

A. I. N° - 232900.0025/13-3
AUTUADO - BUNGE FERTILIZANTES S. A.
AUTUANTE - CARMÉLIA PEREIRA GONÇALVES
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 15/09/2015

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-03/15

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Autuado não consegue elidir a acusação fiscal. Infrações caracterizadas. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Demonstrado, ainda, nos CTRCs (Conhecimentos de Transporte), que o autuado, além de ser o remetente das mercadorias figurou como responsável pelo pagamento do frete. Cabe ao tomador do serviço, quando inscrito na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS referente às prestações sucessivas de transporte interestadual de carga. Tornase irrelevante a busca pelas demais provas de pagamentos efetuados pelos prestadores de serviços de transportes sucessivos, que por serem contribuintes substituídos, não tem obrigação legal de pagar o ICMS que é devido pelo contribuinte substituto tributário, contra o qual foi lavrado o Auto de Infração. Infração caracterizada. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. **a)** CONTRATADO JUNTO A MICROEMPRESA OU EMPRESA DE PEQUENO PORTE. Demonstrado nos autos a utilização integral do crédito fiscal indevidamente destacado nos CTRCs em desacordo com o §2º do art. 23 da Lei Complementar nº 123/06. Infração subsistente. **b)** FRETE DE MERCADORIAS EM SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS E NÃO TRIBUTÁVEIS. Serviços de transporte realizados por transportadora ou autônomo. Infração não elidida. **c)** TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Prestação de serviço de transportes efetuado por transportadora. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2013, refere-se à exigência de R\$310.464,86 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - **06.01.01.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de julho de 2009. Exigido o valor de R\$303,60. Demonstrativo às fls. 09 a 14.

Infração 02 - **06.02.01.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro e fevereiro e julho a dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$3.015,86. Demonstrativo às fls. 09 a 14.

Infração 03 - **07.14.03.** Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de janeiro a dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$107.868,06.

Consta que “Deixou de proceder a Substituição Tributária de ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de transportes interestaduais, prestados por Transportadoras inscritas na condição de Contribuintes Normais ou Isentos.” Demonstrativo às fls. 16 a 24.

Infração 04 - **01.02.70.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto a microempresa ou empresa de pequeno porte, nos meses de janeiro a abril e junho a dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$111.948,09. Demonstrativo às fls. 26 a 31.

Infração 05 - **01.02.81.** Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativos frete de mercadoria em saídas isentas ou não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, nos meses fevereiro, julho e novembro e dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$13.250,97. Demonstrativo às fls. 33 e 34.

Consta que “Utilizou crédito de ICMS sobre fretes decorrentes de remessas para estabelecimento industrializador no Estado de Minas Gerais, cujo CFOP 6924 - Remessa para Industrialização por Conta e Ordem do Adquirente, quando estas não transitam pelo estabelecimento adquirente - Operação com ICMS suspenso. Sendo o consignatário a BUNGE FERTILIZANTES, situada em Minas Gerais, fica caracterizada a operação de TRANSFERÊNCIA entre BUNGE - estas remessas são regularizadas através de notas fiscais tributadas de BUNGE/BA para BUNGE/MG.”

Infração 06 - **01.02.68.** Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, nos meses de janeiro a dezembro de 2009. Exigido o valor de R\$74.078,28.

Consta que “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sobre fretes interestaduais, para transferência de produtos, em prestações por transportadoras cadastradas na condição de Contribuinte Normal ou Isento.” Demonstrativo às fls. 36 a 40.

O autuado, por meio de advogados, com procuração às fls. 324 a 328, apresenta impugnação às fls. 294 a 314, articulando os seguintes argumentos.

Inicialmente esclarece que é uma sociedade anônima por ações tendo como objeto a extração, a fabricação, o beneficiamento, a industrialização, importação, exportação e comercialização de fertilizantes e outros materiais, para agricultura e pecuária, além da exploração de atividades relacionadas ao setor agropecuário, comercialização, prestação de serviços e transporte de matérias-primas, materiais, produtos e subprodutos de utilidade no ramo alimentício, de agricultura, agropecuária, agronegócio e correlatos, com Matriz localizada no estado de São Paulo e diversas filiais por todo o país.

Menciona que da análise pormenorizada da legislação tida por violada e de seus documentos fiscais diz ser possível constatar que as infrações apontadas não se justificam, e não merecem prosperar.

Em relação à infração 01 afirma que a acusação trata da violação do art. 1º, §2º, inciso I e V, art. 5º, inciso I, art. 36, §2º, inciso XIV, art. 69, art. 72, art. 111, inciso III, alínea “a”, art. 124, inciso I e art. 131 do RICMS-BA/97, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo de seu próprio estabelecimento.

Sustenta que, conforme se verifica nas notas fiscais anexas que ensejaram a penalidade - doc. 05, fls. 369 a 372, não só o ICMS próprio constante do documento fiscal foi recolhido, mas também o valor atinente ao diferencial de alíquotas, devidamente escriturado e pago no DIFAL - docs. 06/07, fls. 373 a 450, sendo que não há que se falar em penalidade para a hipótese em causa.

Quanto à infração 02, que cuida da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, o impugnante assevera que o mesmo raciocínio desenvolvido em relação à infração 01 é aplicado a este item da autuação. Reafirma que conforme se verifica nas notas fiscais anexas que ensejaram a lavratura do auto de infração - doc. 08, fls. 451 a 513, não só o ICMS próprio constante do documento fiscal foi recolhido, mas também o valor atinente ao diferencial de alíquotas, devidamente escriturado e pago no DIFAL - docs. 06/07, fls. 373 a 450, sendo que não há que se falar, também, em penalidade para a hipótese em causa.

A infração 03 trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, prestados por transportadoras inscritas na condição de Contribuintes Normal ou Isento. Observa que o fato gerador do ICMS é a operação relativa à “circulação de mercadorias” ou a “prestação de serviços de transporte ou comunicação”.

Diz que só há que se falar em tributação, na hipótese em que houver efetiva circulação das mercadorias. Prossegue assinalando que o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico que transfere a titularidade de uma mercadoria. Sustenta que a simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa ou mesmo grupo de empresas, caracteriza-se como mero transporte e, assim, não está sujeito à tributação por meio do ICMS, muito menos obrigatoriedade de se efetuar a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária.

Relata que a mera saída física da mercadoria de seu estabelecimento com destino a sua filial em outra unidade da federação, não constitui “circulação”, para efeito de incidência do ICMS, visto que se pressupõe que haja a mudança de sua titularidade por força de uma operação jurídica, tal como: compra e venda, doação permuta, etc., o que não ocorre na hipótese em causa, conforme se observa em boa parte dos Conhecimentos de Transporte anexo - doc. 09, fls. 514 a 521.

Explica que simplesmente transfere parcela de seu estoque para filiais e empresas do grupo Bunge que estão localizados em outros estados, por meio de transportadoras inscritas na condição de contribuintes normais ou isentos, sendo que inexiste “circulação de mercadorias” e, consequentemente, ausente a obrigatoriedade de se efetuar a retenção do ICMS sob o regime de substituição tributária.

Pondera que essa questão já está pacificada no âmbito dos tribunais superiores, reproduzindo trecho da decisão do STF, no AI 131.941-1. Rel. Min. Marco Aurélio. DJU de 19/04/1991.

Transcreve a Súmula 166 editada pelo STJ para asseverar que não se aplica às operações interestaduais de transporte de cargas, em virtude da redação do art. 12, inciso I, da LC nº 87/96, uma vez que o STJ não aceitou os novos argumentos das fazendas estaduais e vem mantendo seu entendimento, conforme se vê dos recentes precedentes, cujo teor traz a colação.

Frisa que as operações de transporte de cargas às quais a fiscalização lavrou o Auto de Infração em tela não constituem fato gerador de ICMS e, assim, inexiste a obrigatoriedade de proceder à retenção do imposto enquanto substituto tributário, o que torna insubstancial a exigência fiscal.

Salienta que de acordo com o art. 380 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, para demonstrar na condição de sujeito passivo por substituição: (i) o remetente ou alienante da mercadoria, se for inscrito na condição de contribuinte normal ou especial, e desde que seja o contratante do serviço, quando o serviço de transporte for prestado por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita na Bahia; e

(ii) o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de transporte.

Frisa que o responsável por substituição na hipótese do art. 380 em tela sempre será o tomador do serviço, devidamente inscrito na condição de contribuinte no Estado da Bahia. Acrescenta que, conforme consta da planilha elaborada pelo próprio fiscal autuante, que acompanha o Auto de Infração, as mercadorias transportadas foram negociadas com a cláusula CIF, ou seja, a despesa com os serviços de transporte correriam por conta do fornecedor, que sempre caracterizar-se-ia como o tomador do respectivo serviço de transporte, consequentemente. Apresenta a definição de frete contratado na categoria CIF, para corroborar sua tese.

Diz que facilmente se conclui que em todos os casos em que não foi tomadora do serviço de transporte, e sim mera destinatária (negociação utilizando a cláusula CIF), não há que se falar em subsunção do fato à previsão legal de responsabilidade tributária por substituição do art. 380 e seguintes do RICMS-BA/97. Afirma que o autuante não se atentou a tal fato, lhe atribuindo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS inclusive nas operações de transporte nas quais não figurou como tomadora dos serviços, em clara extração da norma legal.

Destaca que foi objeto da fiscalização grande quantidade de Conhecimentos de Transporte, todos listados em planilha elaborada pela autuante e com base na qual a destacou, por amostragem, alguns aptos a comprovar a inobservância do fato de não ter figurado como tomadora dos serviços e que, portanto, não devem compor a autuação ora combatida. Informa que anexa a defesa uma amostra do equívoco cometido pelo autuante, posto que da análise destes Conhecimentos de Transporte ora apresentados - doc. 09, fls. 514 a 521, verifica-se a existência de inúmeros casos nos quais não figurou como tomadora dos serviços de transporte, não havendo que se falar, assim, em substituição tributária.

Afirma que não era a tomadora dos serviços e responsável pelo recolhimento do ICMS, que nestes casos o imposto foi retido e recolhido pelo respectivo tomador do serviço de transporte, ou, ainda, pagos pela própria transportadora, quando devido, conforme se verifica das anexas cópias dos Conhecimentos de Transporte juntados por amostragem, não havendo que se falar, portanto, em dano ao Erário.

Assevera que em grande parte das operações de transporte objeto da fiscalização claramente não figurou como tomadora de tais serviços, sendo, portanto, impossível lhe impor a responsabilidade do recolhimento do ICMS por substituição.

Requer a conversão dos autos em diligência, de modo que a fiscalização aponte todos os Conhecimentos de Transporte que se enquadram nessa situação, excluindo-os do respectivo lançamento ou, caso entenda desnecessária tal medida, que com base nos documentos ora anexados e na planilha elaborada pela fiscalização, seja reconhecida a improcedência do lançamento do ICMS e em relação a estes, cancelando esta parte da autuação.

Registra que em relação às demais prestações de serviço de transporte objeto da fiscalização e nas quais figurou como tomadora dos serviços, novamente merecerá pronto cancelamento a autuação em tela, tanto porque não caracterizada a hipótese do art. 380 do RICMS-BA/97, por ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, quer ainda porque houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, não existindo, portanto, qualquer dano ao Erário.

Menciona que, embora em uma análise preliminar dos artigos 380 e 382 apressadamente se possa 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/97, tal conclusão não é verdadeira. Observa que é necessária a existência de contrato formal para a realização de prestações de serviços de transportes e a condição de tomador do serviço inscrito como contribuinte normal do ICMS no Estado da Bahia,

quer seja ele remetente ou destinatário de acordo com a Instrução Normativa DAT/SEFAZ nº 67/97, criada para esclarecer tal questão, cujo trecho reproduz.

Destaca que se tratando de transporte interestadual para que seja caracterizada a responsabilidade tributária por substituição sob análise, é necessária a existência de contrato formal para a realização das prestações sucessivas de transporte, o que inexiste no presente caso, que sequer tinha contrato de exclusividade com uma ou outra transportadora.

Requer a improcedência deste item da autuação por ausência de suporte legal a lhe dar arrimo, posto não restar caracterizada a hipótese de substituição tributária do art. 380 do RICMS-BA/97.

Quanto à infração 04, depois de reproduzir o teor da acusação fiscal, assinala que teve estornado seu crédito de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte efetuado por empresas transportadoras cadastradas na condição de microempresas e empresas de pequeno porte.

Enfatiza que a possibilidade de utilização de crédito de ICMS em operações em que há incidência do imposto advém do princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, inciso I da Constituição Federal. Continua explicando que o direito de utilizar-se do crédito do ICMS pago nas operações de circulação de mercadorias advém do comando constitucional, pouco importando se referida circulação de mercadorias e/ou aquisição de serviços advenham de microempresas ou empresas de pequeno porte.

Reproduz o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 - Simples Nacional para frisar a previsão do direito ao crédito de ICMS.

Reafirma que, de acordo com o princípio constitucional da não-cumulatividade e com o disposto no art. 23, §1º da LC nº 123/2006, tem direito ao crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto à microempresa ou empresa e pequeno porte, bastando que tenha ocorrido a incidência do imposto na operação, ainda que em percentual reduzido, para o aproveitamento do crédito fiscal correspondente.

Afirma que a vedação prevista no art. 97, inciso XI, do RICMS-BA/97, não coaduna com a legislação Constitucional e Federal sobre o tema. Observa, a título exemplificativo, que a Secretaria da Fazenda de São Paulo interpreta a Legislação Federal de forma a possibilitar o aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de mercadorias/serviços de microempresas e empresas de pequeno porte.

Assevera que não deve prosperar a glosa atinente ao crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto às microempresas ou empresas de pequeno porte, uma vez que esse direito e os procedimentos adotados estão em conformidade com o comando Constitucional e Legislação Federal pertinente.

Ao cuidar da infração 05 afirma que teve estornado seu crédito de ICMS relativo ao frete de mercadorias e saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Explica que utilizou crédito de ICMS sobre fretes decorrentes de remessas para estabelecimento industrializador no Estado de Minas Gerais, cujo CFOP 6924 - Remessa para Industrialização por Conta e Ordem do Adquirente, quando estas não transitam pelo estabelecimento adquirente – Operação com ICMS suspenso. Continua esclarecendo que sendo o Consignatário a Bunge Fertilizantes S/A, situada em Minas Gerais, ficando caracterizada a operação de transferência entre Bunge, estas remessas são regularizadas através de emissão de notas fiscais tributadas de Bunge/ para Bunge/MG.

Pondera a existência de diversas correntes doutrinárias que defendem a possibilidade do aproveitamento de créditos derivados de produtos adquiridos à alíquota zero e isentos. Cita trecho dos ensinamentos do prof. Ives Gandra Martins.

Ressalta que, como o crédito de ICMS em exame, estornado pela fiscalização, se deu com base no comando constitucional da não-cumulatividade, sendo que houve incidência anteriores, ainda que a lei ordinária diga o contrário, em vista ao princípio de hierarquia superior, é completamente admissível o aproveitamento de crédito de ICMS em operações de transporte efetuadas por transportadoras ou autônomo, cuja saídas são isentas e não tributadas, sob pena de desrespeito ao princípio constitucional.

Observa que o princípio da não-cumulatividade estabelece que o imposto “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias... com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. Diz que neste sentido, quando há remessa para industrialização por sua Conta e Ordem, é quem realmente tem interesse no negócio jurídico que dará origem à operação de circulação de mercadorias.

Registra que, embora existam dois agentes participantes na operação de circulação de mercadorias, diante da remessa para industrialização por conta e ordem, ainda que as mercadorias não transitem pelo estabelecimento da adquirente, fato é que é quem detém a capacidade contributiva para permitir que a operação se aperfeioe.

Afirma não ser à toa que será responsável solidária pelo pagamento do imposto, conforme estabelece o art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN.

Conclui sustentando que por sofrer o encargo da tributação quando da operação de circulação de mercadorias em análise, é lícito que tenha o direito de aproveitamento do crédito de ICMS sobre a operação de remessa para industrialização por sua conta e ordem.

No que concerne à infração 06, destaca que teve estornado seu crédito de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte efetuado por empresas transportadoras cadastradas na condição de contribuinte normal ou isento, relativo a frete em saídas por transferência a preço FOB.

Sustenta que, consoante consta da planilha elaborada pelo autuante, que acompanha o Auto de Infração, maior parte das mercadorias transportadas foram negociadas com a cláusula CIF, diferentemente do quanto mencionado no Auto de Infração de que as saídas se deram por transferência a preço FOB - doc. 10, fls. 522 a 532.

Assegura que sofreu o encargo da incidência do ICMS sobre a operação de transporte de mercadorias, é lícito o aproveitamento do crédito fiscal correspondente, o que torna parcialmente insubstancial maior parte da infração em discussão.

Protesta pela juntada de eventual documentação adicional que porventura se faça necessária, bem como apresentação de novos esclarecimentos e conversão do julgamento em diligência, caso assim se entenda imprescindível, tudo de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

Por fim, requer que todas as publicações, intimações e resultado do julgamento do presente feito sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob nº 114.303, com escritório na Rua Padre João Manoel, nº 755, 8º andar, Cerqueira César, CEP 01.411-001, São Paulo-SP.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

A autuante presta informação fiscal às fls. 537 a 542, alinhado as seguintes ponderações

No tocante à infração 01 diz que apesar de nos documentos fiscais apresentados constar o destaque de 7% de alíquota de ICMS - doc. 05, fls. 369 a 371, os mesmos não foram escriturados, conforme Relatório de Diferencial de Alíquota por Documento - Doc. 6, fls. 373 a 387, apresentado pelo autuado. Observa que o valor da DIFAL lançada no mês de julho de 2009, fl. 425, foi devidamente considerado na planilha de apuração da DIFAL a recolher, fl. 09.

Conclui mantendo a autuação afirmando que diante da falta de lançamento do documento fiscal e do recolhimento da DIFAL, foi aplicada a alíquota de 17%.

Quanto à infração 02, assevera que a situação da infração 02 é semelhante à Infração 01. Reafirma que os documentos fiscais apresentados pelo autuado, fls. 451 a 514, servem apenas para comprovar a exatidão dos lançamentos de DIFAL. Mantém este item da autuação frisando que as diferenças a recolher apuradas na planilha, fl. 09, consideram os valores lançados a título de DIFAL no livro Registro de Apuração do ICMS, mês a mês, como se verifica às fls. 90 a 114.

Ao cuidar da infração 03 assinala que o autuado em sua defesa tenta configurar os fatos de acordo com a sua própria interpretação e conveniência. Diz ser induvidoso que o autuado contratou, sucessivamente, transportadoras inscritas no cadastro da SEFAZ, na condição de normais ou isentas. Assevera que a habitualidade das prestações dos serviços já basta para configurar prestações sucessivas e, independente da existência de um contrato formal, o contratante torna-se Sujeito Passivo por Substituição. Arremata frisando que, desta forma fica o contratante obrigado a reter e recolher o ICMS incidente aos cofres do Estado onde se originou a prestação do serviço de transporte. Observa que colacionou aos autos as fichas cadastrais das transportadoras utilizadas pelo autuado, fls. 130 a 156, para comprovar as suas condições no Cadastro de Empresas da SEFAZ.

Quanto à alegação do impugnante de que as transportadoras contratadas fizeram o lançamento e o recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviços, em nada beneficia o defendant, visto que esta fiscalização se detém à verificação dos procedimentos da mesma. Observa que não está em pauta o cumprimento das obrigações por parte dos seus prestadores de serviços. Conclui mantendo a exigência fiscal.

Em relação à Infração 04, informa que o autuado segue apresentando suas explicações pela utilização do crédito do ICMS, cujo fato gerador foi o serviço de transporte prestado por transportadoras cadastradas nas condições de Empresas de Pequeno Porte e Microempresas.

Observa que a defesa apresenta uma total confusão no que diz respeito às operações com mercadoria e a prestações de serviços de transportes.

Esclarece que no caso de serviços de transportes prestados por microempresas ou empresas de pequeno porte, o contratante dos serviços destas empresas, não têm a obrigação de reter e recolher o ICMS incidente sobre suas prestações (Substituto Tributário) como também não lhe é de direito aproveitar os créditos decorrentes dos mesmos serviços, assim está previsto no RICMS-BA/97, uma vez que estas empresas têm regimes de contribuições diferenciados das empresas inscritas na condição de Normais, não havendo apuração de débito e crédito de ICMS, contribuem por faixa de faturamento ou percentuais sobre receitas.

Depois de informar ter anexado às fls. 130 a 156, as fichas cadastrais das transportadoras arroladas no levantamento fiscal, sustenta que deve ser mantido este item da autuação.

No que diz respeito à infração 05, menciona que a defesa apresenta variados conceitos sobre tributação e não tributação, os quais não guardam correlação com o fato, ora em tela.

Menciona que da análise das alegações defensiva nota-se que as mesmas se referem sempre à circulação de mercadorias e não ao serviço de transportes. Registra que as operações caracterizadas no presente Auto de Infração, são de fato, transferências de mercadorias da filial da Bahia para a filial de Minas Gerais.

Afirma que identificou que as mercadorias enviadas para o estabelecimento industrializador não retornaram à filial da BUNGE/BA, e sim, tal como constam nas notas fiscais de remessa para o industrializador, foram remetidas para o consignatário, no caso, a BUNGE/MG.

Revela que o autuante utilizou o mesmo raciocínio aplicado quando a transferência é realizada diretamente de uma filial para outra, entendendo que, em se tratando desse tipo de operação o valor do frete não consta da base de cálculo do custo do produto (matéria-prima, mão-de-obra e

material de embalagem), logo o remetente não tem direito de se creditar do ICMS pago sobre essa prestação de serviço de transporte. Conclui mantendo a autuação.

No que pertine à infração 06, esclarece trata-se de transferência para outra unidade da Federação, sendo pacífico o entendimento de que o crédito de ICMS incidente sobre as prestações de serviços transportes desses produtos não pode ser aproveitado pelo remetente, isto porque o mesmo não compõe o custo do produto, conforme já explicitado no item anterior - infração 05.

Arremata opinando pela manutenção deste item da autuação, assinalando que toda a base legal já se encontra definida no Auto de Infração o que torna desnecessária a citação da mesma nesta Informação Fiscal.

Por fim, requer a procedência do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, esta 3^a Junta de Julgamento deliberou pela conversão dos autos em diligência à Infaz de Origem, fls. 560 e 561, para que o autuado fosse intimado a apresentar para cada uma das infrações os seguintes elementos:

- a) Infração 03 - planilhas identificando separadamente as prestações de serviços de transportes em foi o tomador dos serviços e as que o tomador foi o destinatário, devendo ser acompanhada da documentação comprobatória;
- b) Infração 04 - comprovação inequívoca de que utilizou os créditos fiscais nas prestações de transportes tomadas junto microempresa e empresas de pequeno porte, arroladas no levantamento fiscal, de acordo com a previsão expressa nos §§ 1º ao 4º do art. 23 da Lei Complementar nº 123/06;
- c) Infração 05 - comprovação inequívoca de que arcou com o custo das prestações do serviço de transporte nas remessas interestaduais para industrialização por sua conta e ordem, arroladas no levantamento fiscal, que não transitaram pelo estabelecimento adquirente e não retornaram ao estabelecimento autuado;
- d) Infração 06 - planilhas, acompanhadas das correspondentes comprovações inequívocas, discriminando separadamente as prestações arroladas no levantamento fiscal que foram efetivamente tomadas pelo autuado e as tomadas pelos destinatários.

E caso o impugnante apresentasse as comprovações solicitadas, que fossem elaborados pela autuante novos demonstrativos de apuração e de débito:

- a) Infração 03 - excluindo do levantamento fiscal as prestações de serviço de transportes comprovadamente tomadas pelo destinatário;
- b) Infração 04 - excluindo do levantamento fiscal as prestações serviço de transportes, cujos créditos apropriados pelo autuado não atenderam as exigências expressamente preconizadas nos §§ 1º ao 4º do art. 23 da Lei Complementar nº 123/06;
- c) Infração 05 - excluindo do levantamento fiscal as prestações serviço de transportes, cujos custos restem inequivocamente comprovado que foram arcadas pelo autuado;
- d) Infração 06 - excluindo do levantamento fiscal as prestações serviço de transportes, cujos custos restem inequivocamente comprovado que foram arcadas pelo autuado, ou seja, foram negociados com a cláusula “CIF”;

O autuado, intimado para atendimento da diligência, se manifesta, fls. 577 a 580, e acosta aos autos planilhas e cópias de CTRCs às fls. 581 a 1077.

Em relação à infração 03 informa que anexa planilha, fls. 581 a 590, acompanhada de documentação comprobatória, fls. 592 a 866, de que não foi tomadora do serviço de transporte, mas somente mera destinatária(negociação utilizando Cláusula CIF), razão pela qual não há que se falar em subsunção do fato à norma de responsabilidade tributária por substituição art. 380 e seguintes do RICMS-BA/97. Frisa que sete operações (destacadas na planilha anexa) sequer estão

registradas no livro Registro de Entradas, ou seja, inexiste o fato gerador de ICMS-ST, o que revela novos vícios e, consequentemente, insubsistência do lançamento.

Quanto à infração à infração 04 diz que anexa planilha, fls. 867 a 874, acompanhada de documentação comprobatória, fls. 875 a 922, demonstrando a utilização dos créditos de ICMS em conformidade com a legislação.

No que diz respeito à infração 05 registra que anexa relação de Conhecimento de transportes demonstrando as operações em que a impugnante arcou com o custo das prestações de serviço de transporte nas remessas interestaduais para industrialização, por sua conta e ordem, fls. 923 a 961.

Em relação à infração 06, informa que anexa relação de conhecimento de Transporte, fls. 962 a 1077, demonstrando que as operações que deram-se dom Cláusula CIF e não FOB, o que desqualifica o levantamento fiscal.

Conclui destacando que resta demonstrada a insubsistência das infrações em tela requerendo a improcedência da autuação e reitera do seu pedido para que todas as publicações, intimações e resultado do julgamento do presente feito sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob nº 114.303, com escritório na Rua Padre João Manoel, nº 755, 8º andar, Cerqueira César, CEP 01.411-001, São Paulo-SP.

O auditor designado apresenta o resultado da diligência, fl. 1080 a 1084, nos seguintes termos.

Informa inicialmente que o autuado comercializa mercadorias com o benefício da isenção, nas saídas internas (fertilizantes). Assinala que o citado benefício é objeto do Convenio ICMS nº 100/97, do qual o Estado da Bahia é signatário.

Relata que, embora o autuado insista na afirmativa de que não tenha sido tomadora dos serviços dos transportes contratados no Estado, objeto da infração 03, alegando ter sido “somente mera destinatária”, a documentação acostada pelo autuado, fls. 592 a 866, comprova o acerto da ação fiscal. Sustenta que todos os documentos acostados pelo autuado ele é o remetente e arcou com o ônus da operação e, por conseguinte, creditou-se do ICMS destacado nos documentos fiscais. Prossegue frisando que o deficiente não obedeceu ao que determina o art. 380 e seguintes do RICMS-BA/97, que trata da Substituição Tributária dos serviços de transportes de cargas, ou seja, não reteve nem recolheu o imposto da operação.

Revela que no caso da infração 04, a planilha anexada pelo autuado, fls. 867 a 874, relacionando os CTRCs e emitentes (transportadoras) comprovam que se trata de microempresas e empresas de pequeno porte, cujo crédito fiscal é vedado pela Legislação Tributária, em especial pelo art. 97, inciso XI, do RICMS-BA/97.

Em relação à Infração 05 que acusa a utilização de crédito fiscal indevido referente aos Serviços de Transportes de Cargas contratados nas saídas de mercadorias isentas, explica que essa vedação é expressa no art. 94, inciso II, do RICMS-BA/97. Afirma que o autuado apenas acosta cópias dos documentos fiscais que comprovam os valores glosados na autuação.

Quanto à infração 06, assevera que a vedação está expressa no art. 94, inciso I, do RICMS-BA/97. Observa que da mesma forma que na infração anterior, as cópias dos documentos fiscais anexados pelo autuado comprovam os valores glosados pela autuante. Esclarece que as operações são de transferências entre estabelecimentos do remetente e não foi incluído na base de cálculo (custo) o valor do serviço de transporte de cargas (frete).

Conclui, depois de reproduzir o inciso II do art. 95 e a alínea “a” do inciso II, do art. 97, ambos do RICMS-BA/97, asseverando não haver hipótese de manutenção do crédito fiscal dos serviços de transportes contratados nas operações com as mercadorias elencadas no Convênio ICMS nº 100/97, conforme art. 104 do RICMS-BA/97.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, fls. 1086 a 1089, o impugnante não se manifestou nos autos.

VOTO

O presente Auto de Infração é constituído de seis itens, cujas irregularidades foram todas impugnadas pelo sujeito passivo.

As infrações 01 e 02 tratam da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao estabelecimento autuado, respectivamente, para seu ativo fixo e para uso e consumo, consoante demonstrativo às fls. 09 a 14.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente em seu art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96.

O impugnante, em sede defesa, alegou a inexistência de motivo para a exigência fiscal relativa a estes dois itens da autuação, haja vista que não só o ICMS próprio constante dos documentos fiscais arrolados no levantamento fiscal foi recolhido, como também o valor atinente ao diferencial de alíquota fora devidamente escriturado e pago, consoante comprovações que informou ter anexado aos autos: Doc. 05 - cópias das Notas Fiscais de nºs 200789 e 329807, fls. 369 e 371, Doc. 06 - “Diferencial de alíquota por Documento”, fls. 373 a 387, e Doc. 07 - cópias do LRAICMS, fls. 388 a 450.

Depois de examinar a documentação que lastreia a acusação fiscal, fls. 76 a 129, constato que o demonstrativo de apuração e de débito elaborado pela autuante, fls. 09 e 10 a 14, discrimina todas as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal. Verifico que as Notas Fiscais de nºs 200789 e 329807, fls. 369 e 371, cujas cópias foram carreadas aos autos pelo defensor, apesar de constar o destaque da alíquota do imposto de 7%, não foram escrituradas e não constam da planilha “Diferencial de Alíquota por Documento”, apresentada pelo defensor, fls. 373 a 387. Verifico também que todos os valores escriturados pelo impugnante no LRAICMS à título de DIFAL, fls. 91, 94, 105, 107, 109, 111, 444 e 114, no período em que foram apurados o débito exigido nas duas infrações, fl. 09, foram considerados pela autuante, remanescente, tão-somente, a exigência relativa dos valores não escriturados no LRAICMS.

Concluo pela subsistência das infrações 01 e 02.

A infração 03 cuida da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal efetuadas por Transportadoras inscritas na condição de Contribuintes Normais ou Isentos, consoante demonstrativo colacionado às fls. 16 a 24.

Inicialmente convém aviventar o enquadramento jurídico, na legislação do ICMS, no tocante à responsabilidade tributária pelo lançamento e recolhimento do ICMS transporte.

O instituto da substituição tributária no ICMS-Transporte é instituído no inciso V do art. 8º, da Lei nº 7.014/97, *in verbis*:

“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.”

A responsabilidade por substituição do sujeito passivo no serviço de transporte é estatuída pelos comandos do art. 380, inciso II e pelo art. 382, ambos do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos geradores do Auto de Infração, no seguintes termos:

“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[...]”

Como nitidamente se depreende da intelecção dos dispositivos legais textos legais a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS-Transporte recai sobre o contratante/tomador de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal. Convém salientar que para a configuração da substituição da condição do sujeito passivo, a observação de duas condições, quais sejam: *i*) que o tomador fosse inscrito na condição de contribuinte normal; *ii*) que as prestações de serviços de transporte sejam sucessivas ou repetidas.

Em sede de defesa, o impugnante refuta a acusação fiscal afastar a cobrança do imposto aduzindo os seguintes argumentos: **a**) não ocorrência do fato gerador do imposto uma vez que as prestações de serviço de transportes arroladas no levantamento fiscal se destinaram a operações de transferências de parcela de seus estoques para suas filiais e empresas do grupo Bunge; **b**) a existência de prestações em que não figurou como tomador dos serviços; **c**) 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 IN 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.

É cediço que, segundo expressa previsão do inciso I do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, ocorre sim fato gerador do imposto nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, portanto não deve prosperar a alegação do autuado.

Quanto à alegação de que não foi o tomador dos serviços aduzindo que as operações arroladas pela fiscalização foram realizadas com negociação utilizando à Cláusula CIF, depois de examinar a documentação acostada aos autos para comprovar sua assertiva, por ocasião da defesa e em atendimento à diligência solicitada, fls. 592 a 866, constato que fica patente nas cópias dos CTRCs que o impugnante é o remetente e arcou com o ônus da prestação de serviço de transporte figurando, portanto, como tomador do serviço. Ademais, mesmo por ocasião da diligência o autuado não carreou aos autos qualquer comprovação inequívoca de que o destinatário das mercadorias efetuou o pagamento dos serviços de transportes para contrapor o ônus por ele arcado evidenciado nos CTRCs. Nesses termos, entendo restar configurada nos autos o acerto da autuação.

No que diz respeito a alegada inexistência de contrato formal, que segundo seu entendimento é necessário, conforme prevê a IN nº 67/97, para comprovar as prestações de serviço de transportes sucessivas objeto da autuação, me alinho com o argumento da ilustre Relatora Conselheira Sandra Urânia expendido sobre essa meteria ao prolatar sua decisão no Acórdão CJF nº 0470-11/10. Sustentou a relatora na aludida 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, esposando o entendimento de que este posicionamento é o mais correto, pois, somente assim poderá o transportador fazer prova da substituição tributária e se eximir da responsabilidade tributária.

Logo, fica patente no presente caso que o regramento posto na Lei nº 7.014/97, no RICMS-BA/97 e na IN nº 67/97, deve ser interpretado sistematicamente para a correta aplicação da norma sobre a

responsabilidade por ST do ICMS-Transporte. Eis que, a substituição tributária estatuída pela Lei estadual do ICMS e regulada pelo RICMS-BA/97 é impositiva e obrigatória.

É indubidoso - ante a clareza da Lei nº 7.014/97 ao atribuir ao contratante do serviço a responsabilidade pela retenção do imposto do serviço transporte que envolvam repetidas prestações - 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.

Em suma, pelo expedito, me posiciono contrário à 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), pelo que resta insubstancial essa razão articulada pela defesa.

Quanto à alegação da impugnante de que o imposto destacado nos CTRCs de algumas prestações não ocorreria prejuízo ao Erário pelo fato de ter sido recolhido pelo próprio transportador, esta afirmação não deve prosperar, uma vez que legislação vigente prevê a responsabilidade exclusiva do substituto tributário, não havendo que se falar em responsabilidade solidária.

É cediço que a razão pela qual o fisco atribuiu exclusivamente ao impugnante a responsabilidade de recolher o ICMS foi exatamente para evitar situações como esta, pois praticamente inviabilizaria o fisco de verificar todas as transportadoras que prestaram serviços ao impugnante, para se certificar de que o imposto foi pago.

Ademais, a alegação do recolhimento do imposto pelo substituído não se sustenta, pois a obrigação tributária prevista no texto legal não pode ser objeto de ajustes particulares. Tal entendimento viola o disposto no art. 123 do CTN, que abaixo reproduzo:

"Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes."

Por fim, mesmo que restasse comprovado o recolhimento indevido pelo substituído, caberia, tão-somente, a restituição do indébito utilizando o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF-BA/99.

Assim, concluo pela subsistência do item 03 da autuação, considerando que o autuado deixou proceder à retenção e o consequente recolhimento na qualidade sujeito passivo por substituição, relativo às operações sucessivas de transportes interestaduais.

No que diz respeito à infração 04 que acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de serviço de transporte junto a microempresa ou empresa de pequeno porte, no valor R\$111.948,09, consoante demonstrativo de apuração acostado às fls. 26 a 31.

O impugnante refuta a acusação fiscal invocando o princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, inciso I da CF/88 e a previsão do art. 23, §1º da LC nº 123/2006, aduzindo que o inciso XI do art. 97 do RICMS-BA/97 não coaduna com a legislação Constitucional e Federal.

Inicialmente, para melhor situar a questão posta convém reproduzir o teor do dispositivo legal, utilizado pelo impugnante como sustentáculo de sua razão de defesa, ou seja, o art. 23 da LC nº 123/2006, *in verbis*:

"Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

§ 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar

para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação.

§ 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar.

§ 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando:

I - a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais;

II - a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal;

III - houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação.

IV - o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês.”

Como se depreende claramente da intelecção do dispositivo supra, as empresas não optantes do Simples Nacional, como é o caso do impugnante, têm direito ao crédito do ICMS incidente nas operações com microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional. No entanto, deve ser observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. Para tanto, é imprescindível que a empresa optante do Simples Nacional faça constar no documento fiscal emitido a alíquota aplicável que corresponderá ao percentual de ICMS previsto para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação, salvo se a operação ocorrer no mês de inicio da atividade, caso em que a alíquota corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar. Por fim, resta evidenciado que, nos casos em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o §2º deste artigo no documento fiscal as alíquotas previstas nos Anexos I ou II da Lei Complementar não são aplicáveis, consoante expresso teor do §4º para não se aplicar o disposto nos §§1º a 3º do referido artigo.

Ao compulsar os elementos que lastreiam este item da autuação contato que inexiste qualquer questionamento acerca da sistemática de apuração do valor do débito exigido consoante demonstrativo colacionado às fls. 26 a 31, nem com respeito à condição de microempresa e empresas de pequeno porte das empresas optantes pelo Simples Nacional, arroladas no levantamento fiscal.

Assim, a lide fica restrita a legitimidade, ou não, da utilização dos créditos fiscais pelo impugnante oriundos de prestações serviços de transportes realizadas por microempresa e empresas de pequeno porte das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Em diligência realizada, fls. 560 e 561, com o objetivo de carrear aos autos a comprovação da utilização dos créditos fiscais nas aquisições dos serviços de transportes junto a microempresas e empresas de pequeno porte na forma prevista no art. 23 da LC nº 123/06. Constatou que a planilha apresentada pelo autuado acompanhada com os respectivos CTRCs, fls. 867 a 922, demonstram a utilização integral dos créditos indevidamente destacados nos documentos fiscais emitidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. A exemplo do CTRC nº 323, fl. 875, emitido pela transportadora, CARLOS WALMER DOS SANTOS SANTOS - ME, no qual o imposto é destacado no valor de R\$689,31, com a alíquota interestadual de 12%, sendo integralmente utilizado pelo defensor, como ele próprio consigna em sua planilha acostada à fl. 867. Ou seja, em total desacordo com a previsão estatuída no art. 23 da LC nº 123/06, eis que, o valor destacado no CTRC da aplicação da alíquota cheia, como se a operação tivesse sido realizada por empresa não optante do Simples Nacional. É o que se consta extensivamente em toda a planilha anexada pelo autuado, fls. 867 a 874.

Logo, tendo sido destacado o imposto de forma indevida, o crédito fiscal não poderia ser apropriado, haja vista que somente é admitido crédito fiscal do valor do ICMS corretamente calculado e destacado no documento fiscal e, em caso de erro do emitente do documento fiscal, o destinatário não poderia se creditar de valor irregularmente destacado.

A legislação tributária baiana de regência veda expressamente a utilização de crédito fiscal quando o destaque no documento fiscal é efetuado em desacordo com as exigências legais.

É o que se depreende da intelecção do inciso I do §5º do art. 93 do RICMS-BA/97, *in verbis*:

“§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;”

Nestes termos, restando caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal, concluo pela subsistência da infração 04

Quanto à Infração 05, que cuida da utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativos frete de mercadoria em saídas isentas ou não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Na verdade a irregularidade apurada decorreu da prestação de serviços de transporte contratado para remessa de mercadorias para industrialização pelo impugnante para seu estabelecimento filial no Estado de Minas Gerais que não retornaram ao estabelecimento autuado, se constituindo, portanto se configurando em operações de transferências.

O autuante se insurgiu da acusação fiscal aduzindo que por sofrer o encargo da tributação quando da operação de circulação de mercadorias é lícito que tenha o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS sobre a operação de remessa para industrialização.

Verifico que, de acordo com o constante nos CTRCs acostados aos autos pelo impugnante, fls. 923 a 961, no campo “Mercadorias Transportadas”, as mercadorias objeto da autuação são Fertilizantes e Cloreto de Potássio, que figuram expressamente no inciso III, da Cláusula segunda, do Convênio ICMS nº 100/97, recepcionado pelo art. 104 do RICMS-BA/97.

Por se tratar de operações interestaduais com mercadorias indicadas no supra aludido convênio isentivo, ante a inexistência de hipótese de manutenção de crédito fiscal nas prestações de serviço de transportes contratados, resta caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal. Assim, independente de quem contratou o serviço, é o que se depreende do teor dos incisos II dos artigos 94 e 95 e da alínea “a” do inciso I do art. 97, todos do RICMS-BA/97, *in verbis*:

“Art. 94. Nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto anteriormente cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

[...]

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição expressa em contrário.”

“Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

[...]

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea “b” do inciso anterior.”

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados.

I - para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a operação subsequente de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a prestação subsequente do serviço:

a) não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida;”

Neste termos, concluo pela subsistência da infração 05.

No que diz respeito à infração 06 que trata da utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço foi efetuada por transportadora.

O impugnante em suas razões de insurgiu da acusação fiscal aduzindo que a maior parte das operações foram realizadas com a cláusula *CIF*, e não com a cláusula *FOB* como consta no levantamento fiscal. Sustentou sua tese de que, como suportou o encargo da incidência do ICMS sobre a operação de transporte de mercadorias entende ser lícito o aproveitamento do crédito fiscal correspondente.

Assim, como já explicitado na infração 05, por se tratar de operações de transferências interestaduais de Fertilizantes e Cloreto de Potássio, consoante cópias dos CTRCs, fls. 962 a 1077, carreadas aos autos pelo defendant, produtos que figuram expressamente no inciso III, da Cláusula segunda, do Convênio ICMS nº 100/97, recepcionado pelo art. 104 do RICMS-BA/97, resta também patente a utilização indevida do crédito fiscal.

Logo, resta caracterizada a infração 06.

Em relação ao pleito do impugnante para que todas as publicações, intimações e resultado do julgamento do presente feito sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob nº 114.303, com escritório na Rua Padre João Manoel, nº 755, 8º andar, Cerqueira César, CEP 01.411-001, São Paulo-SP, recomendo que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará vício algum se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, consoante previsão expressa do art. 108 do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232900.0025/13-3, lavrado contra **BUNGE FERTILIZANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$310.464,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de setembro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA