (grifos acrescidos) 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.*

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

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

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

*..."*

*De janeiro de 2020 até 26/06/2020, a redação do caput foi alterada, passando a prevalecer a redação abaixo.*

*"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 realizadas por (grifos acrescidos).*

- I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*
- II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.*

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

Ajuste SINIEF 01/89):

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

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

De 27/06/2020 até o dia atual, a redação que prevalece é a reproduzida abaixo.

**“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:**

*I – transportador autônomo;*

*II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;*

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

*...  
§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.”*

Como se depreende da leitura dos textos regulamentares acima reproduzidos, até 26/06/2020, um dos requisitos para a dispensa de emissão de conhecimento de transporte, por parte da empresa prestadora inscrita na Bahia, era a apresentação de contrato escrito, conforme previa a alínea “b” do inciso II do § 4º do art. 296, acima transcrita.

Assim, é possível concluir que somente ocorria a substituição tributária, **relativamente a prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia**, se houvesse **repetidas prestações**, bem com se houvesse **contrato escrito**.

Ora, se a existência de contrato escrito era condição prevista na norma, é forçoso admitir que tal característica é pressuposto da incidência da regra interpretada. Sendo isso verdade, não bastava a evidência de repetidas prestações, mas é essencial a prova da existência de contrato escrito entre a tomadora e a prestadora de serviços. Sem tal prova, não se afigurava como adequado exigir-se tributo da tomadora, conforme tem decidido este Conselho de Fazenda, em remansosa jurisprudência.

Em reforço a tal compreensão, a DAT SEFAZ expediu a Instrução Normativa nº 67/97, cujo art. 1º, inciso I, dispõe acerca da necessidade de existência de contrato formal, conforme abaixo.

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

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

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

**SEÇÃO I**  
**DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS SERVIÇOS DE TRANSPORTE**  
**VINCULADOS A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS**

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

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

Essa, inclusive, é a jurisprudência recente da 1ª CJF, conforme acórdãos CJF 0141-11/18 e CJF 0164-11/20, cujas ementas transcrevo abaixo.

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0141-11/18**

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Falta de provas substanciais para a imputação. Não restou comprovada a existência de**

contratos formais, nem caracterizada a prestação sucessiva de serviço de transporte. Descabe ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

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

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE.** Sujeito Passivo não pode ser enquadrado como responsável por substituição tributária pelo fato de suas operações não estarem sujeitas à substituição tributária prevista no inciso II do art. 298 do RICMS/BA, tendo em vista o quanto disposto no inciso I do art. 1º da Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.”

Assim, como não há provas de que existia “contrato escrito”, tenho que a presente exigência, no período de novembro/18 até junho/20 não possui sustentação na legislação baiana.

A partir de julho de 2020, todavia, a alteração do texto regulamentar provocou mudança profunda na forma como deve ser interpretada a responsabilidade tributária por substituição, nas prestações de serviço de transporte. De fato, a partir desse mês, deixou de existir qualquer referência a repetidas prestações ou a contrato escrito, conforme redação atual, que peço vênia para voltar a reproduzir abaixo.

“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:

I – transportador autônomo;

II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;

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

...

§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.”

Como se depreende da leitura do texto atual (vigente a partir de julho/20), basta que o serviço de transporte seja prestado por empresa transportadora (inscrita ou não no Estado da Bahia), como é o caso da empresa transportadora TRANSPORTES TESBA LTDA., inexistindo qualquer outro requisito a ser observado.

Embora o Sujeito Passivo alegue que o imposto foi recolhido pela transportadora, é importante destacar que a responsabilidade tributária por substituição é matéria reservada à lei, não podendo ser alterada por convenção das partes. Por isso, somente se cogita em acolher os recolhimentos efetuados por terceiros (que não o responsável legal), quando já tenha decaído o direito do substituído em pleitear restituição do indébito, o que não é o caso dos autos, vez que a competência de julho/20 ainda pode ser objeto de pleito nesse sentido pela transportadora, em face do que reconhecer a extinção do crédito tributário lançado causaria uma insegurança jurídica muito grande.

Ademais, a alegação empresarial não tem base nas provas acostadas ao processo, pois, como bem frisou a autuante, a Transportadora possuía saldo credor, ao longo de todo o período autuado, sem qualquer recolhimento efetuado aos cofres do Estado da Bahia, como se pode constatar pela cópia da escrita fiscal da contratada, acostada pelo Sujeito Passivo.

Do exposto, julgo procedente em parte o auto de infração, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
nov/18	R\$ -
dez/18	R\$ -
jan/19	R\$ -
fev/19	R\$ -
mar/19	R\$ -
abr/19	R\$ -
mai/19	R\$ -
jun/19	R\$ -
jul/19	R\$ -
out/19	R\$ -
nov/19	R\$ -
dez/19	R\$ -
jan/20	R\$ -
fev/20	R\$ -
mar/20	R\$ -
abr/20	R\$ -

<i>mai/20</i>	<i>R\$</i>	-
<i>jun/20</i>	<i>R\$</i>	-
<i>jul/20</i>	<i>R\$</i>	<b>4.500,00</b>
<b><i>TOTAL</i></b>	<b><i>R\$</i></b>	<b>4.500,00</b>

A 6<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão e a Autuada, inconformada, interpôs Recurso Voluntário, às fls. 75 a 83, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), mediante o qual aduz as razões a seguir expostas.

Argumenta que o crédito, constituído através do presente Auto de Infração, já havia sido recolhido pela empresa TRANSPORTES TESBA LTDA, que contratou para fazer o transporte dos seus produtos, uma vez que não possui frota própria, razão pela qual a autuação deve ser julgada improcedente, sob pena da ocorrência de *bis in idem* e de enriquecimento ilícito por parte do Estado. Salienta que, conforme se observa dos Registros Fiscais e Registros de Apuração do imposto da empresa transportadora, acostados aos autos através da mídia digital, esta realizou o lançamento de todos os Conhecimentos de Transporte que são objeto do presente Auto de Infração, com a apuração do imposto devido e, consequentemente, com o seu recolhimento.

Sustenta que a JJF não considerou que, quando do julgamento dos Recursos de Ofício ou Voluntário, o prazo para a transportadora pleitear a restituição já terá expirado. Além disso, afirmou que a alegação da Autuante de que o saldo credor da transportadora era ilegítimo baseou-se em acórdãos, relativos aos Autos de Infração nºs 210404.0013/19-7 e 210404.001219-0, que se referiam a créditos de períodos distintos do presente.

Invoca entendimento do CONSEF/BA, esposado nos Acórdãos CJF nº 0347-12/20-VD e nº 0386-11/22-VD, no sentido de considerar improcedentes as autuações quando comprovado o pagamento do imposto pelas transportadoras.

Conclui requerendo que a autuação seja julgada totalmente improcedente, tendo em vista que a própria transportadora recolheu integralmente o imposto estadual relativo à competência de julho/2020, não subsistindo para a Recorrente qualquer responsabilidade de recolhimento na sistemática do ICMS-ST.

Registrada a presença da advogada Dra. Camila Gonzaga Alves Ferreira na sessão de videoconferência no qual exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

No que diz respeito ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 6<sup>a</sup> JJF (Acórdão nº 0176-06/24-VD) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$ 288.567,28 para o montante de R\$ 4.500,00 em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para a reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

A redução se deu em razão do reconhecimento pela JJF de que, de acordo com a redação do art. 298 do RICMS/BA-12, vigente até 26/06/2020, somente se verificava a substituição tributária em relação às prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia, se houvessem repetidas prestações, bem com se houvesse contrato escrito firmado entre a tomadora e a prestadora.

Como não há a prova da existência de contrato escrito, reconheceu a 6<sup>a</sup> JJF que não se afigura correto exigir o ICMS da Autuada, conforme tem decidido este Conselho de Fazenda, em remansosa jurisprudência.

Analizando a redação do artigo 298 do RICMS/BA-2012, ao longo do período autuado, é possível perceber que, até 31/12/2019, ele previa o 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.*

(...)

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

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

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

*III - no ato de concessão da autorização deverão constar:*

*a) o nome do contratante do transportador;*

*b) as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;*

*c) o prazo de validade, cálculo e o valor do imposto retido referente ao serviço de transporte.*

(...)

Esse dispositivo sofreu alterações pelo Decreto nº 19.384 de 20/12/2019 (efeitos a partir de 01/01/2020). De maneira diversa do quanto consignado pela decisão recorrida, passou a dispor o 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 realizadas por:*

*I – transportador autônomo;*

*II – empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo Simples Nacional;*

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

*§ 1º Não são sujeitas à substituição tributária as prestações de serviços de transporte aéreo, ferroviário e dutoviário.*

*§ 2º Relativamente ao disposto no caput, 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;*

*II – o sujeito passivo por substituição, lançará em sua escrita fiscal o valor do imposto retido no Registro E210, como débito especial;*

*§ 3º A substituição tributária relativa a prestações de serviço de transporte implica que:*

*I – a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - art. 298 do RICMS”;*

*II – em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos, a transportadora fará constar declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização de crédito presumido;*

*III - em substituição à exigência do inciso II do § 3º deste artigo, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CNPJ, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 05 (cinco) anos;*

*IV – no transporte metropolitano de pessoas, mediante contrato, poderá ser postergada a emissão da Nota Fiscal de Serviço de Transporte, até o final do período de apuração do imposto, desde que devidamente autorizado pelo fisco estadual.*

*§ 4º O transportador autônomo fica dispensado da emissão de Conhecimento de Transporte nas prestações sujeitas à substituição tributária.”*

O Decreto nº 19.781 de 24/06/2020 (efeitos a partir de 27/06/2020), alterou apenas o *caput* do artigo 298, que passou a ter a redação abaixo transcrita, tendo sido mantida a redação dos seus incisos.

*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:*

Assim, ao contrário do quanto disposto na decisão recorrida, entendo que, apenas até 31/12/2019 (e não até 26/06/2020), o dispositivo exigia a existência de contrato escrito para que se verificasse a substituição tributária relativamente a prestações de serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia, em casos de repetidas prestações.

A partir de 01/01/2020 essa exigência deixou de existir, razão pela qual concluo que a cobrança deve ser restabelecida em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2020.

No que diz respeito aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2019 concordo com a decisão recorrida no sentido de que, juntamente ao requisito da repetitividade, a existência do contrato escrito é essencial para a atração do regime da substituição tributária em relação aos serviços de transportes por empresas inscritas no Estado da Bahia. 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.

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 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 também 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.

Assim, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do Recurso de Ofício para restabelecer a cobrança relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2020, nos seguintes termos:

Data da ocorrência	Autuação	6ª JJF	2ª CJF
30/11/2018	R\$ 35.465,82	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/12/2018	R\$ 41.927,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/01/2019	R\$ 42.981,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
28/02/2019	R\$ 35.476,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/03/2019	R\$ 24.133,32	R\$ 0,00	R\$ 0,00

30/04/2019	R\$ 20.917,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/05/2019	R\$ 4.050,96	R\$ 0,00	R\$ 0,00
30/06/2019	R\$ 1.150,20	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/07/2019	R\$ 2.797,30	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/10/2019	R\$ 877,80	R\$ 0,00	R\$ 0,00
30/11/2019	R\$ 7.332,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/12/2019	R\$ 17.367,28	R\$ 0,00	R\$ 0,00
31/01/2020	R\$ 20.380,68	R\$ 0,00	R\$ 20.380,68
29/02/2020	R\$ 10.314,12	R\$ 0,00	R\$ 10.314,12
31/03/2020	R\$ 7.836,00	R\$ 0,00	R\$ 7.836,00
30/04/2020	R\$ 3.828,00	R\$ 0,00	R\$ 3.828,00
31/05/2020	R\$ 3.536,00	R\$ 0,00	R\$ 3.536,00
30/06/2020	R\$ 3.696,00	R\$ 0,00	R\$ 3.696,00
31/07/2020	R\$ 4.500,00	R\$ 4.500,00	R\$ 4.500,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 288.567,28</b>	<b>R\$ 4.500,00</b>	<b>R\$ 54.090,80</b>

Quanto ao Recurso Voluntário, a Autuada defende que o imposto, constituído através do presente Auto de Infração, foi integralmente pago pela transportadora TRANSPORTES TESBA LTDA., de maneira que a autuação é totalmente insubsistente.

Aduz que “*conforme se observa dos Registros Fiscais e Registros de Apuração do imposto da empresa transportadora acostada aos autos através de mídia digital, esta realizou o lançamento de todos os Conhecimentos de Transporte respectivos, que são objeto do presente Auto de Infração, com a apuração do imposto devido e, consequentemente, com o seu recolhimento*”.

Analizando a mídia acostada aos autos pela Autuada, à fl.18, verifico que, em relação ao período que remanesceu na autuação (fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2020 a julho de 2020), tendo em vista, inclusive, o Parcial Provimento do Recurso de Ofício, não foram acostados os correspondentes REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, através dos quais é possível identificar quais operações foram contabilizadas pela empresa TRANSPORTES TESBA LTDA. Apenas identifiquei os registros de janeiro a junho de 2019, outubro a dezembro de 2019, bem como de novembro de 2018.

Verifiquei que foram acostados também os REGISTROS FISCAIS DE APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS e os RECIBOS DE ENTREGA DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL dos períodos de apuração de janeiro a junho de 2020, mas esses documentos, por não trazerem a discriminação das operações que foram objeto de tributação nos períodos a que se referem, não me permitem concluir que os serviços de transporte prestados em favor da Autuada foram realmente oferecidos à tributação por parte da TRANSPORTE TESBA LTDA. no período em questão.

No que diz respeito ao argumento da Autuada de que não é verdadeira a alegação da Autuante de que os créditos da empresa TESBA seriam ilegítimos pelo fato de os Autos de Infração que chegaram a essa conclusão dizerem respeito a períodos diversos dos discutidos na presente autuação, entendo que essa alegação não necessariamente merece prosperar.

Ainda que, de fato, os Autos de Infração nº 210404.0013/19-7 (Acórdão JJF nº 0188-04/20-VD) e 210404.0012/19-0 (Acórdão JJF nº 0150-04/20-VD), julgados procedentes pela 4ª JJF, tenham considerado como indevidos os saldos credores correspondentes aos períodos, respectivamente, de janeiro/2015 a dezembro/2016 e novembro de 2014 a dezembro de 2016, entendo que esses saldos credores podem ter interferido nos saldos acumulados dos períodos subsequentes, o que realmente gera uma incerteza no que diz respeito ao legítimo adimplemento dos tributos por parte da transportadora. Essa ponderação possui ainda mais peso quando se observa que a transportadora possuía saldo credor ao longo de todo o período autuado, sem qualquer recolhimento efetuado aos cofres do Estado da Bahia.

Diante disso, havendo incerteza quanto a regular tributação, por parte da substituída, das operações realizadas em favor da Autuada, entendo que não há como acolher a sua pretensão nesse particular.

Somado a isso, destaco que não prospera o argumento de que o entendimento, esposado pela JJF, não merece guarida, pelo fato de que “*quando do julgado dos presentes recursos (voluntário e de ofício) certamente já terá extrapolado o prazo para a repetição do indébito que poderia ser pleiteado pela transportadora, o que acarreteria, sem sombra de dúvida, a cobrança em duplicidade ora combatida*”.

Como se vê, nessa oportunidade, em que são julgados os Recursos de Ofício e Voluntário, ainda não findou o prazo para a realização do pedido de repetição do indébito por parte da transportadora, de modo que permanece válido o fundamento da decisão recorrida de que “*somente se cogita em acolher os recolhimentos efetuados por terceiros (que não o responsável legal), quando já tenha decaído o direito do substituído em pleitear restituição do indébito, o que não é o caso dos autos, vez que a competência de julho/20 ainda pode ser objeto de pleito nesse sentido pela transportadora, em face do que reconhecer a extinção do crédito tributário lançado causaria uma insegurança jurídica muito grande*”.

Ante exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, concluindo pela PARCIAL PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, nos moldes do demonstrativo colacionado acima.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0005/23-2, lavrado contra **CARBONOR S.A.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 54.090,80**, 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, 10 de outubro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS