

A. I. Nº - 207351.0410/13-4  
AUTUADA - BUNGE FERTILIZANTES S/A.  
AUTUANTE - JUAREZ ALVES DE NOVAES  
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL  
INTERNET - 14/08/2014

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0142-05/14**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS SUCESSIVAS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Os conhecimentos de transporte de cargas (CTRC's) anexados ao PAF revelam a existência de contrato firmado entre a empresa autuada e o prestador de serviço de transporte. Mesmo frente a essa circunstância é pacífico o entendimento neste CONSEF de que a existência de contrato para a execução dos serviços de transporte independe da formalização de instrumento escrito. Não provado pela impugnante que o ICMS fora recolhido pelo contribuinte substituído. Demonstrado, ainda, nos CTRCs (Conhecimentos de Transporte), que o autuado, além de ser o remetente das mercadorias figurou como responsável pelo pagamento do frete. Indeferido pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração em lide, lavrado em 29/10/2013, para exigir ICMS no valor de R\$84.056,02, com a seguinte imputação: *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, conforme anexo juntado às fls.06 a 10 do presente PAF.* Fatos geradores verificados nos meses de ago, set, out, nov e dez de 2010. Multa aplicada: 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96.

Notificado do Auto de Infração o contribuinte ingressou com impugnação administrativa, em petição subscrita por advogados, habilitados a atuar no processo através dos instrumentos juntados às fls. 231 a 237 dos autos.

Inicialmente a defesa frisou que de acordo com o art. 380 do RICMS/BA de 1997, vigente à época dos fatos, eram responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição:

- I. O REMETENTE ou alienante da mercadoria, se inscrito na condição de contribuinte normal ou especial, e desde que este figure na condição de contratante do serviço, nas prestações de transporte efetuadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita na Bahia;
- II. O TOMADOR DO SERVIÇO DE TRANSPORTE, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas PRESTAÇÕES SUCESSIVAS.

Assinalou que o responsável por substituição na hipótese do art. 380 será sempre o tomador do serviço, devidamente inscrito na condição de contribuinte normal no Estado da Bahia.

Em seguida, a partir das planilhas elaboradas pelo próprio fiscal autuante e anexadas aos autos, explicou que as mercadorias transportadas foram negociadas com a cláusula CIF, ou seja, a despesa com os serviços de transporte correram por conta do fornecedor, que também figurou na relação como o tomador do respectivo serviço de transporte.

Trouxe a definição do serviço de frete contratado modalidade CIF, conforme transcrição abaixo:

*“CIF” é a abreviatura das expressões inglesas “Cost, Insurance and Freight” que significam “Custo, Seguro e Frete”, respectivamente. Nas operações mercantis de compra e venda, a Cláusula CIF inclui no preço da mercadoria vendida, as despesas com seguro e frete até o local de destino. Ou seja, constituem, tais termos, cláusula utilizada nas operações mercantis de compra e venda, pela qual o preço da mercadoria vendida inclui despesas com seguro e frete até o local de destino. A Cláusula CIF estabelece o princípio de que cabe ao vendedor a obrigação de entregar a mercadoria ao comprador, no local em que este tem seu estabelecimento, ou local que indicar, ou no porto de destino, correndo por conta do vendedor as despesas com frete e seguro. Destaca-se que sendo o produto ou mercadoria transportada por embarcação, chegando esta ao porto de destino, as despesas de frete e seguro começam a correr por conta do comprador. Quando o transporte é terrestre, a responsabilidade do vendedor cessa no momento em que entrega a mercadoria ao transportador.*

Assim, observar-se-á que:

- a) quanto o comprador receber mercadorias com frete “FOB”, as despesas decorrentes do transporte (frete e seguro) correm por sua conta; e
- b) quando o comprador receber mercadorias com frete “CIF”, as despesas decorrentes do transporte (frete e seguro) correm por conta do vendedor.”

Argumentou que em todos os casos em que a impugnante não foi tomadora do serviço de transporte, e sim mera destinatária (nas negociações com a cláusula CIF), não haveria que se falar em subsunção do fato à previsão legal de responsabilidade tributária por substituição, normatizada no art. 380 e seguintes, do RICMS-BA de 1997.

Entretanto, mesmo frente a essa cláusula, o fiscal autuante não se atentou a tal fato, atribuindo à impugnante a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS inclusive nas operações de transporte nas quais não figurou como tomadora dos serviços, em clara extrapolação da norma legal.

Requereu, em seguida, a conversão do PAF em diligência, para se determinar em quais Conhecimentos de Transporte a autuada constou como contratante dos serviços de frete.

