

A. I. N° - 232900.0011/07-8  
AUTUADO - BUNGE FERTIZANTES S/A  
AUTUANTE - CARMÉLIA PEREIRA GONÇALVES  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET 21.12.09

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0372-05/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE INTRAMUNICIPAL. Infração parcialmente elidida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO FISCAL RELATIVO À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE COM A CLÁUSULA FOB. Item improcedente. Demonstrado que o contribuinte efetuou a inclusão do frete na base de cálculo da operação de saída de mercadorias. Crédito fiscal legítimo. Fato reconhecido pela autuante. A modificação pela autoridade fiscal, para incluir nova acusação na informação fiscal, resultou em mudança do fulcro da autuação. Impossibilidade jurídica. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. b) RECOLHIMENTO A MENOR. Infrações parcialmente elididas. Em relação às parcelas mantidas, foi mantido o entendimento de que a existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Não provado pelo impugnante que o ICMS fora recolhido pelos contribuintes substituídos. Afastada a preliminar de decadência. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/12/2008, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 1.249.177,41, acrescido de multa e juros moratórios, em razão das irregularidades abaixo transcritas.

**INFRAÇÃO 1 – 01.02.43** – Utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS, oriundo de operação de transporte intramunicipal. Utilizou crédito fiscal oriundo de serviço de transporte interno prestado nos exercícios de 2003 e 2004, período nos quais esta operação estava isenta. Total da Infração: R\$4.209,75.

**INFRAÇÃO 2 – 01.02.68** – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi realizada por transportadora. Transferiu produtos para outras unidades situadas em vários Estados utilizando transportadoras cadastradas como Normais e utilizou indevidamente valores do ICMS incidente sobre fretes, vez que não incluiu na base de cálculo do custo de transferência o valor referente ao transporte dos produtos. Total da Infração R\$697.569,88.

**INFRAÇÃO 3 – 02.07.01** – Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente a Prestação de Serviços de Transporte, devidamente escriturada(s) no(s) livro(s) fiscal(is) próprio(s). Deixou de efetuar a retenção e o recolhimento, na qualidade de contribuinte substituto, do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transportes interestaduais, contratadas sucessivamente com as

transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes como normais. Total da Infração R\$166.426,39.

**INFRAÇÃO 4 – 03.04.03** – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto nas Prestações de Serviço de Transporte Rodoviário. Na qualidade de substituto tributário, recolheu a menor os valores de ICMS devidos pela contratação sucessiva de prestação de serviços de transportes interestaduais, por transportadoras cadastradas no Cadastro de Contribuintes na condição de normal. Total da Infração R\$380.971,39.

O contribuinte apresentou defesa às fls. 642 a 657 do PAF, negando a existência das infrações lançadas pelo fisco.

Preliminarmente, suscitou a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 18/12/2003, invocando a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

Disse que não obstante o artigo 965 do RICMS-BA estabeleça que a Fazenda Pública tem prazo de até 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para efetuar o lançamento, o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, que tem força de Lei Complementar, estabelece que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é caso do ICMS, o prazo para homologação do crédito tributário será de 5 (cinco) anos, contados da data de ocorrência do fato gerador e que, expirado esse prazo, sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário. Afirmou que o auto de infração foi lavrado 19/12/2008, tendo transcorrido entre a data de ocorrência dos fatos geradores e a data do lançamento mais de 5 (cinco) anos, operando-se a DECADÊNCIA do crédito tributário à luz do que dispõe o artigo 150, § 4º do CTN e o princípio da legalidade inserto no artigo 5º, da Constituição Federal de 1988.

No mérito, quanto à infração 1 declarou que a exigência quanto aos meses de janeiro, junho e agosto de 2003, deverá ser julgado improcedente, pois, o Agente Fiscal não informou quais os CTRC's ou Notas Fiscais estavam sendo objeto da autuação, impossibilitando, assim, a defesa da empresa.

Com relação aos meses de maio, junho e julho de 2004, afirmou que o Agente Fiscal procedeu também ao ESTORNO DE CRÉDITOS DE ICMS sob alegação de que:

- I. com relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 1758 e 2108, tratar-se-ia de transporte interno e que, nesse período, a prestação de serviços de transporte intramunicipal estava isenta do imposto, e que o AUTUADO não teria comprovado, através de CTRC, que o serviço prestado foi de caráter interestadual;
- II. com relação às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 449 e 472, tratar-se-ia de transporte interno e que, nesse período, a prestação de serviços de transporte intramunicipal estava isenta do imposto, e que o AUTUADO não teria comprovado, através de CTRC, de que o serviço prestado foi de caráter interestadual;

Ao rebater essa acusação, o autuado, informou que no que tange às Notas Fiscais de n<sup>os</sup> 1758 e 2108, o auto de infração deverá ser julgado improcedente, pois foram emitidas para acobertar a contratação de serviços de transporte interestadual, junto a transportadores autônomos, escriturada nos livros fiscais sob o CFOP 2.352, hipótese na qual o autuado, na condição de substituto tributário fica obrigada a efetuar o pagamento do ICMS, com direito dele se creditar, quando relacionada à operação subsequente sujeita à incidência do imposto;

Da mesma forma, no que diz respeito às Notas Fiscais de n<sup>os</sup> 449 e 472 (doc. 07 e 10), também pediu a improcedência dessa parte da autuação, pois foram emitidas em relação à contratação de serviços de transporte interestadual (doc. 08 e 11), junto a transportadoras inscritas, como normais, no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, escriturada nos livros fiscais sob o CFOP 2.352, com direito a se creditar do imposto destacado nos respectivos CTRC's, eis que relacionados às operações destinadas ao Estado do Tocantins e ao Distrito Federal (doc. 09 e 11);

Disse que oportunamente faria a juntada aos autos de cópias das Notas Fiscais nºs 1758 e 2108, com seus respectivos CTRC's, para comprovar que, ao contrário do que concluiu o Agente Fiscal, a prestação de serviços de transporte por ela contratada refere-se a transporte interestadual de cargas, sujeita à incidência do ICMS e, portanto, com direito ao crédito do imposto.

Com relação à infração nº 2, declarou que a acusação fiscal está respaldada no argumento de que o autuado teria transferido, a preços FOB, produtos para outras unidades, situadas em vários Estados da Federação, utilizando transportadoras cadastradas como Contribuintes Normais, utilizando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre fretes, sob alegação de que o valor correspondente não estaria incluído na base de cálculo do ICMS relativa à operação de transferência;

A partir dos levantamentos efetuados, com base nos CTRC's e respectivas notas fiscais objeto da presente ação fiscal, a defesa disse que existe uma diferença muito grande entre os números apontados pela Fiscalização e aqueles escriturados nos livros fiscais do AUTUADO. Para demonstrar o alegado, juntou demonstrativo denominado "RESUMO COMPARATIVO – BUNGE X FISCO" (doc. 06), onde afirma estar demonstrado que, apesar do AUTUADO ter se creditado somente do valor de R\$281.588,92, o Agente Fiscal está exigindo o estorno do valor de R\$697.569,88. Diante disso, entende que o levantamento fiscal foi feito por mera presunção, o que é vedado pela legislação fiscal, pedindo o cancelamento deste item ou a realização de uma diligência.

Argumentou que no levantamento levado a efeito pelo autuante foram inclusas prestações relacionadas à operações de transferência e também CTRC's relativos a vendas (CIF) e compras (FOB) de matérias-primas, além de CTRC's escriturados nos livros fiscais sem crédito do ICMS, maculando de nulidade o trabalho fiscal. Para comprovar o alegado e demonstrar a necessidade da realização de diligência, o autuado juntou à defesa, quadro denominado "RESUMO DOS CRÉDITOS POR OPERAÇÃO" (doc. 5), através do qual afirma ter demonstrado a legitimidade dos créditos de ICMS, no valor total de R\$281.588,92, apropriados pelo autuado em seus livros fiscais.

Fez em seguida uma descrição analítica da composição do valor apropriado a título de crédito fiscal, conforme abaixo:

- a) R\$ 51.718,55 refere-se aos créditos de ICMS correspondente à prestação de serviços de fretes contratada relativamente às vendas – CIF, sendo que o valor correspondente às despesas de fretes está destacado, em campo próprio das Notas Fiscais, integrando a base de cálculo do ICMS devido na operação;
- b) R\$ 227.973,44 refere-se aos créditos de ICMS correspondente à prestação de serviços de fretes contratada relativamente às transferências – CIF, para outras unidades do autuado, sendo que o valor correspondente às despesas de fretes está destacado, em campo próprio das Notas Fiscais, integrando a base de cálculo do ICMS devido na operação;
- c) R\$ 1.896,93 refere-se aos créditos de ICMS correspondente à prestação de serviços de fretes contratada relativamente às compras (FOB) de matérias-primas, onde o autuado, na condição de contratante da prestação de serviços de transporte, faz jus ao crédito do imposto.

Entende ter comprovado a legitimidade dos créditos lançados em sua escrita fiscal, reiterou pedido de diligência para o saneamento das irregularidades apontadas, com reabertura de prazo para apresentação de nova defesa, caso resulte algum crédito tributário passível de lançamento. Fez juntada de documentos para fins de comprovar as alegações articuladas na peça de defesa. Requeru a improcedência deste item da autuação.

Ao abordar as infrações 3 e 4, disse que a exigência fiscal está respaldada, segundo a peça inicial, na falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária ou no recolhimento a menor, no prazo regulamentar, referente a prestação de serviços de transporte interestadual, contratada sucessivamente com as transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes como normais, regularmente escrituradas nos livros fiscais.

A defesa manifestou a sua discordância com a exigência fiscal, pois entende que a situação fática posta nos autos não se enquadra nos ditames dos artigos 380 e 382 do RICMS-BA, combinado com a Instrução Normativa nº 67/97, ou seja, em nenhum momento o AUTUADO assumiu a condição de contribuinte por substituição tributária.

Ao analisar os referidos dispositivos da legislação, disse que a princípio, pelo menos numa análise preliminar, poder-se-ia afirmar que, no caso de uma empresa contratar uma mesma transportadora para lhe prestar sucessiva e repetidamente serviços de transporte, estaria caracterizada a transferência de responsabilidade prevista no inciso II do artigo 380 do RICMS-BA. No entanto, entende tal assertiva não é verdadeira, pois a Instrução Normativa DAT nº 67/97, dispõe que a responsabilidade tributária contida nos arts. 380 e 382 do RICMS-BA, pressupõe dois requisitos:

- a. a existência de contrato formal para a realização de prestações serviços de transporte; e*
- b. a condição de tomador do serviço inscrito como contribuinte normal do ICMS no Estado da Bahia, quer seja ele remetente ou destinatário;*

Acrescentou que a falta de preenchimento de qualquer um desses dois requisitos, é suficiente para afastar, nos termos da legislação fiscal aplicável, a condição de contribuinte por substituição tributária. Frisou que apesar de se tratar de reiterada prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, prestado por empresas transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, não há que se falar em responsabilidade tributária por substituição, pois lhe falta um dos requisitos formais, qual seja, o contrato formal.

Disse que em relação às prestações de serviços de transporte de cargas efetuadas por empresas cadastradas como normais o ICMS fora destacado e recolhido pelo próprio prestador de serviços, não se podendo falar em falta de retenção e recolhimento do ICMS aos cofres do Estado, sob pena de enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Quanto ao alegado recolhimento a menos do ICMS devido por substituição tributária, integrante do item 4 do Auto de Infração, requereu a improcedência do lançamento, ao argumento de que o Agente Fiscal considerou o autuado como sendo a responsável tributária pelo ICMS incidente sobre toda e qualquer prestação de serviços de transporte, quando o correto, seria, no seu entendimento, segregar:

- a) a prestação de serviços de transporte interestadual contratada com autônomos, hipótese em que o autuado assume a responsabilidade tributária pelo ICMS devido na respectiva prestação de serviços de transporte;*
- b) a prestação de serviços de transporte interestadual contratada com transportadores não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado de Bahia, hipótese em que o autuado assume a responsabilidade tributária pelo ICMS devido na respectiva prestação de serviços de transporte;*
- c) a prestação de serviços de transporte interestadual contratada com transportadores cadastrados como contribuintes, normais, no Estado da Bahia, sem contrato formal, em que inexiste a responsabilidade tributária por substituição.*

Afirmou que os valores apontados pela Fiscalização como recolhidos a menor (doc. 13) e comprovados através dos documentos juntados na defesa (ANEXO VI), referem-se ao ICMS devido, por substituição tributária, relativamente às prestações de serviços de transporte interestadual, contratadas junto a transportadores autônomos ou empresas transportadoras não cadastradas no Estado da Bahia. Alega que recolheu, total e tempestivamente, o imposto devido à Fazenda Pública Estadual, não havendo procedência na acusação de recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária. Pediu a declaração de improcedências dos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

Reiterou pedido de realização de diligência fiscal, reabertura de prazo para contestação e juntada de novas provas.

Ao final, após o devido saneamento do processo, requereu a esta instância de julgamento a declaração de total improcedência do Auto de Infração e a consequente extinção do respectivo crédito tributário.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 6.848 a 6850. Inicialmente consignou que ao intimar regularmente o autuado, a mesma por várias vezes deixou de apresentar a totalidade dos documentos solicitados, fazendo apenas em parte. Disse ainda ter observado que o autuado havia omitido informações nos arquivos magnéticos que foram entregues à fiscalização. Declarou, em seguida, que na peça defensiva, o autuado trouxe aos autos todos os documentos necessários à análise das operações e prestações, aproximadamente 6.000 documentos, entre CTRCs e notas fiscais, fazendo-se neste momento uma “refiscalização”, a partir dos novos elementos probatórios apresentados.

No tocante à infração 1, afirmou que o autuado comprovou através dos relatórios SINTEGRA (docs. fls. 09 e 12- anexadas às páginas 666 a 669) que os serviços de transporte foram de natureza interestadual. Acatou as razões defensivas a elaborou nova planilha com os valores remanescentes da infração 1, constante do Anexo I. Valor do ICMS revisado: R\$ 3.182,79 (fl. 6.853).

Com referência à infração 2, declarou que as notas fiscais apresentadas pelo autuado incluem em sua base de cálculo o valor do frete, fato que permite à impugnante se beneficiar do crédito de ICMS. Frisou, entretanto, que o autuado utilizou a redução da base de cálculo prevista para os produtos, no percentual de 30% e aplicou o mesmo índice para o frete. Diante disso, entende que o valor do frete a ser creditado pela empresa deve ser no percentual de 70% do montante do ICMS destacado nos CTRCs e não 100%. Elaborou, em decorrência, nova planilha, com o estorno do 30% do valor do ICMS creditado, conforme demonstrado no Anexo II. Valor do ICMS revisado: R\$ 88.539,17 (fl. 6.856).

Em relação à infração 3, frisou que grande parte dos CTRCs relacionados no Auto de Infração são pertinentes a prestações de serviços de transporte sucessivos, prestados por transportadoras cadastrados no regime normal de apuração do ICMS, em prestações interestaduais. Outros documentos, ao contrário, comprovam se tratar de prestações internas, que apesar de sucessivas, não se sujeitam à exigência de ICMS. Elaborou novas planilhas, conforme Anexo III, resultando em revisão do valor do ICMS para a quantia de R\$ 75.693,35 (fl. 6.896).

Quanto à infração 4, argumentou que a mesma é um desdobramento da infração 3. Disse que o autuado deixou de reter e recolher regularmente o ICMS incidente nas prestações de serviços de transporte e também recolheu a menor o tributo em relação as outras prestações, conforme demonstrado na planilha global da substituição tributária anexada ao PAF. Em seguida, afirmou que os pagamentos efetuados pelo autuado a título de substituição tributária de transportes foram considerados por ocasião da ação fiscal e no momento da informação fiscal. Após a revisão do valor lançado, elaborou novas planilhas, inseridas no Anexo IV, com o valor do ICMS no montante de R\$ 145.373,02 (fl. 6.899).

Ao finalizar, formulou pedido pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Distribuído o processo a esta 5ª JJF, foi o mesmo direcionado para a pauta suplementar, para que fosse entregue ao autuado, mediante intimação, a revisão e correspondentes demonstrativos inseridos pela autuante na informação fiscal, conforme foi consignado no pedido de diligência, anexado à fl. 6.935 dos autos.

O autuado, através de seu advogado, apresentou manifestação acostada às fls. 6.940 a 6.954 dos autos. Inicialmente, reiterou todos os argumentos apresentados na peça defensiva em relação a todos os itens do lançamento de ofício.

Quanto à infração nº 1, consignou, em sua manifestação, que apesar da autuante ter acatado as razões do autuado e afirmar ter elaborado uma nova planilha com os valores remanescentes, conforme ANEXO I, é, a mesma apresentada originalmente.

Com relação à infração nº 2, reiterou pedido de nova diligência, tendo por base os documentos anexados na peça impugnatória.

Em seguida, ao analisar o conteúdo da informação fiscal, argumentou que a D. Autoridade Fiscal pretende trazer aos autos fato novo, isto é, a alegação de que o autuado, ao incluir o valor do frete na base de cálculo da nota fiscal, acabou reduzindo o seu valor (do frete) em 30%, que é o percentual de redução prevista para os produtos (fertilizantes), vendidos ou transferidos na modalidade CIF. Em consequência, afirmou, a autuante, que o valor passível de crédito passaria a ser correspondente a 70% do valor do ICMS destacado nos CTRC's e não 100%, elaborando nova planilha de valores.

Inicialmente, a defesa disse não concordar com essa alteração promovida na informação fiscal por violar o princípio da não cumulatividade do ICMS. Em seguida, declarou que a autuante incorreu em grave equívoco, pois a empresa procedeu a venda ou transferência de seus produtos na modalidade CIF, isto é, o frete passou a ser um dos componentes do preço da mercadoria, passando a integrar, inclusive, a sua base de cálculo que, se passível de redução, alcança também o valor do frete, que nada mais é do que um acessório (frete) do principal (mercadoria). Argumentou que no direito vige o princípio de que o acessório segue o principal, não se podendo falar no cálculo do imposto sobre o valor da operação (venda ou transferência) e sobre o valor da prestação de serviços de transporte, mesmo porque, o autuado, em momento algum, prestou serviços de transporte. Reiterou o pedido de improcedência da infração nº 2.

Quanto às infrações 3 e 4, reafirmou a inexigibilidade do tributo lançado, por não se referir a hipótese de substituição tributária por prestações sucessivas e que os valores apontados pela Fiscalização como recolhidos a menor (doc. 13), foram elididos e comprovados através dos documentos juntados com o ANEXO VI, e se referem ao ICMS devido, por substituição tributária, relativamente à prestação de serviços de transporte interestadual, contratada junto a transportadores autônomos ou empresas transportadoras não cadastradas no Estado da Bahia.

Reiterou o pedido de improcedências dos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

## VOTO

Da análise da impugnação interposta, preliminarmente incumbe a apreciação do pedido de decretação de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 18/12/2003, e o requerimento de realização de diligência.

No que se refere à decadência, a questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isto porque o CTN tem dois dispositivos que tratam da decadência, contidos no art. 150, § 4º e art. 173. O contribuinte sustenta que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, § 4º da Lei Complementar Tributária. Nos parece que nesta categoria de tributos, a exemplo do ICMS, cujo lançamento e pagamento é antecipado pelo contribuinte, com posterior revisão pela autoridade administrativa, podem ser aplicados os dois dispositivos, havendo apenas diferenciação quanto à conduta adotada pelo devedor: se o mesmo antecipa o pagamento ou declarada o “quantum” devido, aplica-se o art. 150; todavia, se o contribuinte é omisso de pagamento ou não declara ao fisco os valores que deveriam ser recolhidos, aplica-se o art. 173.

Ressalto que em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia. Nessa linha de entendimento transcrevo parte do Acórdão nº 0009-12/08, originário da 2ª Câmara de Julgamento, lavrado nos seguintes termos:

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB*

*prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

Seguindo a diretiva acima afasto a preliminar de decadência e mantenho a exigência fiscal em relação aos fatos geradores do exercício de 2003.

Entendo também não ser necessária a realização de diligências saneadoras para a solução da presente lide administrativa, visto que a documentação apresentada no curso da instrução processual é suficiente para a formação do convencimento desta corte julgadora. Há, portanto elementos de prova em abundância que servem à elucidação das questões postas pelas partes, conforme será detalhado no exame de mérito da autuação.

Em relação à infração 1, acato a revisão efetuada pela autuante, a partir dos documentos anexados na defesa, conforme planilha anexada à fl. 6.853 (Anexo I, da informação fiscal). O lançamento fiscal, por sua vez, se encontra lastreado nos documentos anexados às fls. 14 a 30 do PAF. Não procede a alegação defensiva de que a autuante não fez referência no lançamento aos documentos fiscais relacionados à apropriação dos créditos indevidos. Importante registrar que o contribuinte foi cientificado das reduções efetuadas pelo autuante não apresentando novos números para se contrapor. Mantenho, portanto, exigência fiscal em relação aos fatos geradores do exercício de 2003, considerando que não foi acolhida a preliminar de decadência. Dessa forma o valor do débito do item 1 perfaz a quantia de R\$ 3.182,79, correspondente aos fatos geradores dos meses de janeiro, junho e agosto.

No item 2 do Auto Infração é exigido ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete nas operações de saídas por transferência a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi realizada por transportadora.

Por ocasião da informação fiscal a autuante, a partir dos documentos apresentados na defesa, constatou que na base de cálculo destacada nas notas fiscais, o valor do frete foi inclusivo, possibilitando a apropriação do crédito fiscal do tributo. Dessa forma a infração foi elidida pelo contribuinte. Ocorre que a autuante, ao fazer a análise da documentação apresentada, entendeu que o crédito apropriado for superior ao permite na legislação, visto que os produtos comercializados pelo autuado gozam do benefício da redução da base de cálculo do ICMS. A defesa, nas suas contra razões, observou que na informação fiscal a auditora fiscal trouxe aos autos fato novo, inovando, portanto, a acusação fiscal. Correto é entendimento externado pela defesa. Houve inovação, com mudança do fulcro da autuação, pois a acusação originária foi de uso indevido de crédito ao argumento de que as prestações se deram sob a modalidade “FOB”. No entanto, a autuante após a defesa, modificou o fundamento da autuação e os valores, para afirmar que houve apropriação a mais do crédito fiscal. Resulta disso a impossibilidade de inovação do lançamento neste PAF e, em decorrência, de modificação da demanda, pois a lide administrativa foi formalizada sob razão fática e jurídica distintas. Assim, em relação ao fundamento originário, o item 2 é improcedente, conforme reconheceu a própria autuante. Já em relação ao fundamento novo, trazido na informação fiscal, não pode o mesmo ser apreciado neste processo. Somente através da lavratura de outro Auto de Infração poderá a questão ser apreciada pelas instâncias administrativas de julgamento, com as garantias, ao contribuinte, do contraditório e da ampla defesa.

Os itens 3 e 4 do Auto de Infração foi lançado imposto em decorrência da falta de retenção e recolhimento a menor de ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas contratações de serviços de transportes, na modalidade de prestações sucessivas.

O art. 8º, V, da Lei n.º 7.014/96, reza que o contratante de serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto relativo aos serviços prestados. Com base neste dispositivo, o RICMS/97, no seu art. 380 e 382, atribuiu esta responsabilidade ao contratante, desde inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de serviços de transporte vinculadas a contratos de prestações sucessivas. O contribuinte, à época da ocorrência

dos fatos, era inscrito na condição de contribuinte normal e os valores exigidos se referem a serviços de transporte em prestações sucessivas.

A impugnante, por sua vez, informou nos autos que não existem contratos de prestação de serviços de transporte firmado com as respectivas empresas transportadoras e que o imposto incidente nas prestações foi destacado nos CTRCs e recolhidos aos cofres públicos pelas transportadoras inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. .

A autuante demonstrou nos autos que no caso em discussão, algumas empresas transportadoras faziam o transporte interestadual com habitualidade para o impugnante, ou seja, através de sucessivas prestações ao longo do tempo. Por esta razão, a falta de apresentação do contrato, por parte do recorrente, não descharacterizava as prestações que foram contratadas, configurando, assim, o contrato regular de serviço de transporte de cargas.

Da análise dos autos, vê-se que, ou não existem os “contratos formais”, ou não foram apresentados os instrumentos de contrato. Todavia, para a existência de contrato não se faz necessária a existência de um instrumento escrito, visto que os negócios jurídicos, na atividade comercial, necessitam apenas do ajuste de vontades entre as partes e a execução da atividade, para se configurar a existência do contrato. Importante consignar que o contrato de transporte, para a sua caracterização prescinde da solenidade, ou seja, não depende de forma prescrita em lei, sendo válida a celebração verbal. (art. 730 do Código Civil de 2002).

No caso presente, a diversas notas fiscais e CTRCs juntados aos autos demonstram que houve prestações de serviços de transporte efetuadas de forma sucessiva entre as partes. Registre-se que a autuante manteve, no lançamento, tão somente os serviços de transporte interestadual de natureza sucessiva, prestados por transportadoras cadastradas no regime normal, excluindo dos itens 3 e 4 da autuação, as prestações internas, visto que não mais tributadas, de acordo com o que estabelece o art. 1º, § 7º, do RICMS/97.

Entendo que, no presente caso, está configurada a responsabilidade do recorrente pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição. Este deveria ter efetuado a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, até porque no processo não foram anexadas provas documentais que evidenciassem que as transportadoras, em relação ao valor remanescente do débito, tenham efetivamente recolhido o tributo para o Estado da Bahia, de forma a afastar a responsabilidade tributária do autuado.

Diante do acima exposto, os itens 3 e 4 são procedentes em parte, de acordo com os Demonstrativos elaborados pela autuante, constante da fl. 6.899 dos autos, no valor total de R\$ 221.066,37, sendo, R\$ 75.693,35, para o item 3 (demonstrativo - fl. 6.896), e, R\$ 145.373,02, para o item 4 do Auto de Infração. Com isso os demonstrativos de débito das infrações 3 e 4, passam a ter as seguintes configurações:

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
02.07.01	3	31/01/2005	09/02/2005	1.554,33	12,00	50,00	186,52
02.07.01	3	31/03/2005	09/04/2005	109.519,58	12,00	50,00	13.142,35
02.07.01	3	31/07/2005	09/08/2005	397.215,92	12,00	50,00	47.665,91
02.07.01	3	31/08/2005	09/09/2005	122.488,08	12,00	50,00	14.698,57
						Total	75.693,35

Infração	Débito	Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq (%)	Multa (%)	Val. Histórico
03.04.03	4	30/04/2005	09/05/2005	76.061,83	12,00	60,00	9.127,42
03.04.04	4	31/05/2005	09/06/2005	250.626,25	12,00	60,00	30.075,15
03.04.05	4	30/06/2005	09/07/2005	172.817,50	12,00	60,00	20.738,10
03.04.06	4	30/09/2005	09/10/2005	17.352,83	12,00	60,00	2.082,34
03.04.07	4	31/10/2005	09/11/2005	182.842,33	12,00	60,00	21.941,08
03.04.08	4	30/11/2005	09/12/2005	239.823,17	12,00	60,00	28.778,78
03.04.09	4	31/12/2005	09/01/2006	271.917,92	12,00	60,00	32.630,15
						Total	145.373,02

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232900.0011/07-8, lavrado contra **BUNGE FERTILIZANTES S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$224.249,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/06, para R\$ 3.182,79; art. 42, inc. I, alínea “a”, para R\$ 75.693,35; e, art. 42, inc. II, alínea “a”, para R\$145.373,02, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício, desta 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de dezembro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILLO REIS LOPES - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA