

A. I. N° - 207140.0005/24-7  
AUTUADO - VEDACIT DO NORDESTE S.A  
AUTUANTE - JAIR DA SILVA SANTOS  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/02/2025

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0020-03/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. **a)** PRESTAÇÕES SUCESSIVAS INTERMUNICIPAIS. São isentas de ICMS as prestações de serviços intermunicipais de transporte, cujo tomador seja contribuinte do imposto. O contribuinte apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração insubstancial; **b)** PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS. DESTINADAS A OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. O pagamento do crédito tributário em discussão implica desistência da defesa e extinção do crédito tributário. Infração substancial. Não acolhida nulidade arguida. Negado pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 30/06/2024, exige crédito tributário no valor de R\$ 5.633.309,42, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** – 007.009.003 – Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023, no valor de R\$ 387.385,42, acrescido de multa de 60%. Trata-se de contratações destinadas a não contribuintes situados neste Estado realizadas por transportadores não optantes do Simples Nacional, na forma do art. 298, III, do RICMS/BA.

**Infração 02.** – 007.009.003 - Falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, janeiro a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023, no valor de R\$ 5.245.924,00, acrescido de multa de 60%. Trata-se de contratações destinadas a outras unidades da Federação realizadas por transportadores deste Estado, não optantes do Simples Nacional, além de transportadores estabelecidos em outros Estados.

O autuado impugna o lançamento fls. 28/42. Afirma que vem, perante este Órgão, por seus procuradores, impugnar o auto de infração, nos seguintes termos. Registra a tempestividade de sua defesa. Sintetiza os fatos autuados.

Aduz que em virtude de suas diversas operações comerciais, realiza a contratação de empresas de transporte para envio de suas mercadorias, tanto a destinatários no estado da Bahia, quanto em outros estados da Federação. Entretanto, a presente autuação não merece prosperar, visto os fatos a seguir alinhados.

Preliminarmente, diz que o auto de infração é nulo em razão: (i) da não indicação de qual dos incisos do art. 298 do RICMS se enquadraria na qualidade de sujeito passivo (substituto tributário);

(ii) da não demonstração do índice de correção monetária aplicável, em violação ao art. 142 do CTN e ao art. 39 do RPAF/99.

No mérito, afirma que em relação à infração 01, trata-se de operações de transportes isentas do ICMS, conforme benefício instituído pelo inciso CXIII do art. 265 do RICMS, cujos critérios são integralmente aplicáveis aos serviços autuados. Isso porque, conforme será demonstrado a seguir, são operações internas destinadas à contribuintes do ICMS.

Em relação à infração 02, explica que se trata de operações de transportes interestaduais destinadas, em uma parcela, para contribuintes localizados na Zona Franca de Manaus, aplicando-se, nesse caso, a imunidade constitucional ao ICMS transportes, consoante previsão no RPAF (art. 8º e art. 270-E); e parte dos valores em cobrança já foram quitados pelo próprio prestador de transportes, que recolheu o valor do ICMS como contribuinte normal do imposto, razão pela qual, já estão extintos nos termos do art. 156, I do CTN.

Repete a ausência de indicação específica do seu enquadramento legal como substituta tributária. Consoante exposto, a Fiscalização apurou que na condição de substituta tributária, deveria ter recolhido o ICMS-ST incidente nas operações contratadas de transporte de cargas. Todavia, ao fundamentar a cobrança, o Autuante se furtou a indicar qual inciso específico do art. 298 do RIMCS fundamentaria sua submissão à sujeição passiva. Reproduz o mencionado dispositivo.

Da leitura do dispositivo, observa que há três incisos autorizando o enquadramento do contratante de prestadores de serviços de transporte de cargas como substituto tributário. Por assim ser, a Fiscalização, na parte da fundamentação, deveria ter especificado em qual dos três incisos se enquadraria. Reproduz o dispositivo regulamentar.

Sobre a matéria cita a regra indicada no art. 39 do RPAF, que exige a indicação específica do dispositivo da legislação tributária em que fundamente a exigência fiscal. Afinal, a ausência dessa elementar especificação obstaculiza o exercício do direito de ampla defesa, uma vez que há a transferência do ônus da fundamentação da autuação ao contribuinte, obrigando-o a apurar todos os requisitos indicados pela legislação e não somente aquele que deu origem à cobrança. Para além da nulidade apontada, diz que há, ainda, uma segunda nulidade no auto de infração ora impugnado. Isso se dá, pois, não obstante constar no auto de infração o valor cobrado a título de atualização monetária (total R\$ 1.483.644,32), não há qualquer menção no lançamento sobre qual índice a Fiscalização adotou para chegar a tal montante e qual seria o fundamento legal da cobrança.

Comenta que as especificações do auto de infração, apenas indicam que os valores estão sujeitos a “variações de correção monetária e acréscimos moratórios até a data do efetivo pagamento” – sem indicar, contudo, qual o fundamento legal da cobrança ou qual seria o índice aplicado. Ou seja, a presente autuação carece de fundamentação legal no que concerne ao índice de correção monetária (consequário legal), o que denota descumprimento dos requisitos exigidos para a validade do ato administrativo (art. 142 do CTN).

Sobre o assunto, destaca que a jurisprudência do TJBA, está consolidada no sentido de que a ausência da indicação ao índice adotado para fins de apuração da correção monetária – como no presente caso – configura cerceamento de defesa, com a consequente nulidade da cobrança. Do exposto, por mais essa razão, imperiosa a declaração de nulidade da presente autuação, por cerceamento de defesa, nos termos do já mencionado art. 142 do CTN.

Na remota hipótese de transpostas as nulidades incorridas pela autuação acima demonstradas, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, no mérito, a primeira infração não merece prevalecer, sendo *mister* seu cancelamento.

Como já mencionado, realizou a contratação de transportadora de cargas não optantes pelo Simples Nacional, no período compreendido entre janeiro de 2020 e dezembro de 2023, sendo os destinatários situados no Estado da Bahia e não contribuintes do ICMS.

Aponta, portanto, que a própria fiscalização reconhece que os serviços atuados são operações internas (realizadas dentro do Estado da Bahia) – o que também pode ser observado pelas informações constantes nos Conhecimentos de Transporte (“CT-e”) indicados (doc. nº 04.).

Partindo dessa premissa inquestionável (autuação recai sobre operações internas), aplica-se, no presente caso, a isenção de ICMS sobre os serviços de transporte assegurada pelo art. 265, CXIII do RICM/BA – que foi desconsiderada pelo fiscal Autuante. Com efeito, o aludido dispositivo condiciona a isenção à presença de dois requisitos (redação atual e vigente na época dos fatos geradores) – ambos aplicáveis ao presente caso. Reproduz o dispositivo citado.

Diz que o Convênio nº 04/04, prevê que dentre outros, o Estado da Bahia está autorizado a conceder a isenção do ICMS à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas. Como sobredito, no Estado da Bahia, referida regra foi internalizada por meio do inciso CXIII do art. 265 do RIMCS. Todavia, a Fiscalização – equivocadamente – classificou as operações autuadas como destinadas a “*não contribuintes de ICMS*” e, por isso, desconsiderou indevidamente a tal regra isentiva, aplicando ao presente caso o dispositivo genérico, que dispõe sobre ICMS ST na contratação de serviços de transportes (art. 298 do RICMS).

Ocorre que, ao contrário do que indicou a Fiscalização, para os CT-e autuados, cumpriu os dois requisitos para fins de ser beneficiada pela regra isentiva, quais sejam:

- (i) são operações internas, ou seja, transportes de mercadorias produzidos na sua fábrica localizada em Salvador/BA e sendo destinada aos seus clientes nos mais variados municípios desse Estado e;
- (ii) para destinatário contribuinte do ICMS. É o que se observa a partir dos CT-e anexados aos autos por amostragem (doc. nº 04.).

Conforme já adiantado nos parágrafos anteriores, para a primeira condicionante da regra isentiva, a própria Fiscalização, tanto em sua descrição da materialidade tributável contida no auto de infração, bem como no anexo ao auto de infração, já deixou evidente a origem (BA) e o destino das mercadorias transportadas (BA), ou seja, que são operações internas.

Para que não restam dúvidas, afirma que é o que se conclui da análise dos CT-e autuados, apresentados aos autos por amostragem (CT-e nº 87234). Do exposto, para o primeiro requisito, não restam dúvidas que as operações ocorreram dentro deste Estado da Bahia.

Partindo, então, para o segundo requisito condicionante da aplicação da regra isentiva, qual seja, “*destinatário contribuinte do ICMS*”, merece trazer à baila algumas considerações sobre a operação específica de transporte de mercadorias, notadamente à luz da *mens legis* da norma isentiva e a quem tal obrigatoriedade deve recair. Com efeito, aduz ser imperioso compreender o que significa uma “*prestação de serviço de transporte de cargas destinada a contribuinte do ICMS*”. Sobre o tema cita o art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, replicado pelo art. 5º da Lei nº 7.014/96, que estabelecem que o contribuinte (sujeito passivo) do transporte interestadual e intermunicipal é qualquer pessoa que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a referida prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Esclarece que na hipótese dos autos, para fins tributários, temos duas figuras:

- (a) o prestador de serviço, ou seja, as transportadoras contratadas pela Impugnante;
- (b) o tomador do serviço – Impugnante – que é a contratante do serviço de transporte.

Olhando para essas duas figuras e sabendo que é a contratante do serviço de transporte e a remetente das mercadorias, indaga: quem é o destinatário do serviço de transporte intermunicipal? A resposta não pode ser outro, senão a própria Impugnante na qualidade de tomadora do serviço de transportes.

Nesse diapasão, o segundo requisito resta preenchido, pois a (destinatária do serviço de transporte interno) a própria impugnante é contribuinte de ICMS e (inscrição estadual nº 001.956.65 – doc. nº 05).

Destaca, que este CONSEF possui a mesma interpretação da regra isentiva acima desenvolvida, inclusive em Acórdão muito semelhante ao presente caso, envolvendo a própria Empresa Impugnante (doc. nº 06). Caso envolvendo a própria Impugnante. Reproduz trecho do *acórdão CJF 0318-12/23, exarado pela 2ª CJF, de relatoria do Conselho Henrique Silva. (CONSEF, Acórdão JJF nº 0102-04/24-VD, AI 26909600010/22-4, publicado em 06.06.2024)*. Cita outros julgados desse CONSEF: ACÓRDÃO CJF Nº 0318-12/23 VD, ACÓRDÃO CJF Nº 0189-11/24-VD.

Entende ser tão latente a isenção nessas operações que nos próprios CT-e autuados consta a informação no campo da “*situação tributária*” “40- ICMS isenção”. À luz do exposto, para todos os CT-e autuados, cumpriu ambos os requisitos da regra isentiva prevista no inciso CXIII do caput do art. 265 do RICMS, não havendo em que se falar na cobrança do imposto correspondente, sendo, portanto, o seu cancelamento medida que se impõe.

Afirma que ainda que outra interpretação fosse possível, pelo princípio da eventualidade, tem-se que seus clientes, para os quais as mercadorias são fisicamente remetidas, também são contribuintes do imposto (doc. nº 07). É ver a consolidação realizada por amostragem. Cita as empresas: Tecnosonda S/A insc. 58.146.204; Qualy Engenharia Ltda. Insc. 79.623.791; MRV Eng. e Participações Insc. 79.623.791.

Portanto, diz que analisando o anexo ao Auto de Infração (doc. 02 – CD-ROM.), chega à conclusão, de que, ainda que se considere que os destinatários do serviço de transporte sejam os clientes e não efetivamente o tomador do serviço, o cumprimento da regra isentiva ainda se aplica, na medida que são contribuintes do ICMS, consoante consulta realizada no *site* da Secretaria da Fazenda (doc. nº 07).

Assim, pelo princípio da eventualidade, caso se compreenda que são os seus clientes que são os destinatários das mercadorias, os valores autuados são indevidos, uma vez que as condições previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores para fins de aplicação da isenção foram devidamente preenchidas, conforme sua tese retro-mencionada.

Sobre a **infração 02** - Operações interestaduais. Mercadorias remetidas à Zona Franca de Manaus. Serviços imunes ao ICMS.

Afirma que a infração supostamente cometida, também não deve prevalecer sendo, de igual forma, *mister* seu afastamento em relação as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, consoante se desenvolverá a seguir. Repete o enquadramento legal desta infração.

Assevera que cerca de 40 (quarenta) mil CT-e foram emitidos contra si pelas 19 (dezenove) transportadoras por ela contratadas, as quais fizeram a remessa aos seus clientes em 15 (quinze) Estados da Federação, quais sejam: Alagoas, Amazonas, Ceará, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Santa Catarina, Sergipe e São Paulo.

Nesse cenário, especificadamente para as mercadorias transportadas para o Estado do Amazonas - cerca de 778 CT-e (doc. nº 02 – CD, “*aba ZFM*”), não há que se falar em cobrança nem do ICMS incidente sobre as mercadorias, nem sobre o frete (ICMS ST transportes) na medida em que equiparados à imunidade conferida pela CF/88.

Explica que criada com o propósito de promover um centro industrial e desenvolver o interior da Região Norte, o Decreto-lei nº 288/67 concedeu diversos benefícios fiscais à referida área. Dentre os benefícios, destaca o art. 4º, que equiparou, para todos os fins fiscais, as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nessa região às exportações.

A preocupação em assegurar e viabilizar a ZFM, resultou no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) da CF/88, que não apenas manteve a ZFM, como resguardou sua equiparação às operações de exportação para manutenção dos benefícios fiscais até o ano de 2073, conforme alteração do prazo promovido pela Emenda Constitucional nº 83.

Dessa forma, observa que, para todos os efeitos fiscais, as operações destinadas à ZFM são imunes e equivale a exportações (art. 1º e 4º do Dec. 288/67), sobretudo tendo em vista a

manutenção, por expressa previsão constitucional (art. 40 da ADCT), de tal território como área de exportação. Esse é, inclusive, o consolidado entendimento dos Tribunais Superiores sobre o assunto – havendo, inclusive, a Súmula nº 640, recentemente publicada pelo STJ, reconhecendo que o REINTEGRA – aplicável às operações de exportação – alcança as vendas destinadas à ZFM, justamente em razão de sua equiparação à uma área de exportação para todos os fins fiscais.

Nesse mesmo sentido, o STJ já reconheceu que “*havendo equiparação os produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aquele exportado para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca*”.

Destaca que a equiparação às operações de exportação abrange as receitas oriundas tanto das vendas de mercadorias, como, de igual forma, os serviços de transporte (sobre os quais recai o ICMS ST ora em exigência). Cita o art. 6º e 8º sobre o tema.

Assim sendo, afirma que uma vez que as remessas de mercadorias e as prestações de serviços são equiparadas à exportação, essa é a leitura que se deve ter do disposto no art. 8º e do § 2º do art. 270-E ambos do RPAF: não incide o ICMS na operação de transporte de mercadorias à Zona Franca de Manaus. À luz desses esclarecimentos, *mister* se faz a exclusão dos serviços de transporte autuados com destinado à Zona Franca de Manaus, área imune consoante previsão na CF/88 e respaldo no RPAF/99.

Assevera que além do decote da parcela autuada referente às remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, também deve ser levado em consideração que, para parte dos CT-e autuados, o ICMS foi recolhido pelo próprio transportador inscrito nesse Estado. É o que ocorreu, à título exemplificativo da amostragem ora trazida (doc. nº 08), com o CT-e 11029 - Valor do ICMS embutido pelo prestador de transporte no valor do frete, qual seja, R\$ 964,28, doc. nº 02, valor de R\$ 964,28 em cobrança já devidamente recolhido pelo transportador.

Observa que, para os transportadores com inscrições estaduais neste Estado, o valor do frete por ele pago no exemplo dado de R\$ 8.053,63 – já incluía o valor no preço avençado, o valor do ICMS correspondente que foi recolhido, então, pelo próprio prestador do serviço de transporte.

Assim sendo, diante da amostragem ora realizada, para os casos tal como o demonstrado, em que o prestador do serviço já recolheu o ICMS incidente na operação, não há qualquer razão pela cobrança ora realizada, uma vez que o tributo em cobrança já foi extinto pelo pagamento.

Nesse sentido e à luz do exposto, imperioso também o decote do valor total autuado dos CT-e em que o próprio transportador recolheu o ICMS devido, devendo os autos serem baixados em diligência para que seja realizado tal saneamento.

Entende que conforme demonstrado nos tópicos anteriores, resta comprovado pela documentação acostada e argumentos desenvolvidos nos itens antecedentes, a improcedência do auto de infração ora combatido.

Contudo, especificadamente para o decote do valor em relação aos serviços de transporte destinados à Zona Franca de Manaus e aos CT-e em que o próprio prestador de transporte recolheu o ICMS incidente, frisa ser imperiosa a baixa dos autos em diligência, nos termos do art. 123, § 3º, do RPAF. Isso para que, em razão do princípio da verdade material regente do procedimento administrativo, sejam apurados e excluídos todos os CT-e em que tais hipóteses ocorreram.

Aduz que sem prejuízo, a diligência ora requerida servirá, acaso assim se entenda, para a apresentação de documentos e esclarecimentos necessários para todos os demais pontos que se façam necessários.

De todo o exposto, pugna: (a) seja reconhecida a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de especificação do fundamento legal e de qual o índice de correção monetária adotado para atualização do débito; (b) pela procedência da sua Impugnação, cancelando-se de plano o

auto de infração epigrafado, com a consequente extinção dos créditos tributários, bem como o arquivamento do processo fiscal instaurado.

Reitera, caso entenda-se necessário, seu pedido de produção de todos os meios de prova legítimos, notadamente, se assim se entender necessário, pela realização de diligência fiscal nos termos do art. 123, § 3º, do RPAF/99.

Requer, outrossim, o cadastramento do advogado André Mendes Moreira, OAB/SP nº 250.627, para fins de intimação no presente feito, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º, CPC/15), no endereço profissional Av. Angélica nº 1996, 6º Andar. Ed. Angélica Business Higienópolis, São Paulo, Cep: 01.228-200 Tel / Fax: (11)3061-1665.

O Autuante presta informação fiscal fls. 158/169. Diz que vem apresentar suas contrarrazões acerca da defesa apostar pelo patrono do autuado, conforme a seguir exposto. Reproduz a acusação fiscal. Sintetiza os termos da defesa.

Sobre a arguição de nulidade diz que se tratando da infração 01, da simples leitura da peça exordial constata-se que o inciso do art. 298 está explicitamente indicado. Reproduz o citado texto.

No caso da infração 02, diz que foi transcrita explicitamente as condições da sujeição à substituição tributária: *Trata-se de contratações destinadas a outras unidades da Federação realizadas por transportadores deste Estado não optantes do Simples Nacional, além de outros transportadores estabelecidos em outros Estados.* Portanto, foram reproduzidos inteiramente os incisos do art. 298, de forma clara e explícita, e seria redundante fazer referência aos incisos respectivos, quando uma simples leitura poderia dirimir quaisquer dúvidas.

A respeito da alegação de que não teria sido demonstrado o índice de correção monetária aplicável com violação do art. 142 do CTN e ao art. 39 do RPAF/99, afirma que nesse caso, o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956/81, esclarece todo o procedimento para a correção dos débitos tributários, conforme art.102 e incisos que reproduz. Ademais, no próprio Demonstrativo de Débito do Auto de Infração consta a informação de que o débito está sujeito à correção monetária, acréscimo moratório e/ou redução de multa de acordo com a legislação vigente e em função da data de quitação do débito. Portanto, toda a informação suscitada encontra-se na legislação vigente da qual a autuada não pode alegar desconhecimento.

Sobre a infração 01, a autuada sustenta que a autuação seria indevida, pelo fato de ser o destinatário das prestações de serviços de transporte e, por ser contribuinte do ICMS, estaria isenta de fazer a retenção e o recolhimento do imposto devido pelos transportadores.

Sobre esta alegação, explica que a isenção de que trata o inciso CXIII do art. 265 do ICMS não isenta a prestação do serviço de transportes destinadas a contribuintes do ICMS. Há de se observar que, nesse caso, o serviço é a atividade de transporte e prestação do serviço é a sua execução. O contratante é aquele que determina qual o tipo de serviço que deseja que o contratado realize e a prestação trata da forma a ser realizada. Obviamente, quando o contratante determina que a prestação seja destinada a terceiros, tem-se que o contratante é o remetente e terceiros seriam os destinatários.

Esclarece que quando o Regulamento do ICMS estabelece a isenção para as prestações destinadas a contribuintes do ICMS, isso significa que os beneficiados são os *terceiros/destinatários* e, nunca o contratante/remetente. Na verdade, a autuada é a contratante dos serviços, mas não é a destinatária. Da simples leitura dos conhecimentos (CT-e) vemos que o remetente é o contratante e os destinatários são os clientes, ou seja, são duas pessoas distintas. A confusão instalada reside no fato de haver situações em que o remetente não é o contratante, o contratante pode ser o destinatário e o destinatário pode não ser o contratante.

Explica que ao analisar o histórico da tributação dos serviços de transporte internos, observa que o ICMS incide quando iniciado e terminado dentro do Estado em serviços intermunicipais, tal

como preconiza o RICMS/12. Reproduz o art. 1º sobre o tema. Porém, o Estado concedeu o benefício da dispensa da tributação, conforme § 7º. *Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.*

Com a instituição do Convênio ICMS nº 04/2004, foi concedida autorização aos Estados a conceder a isenção do ICMS à prestação dos serviços de transportes intermunicipais. Em 20/12/18, foi acrescido ao art. 265 o inciso CXIII, pelo Decreto nº 18.801, efeitos de 01/01/19 a 31/10/19, com a seguinte redação: “*CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga (Conv. ICMS 04/04).*” Em 04/10/19, a redação atual do inciso CXIII foi alterada pelo Decreto nº 19.274, com efeitos a partir de 01/11/19, limitando à isenção às prestações destinadas a contribuintes do ICMS: “*CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04).*”

Vê-se que, em nenhum momento a isenção se refere ao contratante e/ou remetente. De fato, a isenção refere-se tão somente à prestação do serviço de acordo com o destinatário/rebedor da mercadoria. Por outro lado, se o serviço for contratado por contribuinte inscrito neste Estado, a respectiva prestação estará sujeita à retenção do ICMS pelo contratante, em via de regra, conforme art. 298 do regulamento ICMS/2012.

Ressalta que o art. 298 impõe que seja feita a retenção do imposto ao contratante da prestação de serviços, enquanto o art. 265 concede a isenção às prestações internas, se o destinatário/rebedor for contribuinte do ICMS. Dessa forma, fica claro que são duas pessoas jurídicas distintas: uma contratante/remetente e outra, destinatário/rebedor. Sobre o tema cita o art. 8º, V da Lei nº 7.014/96.

Efetivamente, vê-se que a Lei utiliza o termo contratante para determinar o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelo prestador que, no caso, não se confunde com o destinatário da prestação do serviço, que é o recebedor das mercadorias. Menciona que o próprio defensor faz menção à suposta imunidade das prestações de serviços destinadas à Zona Franca de Manaus. Fazendo, implicitamente, a distinção entre o contratante/remetente deste Estado e o destinatário da ZFM que seria imune da tributação do ICMS.

Nessa mesma trilha percorrida pelo defensor, aduz que seu ensejo por ora, seria livrar-se da obrigação tributária de fazer a retenção e o recolhimento do ICMS alegando que as prestações seriam destinadas a si mesmo quando, na verdade, o serviço foi contratado pela autuada, porém, destinado a outros estabelecimentos. Efetivamente, não se pode olvidar que há casos em que o contratante do serviço é, ao mesmo tempo, destinatário da prestação, quando a mercadoria se destina ao próprio estabelecimento. Porém, a autuação não trata daquela hipótese, mas, sim, dos serviços contratados pela autuada e cuja prestação foi destinada a outro estabelecimento.

Assim, quando o serviço for contratado por contribuinte deste Estado e a prestação for destinada a outros contribuintes aqui inscritos, o contratante do serviço não poderá reter o imposto do prestador, posto que a prestação seria isenta. Em contrário *sensu*, quando a prestação for destinada a não contribuinte do ICMS a retenção é devida, hipótese que ora se revela.

Aponta que a lógica da não tributação das prestações internas encontra-se na sua ineficácia intrínseca, tendo em vista que o tributo retido pelo contratante seria utilizado como crédito fiscal pelo destinatário, resultando em nenhum imposto para os Cofres Públicos. Tal fato não ocorre se o destinatário não for contribuinte do ICMS, porquanto não teria como aproveitar o ICMS retido como crédito fiscal e o imposto retido seria efetivamente apropriado pelo Estado.

Acrescenta que em relação aos destinatários da prestação, o defensor alega que dentre aqueles listados no levantamento fiscal haveriam contribuintes do ICMS, indicando as empresas *Tecnosonda, Qualy Engenharia, Lofts Bahia Incorporações e FCK Construções e Incorporações*.

Explica que estes estabelecimentos, apesar de terem inscrição estadual, não são contribuintes do ICMS. De fato, o STJ, há muito, pacificou a orientação jurisprudencial pela qual, com fundamento na doutrina de José Eduardo Soares de Melo, qualifica-se construção civil como serviço tributável

pelo ISSQN e que as "*empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS, salvo nas situações que produzam bens e com eles pratiquem atos de mercancia diferentes da sua real atividade, como a pura venda desses bens a terceiros; nunca quando adquirem mercadorias e as utilizam como insumos em suas obras*" (EREsp n. 149.946/MS, relator Ministro Ari Pargendler, relator para acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06/12/1999, DJ de 20/03/2000, p. 33.)

Assim, a inscrição estadual é utilizada eventualmente, no transporte materiais, máquinas e equipamentos de propriedade própria ou alugados para a execução da obra, onde não há incidência do ICMS. Na verdade, são contribuintes do ISSQN. Portanto, as prestações de serviços de transporte destinadas àqueles estabelecimentos não são isentas do ICMS.

Entretanto, diz que ao compulsar dos documentos acostados pela defesa, verificou que foram incluídas na autuação as prestações destinadas à empresa *Impertec Soluções Técnicas para Construção*, com a Inscrição Estadual nº 177.554.069 que, efetivamente, é contribuinte do ICMS, de forma que as prestações a ela destinadas não estão sujeitas à tributação do imposto.

Assim sendo, aponta que cabe a exclusão no levantamento fiscal de todas as prestações destinadas à empresa *IMPERTEC*, de forma que o valor exigido inicialmente deve ser reduzido para R\$ 377.071,64.

A respeito da **infração 02**, no caso das prestações destinadas à Zona Franca de Manaus, explica que a Lei nº 7.014/96, veda expressamente a imunidade para as prestações de serviços de transporte anteriores vinculadas às operações destinadas ao exterior e, por equiparação à exportação, para a ZFM. Cita o art. 3º, II, e alíneas da referida Lei. Ainda que assim não fosse, aduz que cabe analisar a assertiva de que o ICMS exigido na hipótese seria o ICMS-ST, mas não o ICMS a título próprio exigido da empresa prestadora do frete (a substituída).

Esclarece que, em que pese haver entendimento no STJ em sentido contrário à pretensão do Fisco, a teor da Súmula nº 649 dessa Corte (não incide ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias destinadas ao exterior), a questão da cobrança do tributo na operação interestadual de transporte destinada à Zona Franca de Manaus foi dirimida pelo Supremo Tribunal Federal, conforme consolidada por diversas decisões, tais como no julgamento do Agravo STF - ARE 1391418 RS.

Noutra vertente, o defensor da autuada alega, que algumas prestações de serviços interestaduais teriam o ICMS recolhido pelos próprios transportadores. Entretanto, não foram trazidos aos autos os comprovantes dos recolhimentos.

Pelo exposto, conclui que o pedido de nulidade não tem elementos fundamentados para serem apreciados e dado provimento. A acusação contém a infração pela inobservância dos dispositivos estabelecidos no art. 298 do RICMS, bem como os demonstrativos permitiram o exercício pleno do direito de defesa e do contraditório. Quanto ao método de atualização do crédito tributário, diz que se encontra na legislação tributária vigente.

Em relação ao mérito, aponta que a legislação tributária estadual exclui da imunidade os serviços de transportes vinculados às operações de saídas de mercadorias destinadas ao exterior e, por conseguinte, para a ZFM. Tal vedação está consolidada pela Jurisprudência do STF que estabelece que a imunidade infraconstitucional prevista para as operações de exportação não alcança às operações e prestações anteriores.

Quanto às empresas construtoras e incorporadoras, a mesma Suprema Corte também já consolidou o entendimento, segundo o qual, aqueles estabelecimentos são contribuintes do ISSQN e a sua atividade principal não pode ser enquadrada como sujeita ao ICMS. O fato de alguns estabelecimentos terem inscrição estadual, em razão de interesse próprio, não altera a sua real condição de não contribuinte do ICMS.

Já em relação à empresa *Tecnosonda S/A*, verificou-se que se encontra baixada de ofício desde

31/10/2011. Por tais razões, não pode ser dado provimento às alegações da Defesa, com a ressalva das prestações de serviços internos (infração 01) destinadas à empresa *Impertec Soluções Técnicas para Construção LTDA*, que é contribuinte do ICMS, que devem ser excluídas da autuação, de forma que o Auto de Infração, em lide, deve ser julgado procedente em Parte, devendo o valor exigido na infração 01 ser reduzido para R\$ 377.071,64 e a infração 02 deve ser mantida no valor de R\$ 5.245.924,00.

Aduz que fica o contribuinte intimado a apresentar a Fiscalização, no prazo de 10 (dez) dias, os recolhimentos do ICMS realizados pelos transportadores relativos às prestações de serviços de transportes contratadas, bem como, tomar ciência da alteração da Infração 01, conforme demonstrativos anexos, com exclusão das prestações de serviços destinadas a empresa *Impertec Soluções Técnicas para Construção Ltda*.

O contribuinte se manifesta sobre a Informação Fiscal. Repete os argumentos defensivos de sua impugnação inicial, reiterando seu entendimento pela nulidade ou improcedência da autuação.

Importante salientar, que a Empresa Impugnante, em Memorial encaminhado a este CONSEF via *e-mail*, dia 03/02/2025, informa que a discussão neste processo remanesce apenas e tão somente, em relação a infração nº 01 (operações internas isentas), na medida que aderiu em 28.01.2025 ao REFIS em relação a infração nº 02, consoante documentos que anexou (doc. nº 01).

Cabe registrar na sessão de julgamento, a presença de Dra. Bárbara de Macedo Pelliciari, OAB nº 460.977, que realizou a sustentação oral.

## VOTO

Preliminarmente, o defendantte disse que o auto de infração é nulo em razão: (i) da não indicação de qual dos incisos do art. 298 do RICMS se enquadraria na qualidade de sujeito passivo (substituto tributário); (ii) da não demonstração do índice de correção monetária aplicável.

Após analisar as peças componentes do presente PAF, verifico que os aspectos formais das infrações registradas pela fiscalização foram devidamente atendidos e as irregularidades apuradas estão formalmente caracterizadas. O Autuado tomou ciência de que seria fiscalizado, Termo de Início de fiscalização fl. 09, Termo de Intimação fl. 11 e recebeu os demonstrativos fls. 14/17, que dão suporte a acusação fiscal.

Analizando o processo no plano formal, constato que a autuação obedeceu ao devido processo legal, tendo em vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, cujas multas exigidas estão fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam cada item da autuação.

A acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição dos fatos está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, inclusive constando o devido esclarecimento sobre o procedimento fiscal e a origem de cada infração apurada, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal.

As provas representadas pelos demonstrativos elaborados pelo Autuante identificam de forma bastante clara as infrações, tendo em vista que estão identificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram as exigências tributárias em questão.

Relativamente ao argumento de não ter o Autuante indicado de forma precisa os dispositivos da legislação tributária em que se fundamenta a acusação fiscal, agindo em desacordo com o disposto no artigo 39, inciso V do RPAF/99, não posso acolher. Em primeiro lugar, pelo fato da peça defensiva apresentada, em seu conteúdo, abordar de maneira completa e incisiva todo o teor da acusação, o que demonstra de forma cabal que foi inteiramente compreendida pela autuada, inexistindo violação aos princípios da ampla defesa, e do contencioso, diferentemente do alegado.

Em segundo lugar, pelo fato de que, ainda que eventualmente o Autuante tivesse se equivocado na capitulação dos dispositivos da legislação tributária, a previsão contida no artigo 19 do RPAF é a de que “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”.

Quanto a alegação de que não foi indicado o percentual de correção monetária aplicado ao valor exigido na autuação, observo que a correção monetária e os acréscimos moratórios aplicados no presente auto de infração estão em absoluta conformidade com o disposto nos artigos 100, 101 e 102 da Lei nº 3.956 de 11/12/1981(COTEB), não sendo aceitável a alegação defensiva de desconhecimento.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum nos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte dos julgadores para decisão sobre a lide. Portanto, não vislumbro necessidade de diligência a ser realizada para apresentação de eventuais documentos e esclarecimentos a respeito da lide. Assim, indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, incisos I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

No mérito, a **infração 01** acusa o autuado de ter deixado de recolher o ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais. Trata-se de contratações destinadas a não contribuintes situados neste Estado realizadas por transportadores não optantes do Simples Nacional, na forma do art. 298, III, do RICMS/BA.

O defendente afirmou, que a própria fiscalização reconhece que os serviços atuados são operações internas (realizadas dentro do Estado da Bahia) – o que também pode ser observado pelas informações constantes nos Conhecimentos de Transporte (“CT-e”) indicados (doc. nº 04). Explicou que partindo dessa premissa inquestionável (autuação recai sobre operações internas), aplica-se, no presente caso, a isenção de ICMS sobre os serviços de transporte assegurada pelo art. 265, CXIII do RICM/BA – que foi desconsiderada pelo fiscal Autuante.

Sobre essa questão, verifico que a isenção exposta no aludido dispositivo, condiciona a isenção à presença de dois requisitos: i) sejam operações internas, ou seja, transportes de mercadorias produzidas em operações realizadas no estado da Bahia, e; (ii) para destinatário contribuinte do ICMS.

Desta forma, o Convênio nº 04/04, prevê que dentre outros, o Estado da Bahia está autorizado a conceder a isenção do ICMS à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas, e no Estado da Bahia, referida regra foi internalizada por meio do inciso CXIII, do art. 265 do RICMS.

O Autuante manteve a acusação, pelo não acolhimento dos argumentos defensivos apresentados. Classificou as operações autuadas como destinadas a “*não contribuintes de ICMS*” e, por isso, desconsiderou a regra isentiva, aplicando ao presente caso, o que dispõe o art. 298 do RICMS/12 sobre ICMS ST na contratação de serviços de transportes.