Já em relação às demais prestações de serviço de transporte objeto da fiscalização, nas quais a impugnante figurou como tomadora dos serviços, pediu também o cancelamento da autuação por não estar caracterizada a hipótese do art. 380 do RICMS/BA e por ausência de contrato formal ou escrito, estipulando a realização de prestações “sucessivas” de serviços de transporte.

Ressaltou ainda que houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, não existindo, portanto, qualquer dano para a Fazenda Pública Estadual.

Discorreu que os artigos 380 e 382, numa análise preliminar e apressada, podem induzir o intérprete a concluir que quando uma empresa contrata uma mesma transportadora, para lhe prestar sucessivos e repetidos serviços, estaria caracterizada a transferência de responsabilidade prevista no inciso II do art. 380 do RICMS/BA de 1997. Todavia, sustenta que tal conclusão não é verdadeira.

Citou, mais à frente, as disposições da Instrução Normativa da Diretoria de Tributação (DAT), nº 67/97, criada justamente para esclarecer a questão posta em discussão nos presentes autos. Destacou o seguinte trecho, *in verbis*:

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

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

Ou seja: tratando-se de transporte interestadual (pois o intermunicipal está isento do ICMS, nos termos do art. 632, parágrafo 2º do RICMS-BA de 1997), para que seja caracterizada a responsabilidade tributária por substituição, necessária a existência de contrato formal para que seja atribuída a responsabilidade do tomador ante a realização de prestações sucessivas de transporte. Reitera que este contrato formal inexiste no caso concreto.

Repisou, mais à frente, a necessidade de realização de diligência para o devido esclarecimento dos fatos que motivaram a exigência fiscal em lide.

Ao finalizar a peça defensiva pede que seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração, dando-se integral provimento à impugnação administrativa, na medida em que não se verificou, no caso concreto, a hipótese da substituição tributária do art. 380 do RICMS-BA (1997), quer porque em metade das operações objeto de fiscalização a impugnante não figurou como tomadora dos serviços, quer ainda porque, quando assim figurou, não possuía contrato formal com as transportadoras, o que descharacteriza a substituição tributária, nos termos da Instrução Normativa DAT nº 67/97.

A informação fiscal foi prestada em 26/02/2014, estando apensada às fls. 241 a 244. O autuante assinalou que em todos os Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Cargas (CTRC's), acostados ao processo, às folhas 11 a 196, no campo "observações" constou o número do contrato entre Prestadora do Serviço e a empresa Tomadora, ora autuada. De outro lado no campo "Remetente" consta os dados da Autuada, e no campo "Cliente Pagador do Frete", consta os dados da empresa autuada. Já no campo "Destinatário", constam nomes de adquirentes estabelecidos em outra unidade da Federação, no caso o Estado do Piauí.

Frente à documentação apresentada, o autuante concluiu que: *i) o transporte teve início no Estado da Bahia e destino em outra unidade da Federação, caracterizando assim hipótese de incidência do imposto; ii). O remetente e o tomador do serviço são contribuintes inscritos no estado da Bahia; iii) o serviço se deu em operações sucessivas haja vista a sucessão de CTRC's; iv) por fim existe contrato de prestação (711/2010-M) conforme consta no campo observações dos CTRC's.*

A título de exemplo citou o CTRC nº 7986, cópia reproduzida à fl. 242, onde consta a empresa autuada (BUNGE FERTILIZANTES S/A) como tomadora dos serviços de frete e o respectivo número do contrato. Para o autuante, estariam, portanto, presentes nas prestações objeto da autuação, todos os requisitos contidos nos art. 380 c/c art. 382, do RICMS/BA. Assim, contrariamente ao afirmado pela defesa, ficou demonstrada a existência de contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte (nº 711/2010-M), conforme destacado no campo "observações" dos CTRC's.

Quanto à alegação de que houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, o autuante declarou inexistir prova neste PAF do fato alegado pela empresa autuada.

A respeito dessa questão, reproduziu na peça informativa decisão originária deste CONSEF, que afasta a possibilidade do contribuinte substituto pleitear a compensação de valores de ICMS-ST pagos pelos prestadores de serviços (contribuintes substituídos). A esse respeito, afirmou ser conclusivo o ACORDÃO CJF Nº 0240-12/13, com destaque para o seguinte trecho da ementa:

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0240-12/13 EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE R-INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo dessa relação jurídica-tributária é o autuado, cabendo a ele: a obrigação de recolher o imposto devido nas prestações acima alinhadas, fato não contestado pelo autuado, podendo, inclusive, as transportadoras prestadoras de serviços, na condição de contribuintes substituídos, requererem à Fazenda Pública devolução dos valores indevidamente recolhidos, caso os tenha recolhido, na medida em que não lhes cabia tal responsabilidade, conforme dispositivos regulamentares indicados no Auto de Infração, mesmo com as declarações trazidas aos autos pelos contribuintes substituídos de que não irão requerer tal devolução, pois não tem eficácia jurídica para desobrigar ou desonerar o contribuinte substituto das obrigações a ele impostas por lei e por regulamento. Infração subsistente, Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.*

Quanto ao pedido de conversão do processo em diligência, disse que não há, no caso em exame, as condicionantes previstas no artigo 123, § 3º, do RPAF/99, visto que inexistem evidências de cometimento de erros materiais e tampouco matéria de elevada complexidade a ser dirimida.

Ao finalizar a peça informativa pediu pela total manutenção do crédito tributário reclamado no Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente passo a enfrentar o pedido de diligência formulado na inicial. Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” do RPAF/99, indefiro essa postulação, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos membros deste Junta de Julgamento. Referi-me, em especial, à juntada ao processo, pelo autuante, de todos os conhecimentos de transporte de cargas (CTRC’s) que integram o demonstrativo de débito da autuação, listados às fl. 06 a 10 e fls. 11 a 196. Os citados documentos descrevem com precisão todos os aspectos relacionados com à prestação de serviço de transporte, com destaque para os valores cobrados, remetente e destinatário da carga, nº dos contratos e responsável pelo pagamento do serviço.

Passo agora a examinar as questões de mérito. Para julgar corretamente o presente Auto de Infração, devemos analisar, primeiramente, o enquadramento jurídico, na legislação do ICMS, no tocante à responsabilidade tributária pelo lançamento e recolhimento do ICMS transporte.

Consoante o artigo 8º, V da Lei nº 7.014/97, no ICMS-Transporte há o instituto da substituição tributária nos seguintes termos:

*"Art. 8º- São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

(...)

*V - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal."*

Já os artigos 380, inc. II e 382, ambos do RICMS/BA vigente à época dos fatos geradores do Auto de Infração, determinavam os seguintes comandos quanto à responsabilidade por substituição do sujeito passivo no serviço de transporte:

*"Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

(...)

*II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382."*

*"Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:*

(...)

*I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição(...)"*

Os textos legais são extremamente claros em responsabilizar pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Entretanto, calha mencionar que o RICMS exigia para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam: a) que o tomador fosse inscrito na condição de contribuinte normal; b) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas.

Por seu turno, em sua defesa, o contribuinte apresentou três fatos visando afastar a cobrança do imposto: **a**) a existência de prestações em que não figurou como tomador dos serviços; **b**) a ocorrência de prestações em que mesmo estando na condição de tomador do serviço, inexistia contrato formal, invocando a aplicação ao caso do texto da Instrução Normativa nº 67/97, que disciplina os procedimentos fiscais a serem adotados em face da verificação de serviços de transporte vinculados a contratos para prestações sucessivas; **c**) como terceiro argumento, afirmou que houve, da parte dos prestadores de serviço, o pagamento do ICMS a favor da fazenda estadual, não existindo, portanto, qualquer dano ao erário.

Pedi, ainda que o processo fosse convertido em diligência a fim de que aquelas circunstâncias pudessem ser identificadas pelo órgão julgador.

Em relação aos dois primeiros argumentos suscitados pela defesa observo que em todos os Conhecimentos de Transporte de Cargas (CTRC's), juntados ao PAF, às folhas 11 a 196, num total de 186 documentos, constou, no campo "Observações" o número do contrato firmado entre a Prestadora e o Tomador do serviço. De outro lado, no campo destinado a especificar o "Remetente", estão lançados os dados da empresa autuada: a Bunge Fertilizantes S/A. Já no campo referente ao cliente "Pagador do Frete", consta também os dados da empresa autuada. Por fim, no campo "Destinatário" das mercadorias transportadas estão enumerados clientes da Bunge, todos estabelecidos no Estado da Piauí.

A documentação juntada ao PAF revela, portanto, que: **i)** o tomador e responsável pelo pagamento do serviço de transporte de cargas é a Bunge Fertilizantes S/A, empresa inscrita no estado da Bahia na condição de contribuinte normal; **ii)** consta em todos os conhecimentos de transporte o número dos contratos firmados entre a empresa autuada e o respectivo prestador do serviço; **iii)** as prestações foram realizadas de forma sucessiva, envolvendo a emissão de 186 CTRC's, ao longo de 5 (cinco) meses, entre agosto e dezembro de 2010, constando com único prestador a COOTRALEM – Cooperativa dos Transportadores Autônomos de LEM (Município de Luis Eduardo Magalhães).

Estão presentes, portanto, todos os requisitos previstos no art. 380, inc. II c/c o art. 382, inc. I, do RICMS/97: a condição de inscrito do tomador do serviço; a ocorrência de prestações interestaduais; e, a repetição das prestações ao longo do tempo junto a um mesmo prestador.

No que se refere à inexistência de contrato formal, o artigo 1º, da Instrução Normativa nº 67/97, apresenta a seguinte regra:

*"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 terrestre, aquaviário e aéreo, inclusive transporte dutoviário;*

*II - a condição do tomador do serviço como contribuinte do ICMS, quer seja ele o remetente, quer seja o destinatário, desde que esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como contribuinte normal.*

*Parágrafo único. Não se aplica a substituição tributária de que cuida este artigo:*

*I - quando o tomador do serviço, ainda que esteja inscrito na condição de "contribuinte normal", não seja legalmente considerado contribuinte do ICMS ou não esteja obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação;*

*II - nos casos de transporte de carga em que, mesmo sendo o transporte efetuado por conta do destinatário, e apesar de ser este signatário de contrato com o transportador, não seja ele o emissor do documento fiscal;*

*III - tratando-se de transporte ferroviário."*

A respeito desse tema tomo como referência o voto proferido pelo eminentíssimo Consº Rodrigo Pimentel, integrante da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0226-12/12, que ao enfrentar questão idêntica, emitiu o seguinte pronunciamento:

*Quanto à exigência de contrato formal observo que dentro do campo do Direito Civil, a doutrina classifica os contratos em solenes (formais) ou não-solenes (informais) sob o enfoque da forma pela qual se dá o consentimento das partes.*

*Consoante os ensinamentos da professora Maria Helena Diniz, os contratos solenes ou formais "consistem naqueles para os quais a lei prescreve, para a sua celebração, forma especial que lhes dará existência de tal sorte que, se o negócio levado a efeito sem a observância legal, não terá validade" (in *Curso de Direito Civil Brasileiro*, Vol. 03, Ed. Saraiva, São Paulo, 1998).*

*No Código Civil de 2002, os contratos de transporte estão disciplinados nos 730 a 733 (disposições gerais) e 743 a 756 (transporte de coisas), sendo que, em nenhum momento está consignada a necessidade de forma especial para a validade do contrato de transporte. Assim sendo, depreendo que, para a existência e*

*validade deste tipo de contrato, a lei civil não exige forma escrita ou solene. Mais ainda, vejo que a para a configuração de um contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte não prescinde de um contrato escrito ou por meio de escritura pública, sendo necessária somente à manifestação inequívoca da vontade das partes neste sentido.*

Essa mesma questão já foi objeto de outra decisão deste CONSEF, veiculada no Acórdão CJF nº 0470-11/10, de relatoria da Conselheira Sandra Urânia. Foi registrado naquela decisão que a regra insculpida na Instrução Normativa nº 67/97 deve ser interpretada no sentido de que a existência de contrato escrito entre o prestador e o tomador do serviço faz prova a favor do primeiro para atestar que o ICMS sobre o frete é de responsabilidade do segundo, tomador do serviço, caso do recorrente. Entendo que este posicionamento é o mais correto, pois, somente assim poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.

Frente às disposições normativas acima citadas, tenho por certo que as regras postas na Lei nº 7.014/97, no RICMS/97 e na IN nº 67/97, devem ser interpretadas sistematicamente para a correta exegese da norma sobre a responsabilidade por ST do ICMS-Transporte.

Entendo, portanto, que o mandamento disposto no art. 1º da IN 67/97 não significa que somente com a existência do contrato formal (escrito) para a realização de prestações sucessivas de serviços de transporte terrestre é que o tomador será o responsável substituto pelo recolhimento do ICMS-Transporte. A substituição tributária, prevista na Lei estadual do ICMS e no respectivo Regulamento é norma cogente, obrigatória.

A Lei nº 7.014/97 é clara em atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto. Por sua vez, o RICMS/97, nos seus artigos 380 e 382, com o mesmo norte, também aponta de maneira lapidar que a responsabilidade é do tomador do serviço transporte que envolvam repetidas prestações.

Pelo exposto, não acolho a tese de que, em face da Instrução Normativa nº 67/97, só se configuraria a responsabilidade do tomador com a existência de um contrato formal (escrito).

No caso em exame essa tese sequer foi atestada pelos documentos juntados no PAF, visto que em todos os CTRC's consta a existência de contrato firmado entre a empresa autuada e o prestador de serviço de transporte.

Quanto à alegação da impugnante de que o imposto destacado nos CTRC's foi recolhido pelo próprio transportador, esta afirmação não se fez acompanhar de prova documental reveladora do fato apontado na inicial, ou seja, a autuada não apresentou os documentos de quitação da obrigação tributária pelo contribuinte substituído. Logo, os argumentos defensivos relativos ao pagamento do tributo não podem ser acatados.

Ante o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207351.0410/13-4, lavrado contra **BUNGE FERTILIZANTES S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.056,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2014.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIM - JULGADOR