O ponto central da lide, portanto, trata de se definir, se a tomadora dos serviços de transporte (nas operações objeto da autuação) é a impugnante contratante dos serviços, devendo-se acolher a isenção encartada no enunciado normativo disposto no art. 265, inciso CXIII do RICMS-BA/12, ou as operações autuadas tiveram como destinatários da prestação do serviço, seus eventuais clientes, e, por isso, incidiria no presente caso, o ICMS ST na contratação de serviços de transportes (art. 298 do RICMS).

Em sua defesa, o defendant alegou que o termo “carga” só consta no Convênio ICMS e no

próprio RICMS/BA, para esclarecer que não é qualquer serviço de transporte que estará isento, mas, tão somente, o transporte de carga, pontuando ainda, que a isenção do ICMS se aplica aos serviços de transportes destinados a contribuintes do imposto, ou seja, o serviço que seja destinado a tomadores de serviço que sejam contribuintes de ICMS. Com estes argumentos, concluiu sustentando que não há qualquer dúvida de que a isenção de ICMS em voga, se aplica aos serviços de transporte de cargas cujos tomadores do serviço sejam contribuintes do ICMS, mas não cujas cargas sejam destinadas a contribuintes do ICMS.

Sobre o tema, observo que o Convênio ICMS 04/04 é claro na sua Cláusula primeira quando diz que:

**Cláusula primeira - Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins autorizados a conceder isenção do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS - à prestação de serviço de transporte intermunicipal de cargas destinada a contribuinte do imposto, que tenha início e término no seu território, nos termos estabelecidos em legislação estadual.** (Grifei).

Já o Art. 265, CXIII do RICMS/BA, com efeitos a partir de 01/11/2019, assim se apresenta:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

(...)

**CXIII – as prestações internas de serviços de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04)”** (grifei).

Dito isto, resta claro que, quando o TOMADOR do serviço de transporte for contribuinte do ICMS, temos que essa operação será ISENTA, entretanto, quando o mesmo for CONSUMIDOR FINAL, a operação será tributada normalmente.

Tal afirmação tem, inclusive, respaldo no Parecer nº 887/2020 emitido pela DITRI – Diretoria de Tributação, cujo trecho reproduzo:

“Com a alteração introduzida pelo Decreto nº 19.274, de 04/10/19, na redação do inciso CXIII do caput do art. 265 do RICMS/BA, a aplicabilidade da isenção do imposto nas prestações internas de serviços de transporte ficou assim disciplinada:

“Art. 265. São isentas do ICMS:

**CXIII - as prestações internas de serviços de transporte de carga destinadas a contribuinte do ICMS (Conv. ICMS 04/04)”.**

*Dianete do exposto, e conforme se observa da leitura do dispositivo legal acima transscrito, a isenção se aplica às prestações internas de serviços de transporte que sejam destinadas a contribuinte do imposto, ou seja, que tenham sido contratadas por contribuinte, independentemente da condição do destinatário das mercadorias.*

*Dessa forma, se o tomador do serviço de transporte se caracteriza como contribuinte do ICMS, será aplicável a isenção prevista no art. 265, inciso CXIII, do RICMS/BA”.*

Sobre o tema, há que se destacar, que é nesse sentido, entendimento deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF Nº 0189-11/24 – VD, JJF nº 0102-04/24-VD.

Neste cenário, todas as operações, constantes do demonstrativo que dá suporte a esta infração, estão sob o pátio da isenção a que alude o art. 265, CXIII do RICMS-BA/12. Assim, declaro a infração 01 improcedente,

A **infração 02** trata de falta de recolhimento do ICMS por retenção, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, referente a contratações destinadas a outras unidades da Federação realizadas por transportadores deste Estado, não optantes do Simples Nacional, além de transportadores estabelecidos em outros Estados.

Sobre esta infração, destaco que a Empresa Impugnante, em Memorial encaminhado a este CONSEF via *e-mail*, dia 03/02/2025, informou que a discussão neste processo remanesce apenas e tão somente, em relação a **infração nº 01** (operações internas isentas), na medida que aderiu em 28.01.2025 **ao REFIS** em relação a **infração nº 02**, consoante documentos que anexou (**doc. nº 01**).

Dessa forma, observo que os valores apurados nesta infração, foram recolhidos com os benefícios da Lei 12.903/2013. O contribuinte reconheceu o débito e aceitou os termos da transação, ficando prejudicada a defesa e extinto o crédito tributário exigido nos termos do art.156, I do CTN.

Por fim, o defendant solicita o cadastramento do advogado André Mendes Moreira, OAB/SP nº 250.627, para fins de intimação no presente feito, sob pena de nulidade (art. 272, § 5º, CPC/15), no endereço profissional Av. Angélica nº 1996, 6º Andar. Ed. Angélica Business Higienópolis, São Paulo, Cep: 01.228-200 Tel. / Fax: (11)3061-1665.

Sobre esta solicitação, registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Observo, no entanto, que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra estabelecida nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências

Ante ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207140.0005/24-7, lavrado contra **VEDACIT DO NORDESTE S.A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.245.924,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “e”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados valores recolhidos.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 04 de fevereiro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR