

**A. I. Nº** - 232900.0026/13-0  
**AUTUADO** - BUNGE FERTILIZANTES S/A  
**AUTUANTE** - CARMELIA PEREIRA GONÇALVES  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 09/11/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0221-03/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Apesar de não existirem contratos formais firmados, restou comprovada a prestação sucessiva de serviço de transporte, cabendo ao recorrente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO AO SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA COM A CLÁUSULA FOB. Ficou comprovado que as operações foram efetuadas sob a cláusula CIF, por isso, o autuado tem direito ao crédito fiscal, fato reconhecido apurado na diligência fiscal, sendo insubsistente a glosa do crédito. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE EFETUADO POR MICROEMPRESA DE OUTRO ESTADO. Não ficou comprovado nos autos que as notas fiscais foram emitidas atendiam exigências e requisitos previstos na legislação para ensejar a utilização do crédito fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 11/12/2013, refere-se à exigência de R\$221.900,69 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 07.14.03: Falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Prestações de serviços de transportes interestaduais por transportadoras cadastradas como Contribuintes Normais, nos meses de janeiro a junho, agosto e setembro de 2010. Valor do débito: R\$106.220,11. Multa de 60%. Demonstrativo às fls. 11 a 13 do PAF.

Infração 02 – 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 foi efetuada por transportadoras inscritas no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição de Normais, nos meses de janeiro a junho, agosto e setembro de 2010. Valor do débito: R\$107.693,35. Multa de 60%.

Infração 03 – 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 março de 2010. Valor do débito: R\$7.987,23. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação às fls. 201 a 215 do PAF. Preliminarmente, pede a nulidade da intimação da lavratura do Auto de Infração, alegando que de acordo com o disposto no art. 46 do RPAF-BA/99, na intimação ao sujeito passivo acerca da lavratura do auto de infração, deverão lhe ser fornecidos todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante. Diz que o artigo 108 do aludido Regulamento

dispõe que a intimação do sujeito passivo acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente de ordem.

Salienta que o próprio autuante menciona expressamente no combatido auto de infração que o *“representante no Estado não tem autorização para assinar. Deve ser intimado por A.R.”*. Entende que em face da impossibilidade de intimação do impugnante por meio eletrônico, bem como pessoalmente, dada a ausência de legitimidade de seus representantes para tomar ciência do auto de infração no estado da Bahia, o autuado deveria ter sido intimado da lavratura do presente auto de infração no endereço de sua matriz em São Paulo. Informa que soube da existência do presente auto de infração extraoficialmente, quando em contato com a autuante – na busca por informações sobre o resultado da fiscalização decorrente da Ordem de Serviço nº 509.532/13 – foi comunicado da lavratura deste auto de infração e que já estaria em curso o seu prazo para impugnar a exigência fiscal.

O impugnante considera evidente a nulidade da intimação efetuada, alegando que não foi devidamente intimado da lavratura do presente auto de infração no endereço de sua matriz, em São Paulo, muito menos, seus patronos ou representantes legalmente constituídos puderam ter acesso aos termos, demonstrativos e informações levadas a efeito pela fiscalização, para que, com isso, pudesse de forma válida e legítima fazer prova da insubsistência da exação em cobro.

Pede que seja considerada nula qualquer intimação outrora efetivada nos autos, considerando-se tempestiva a impugnação, oportunizando, ainda, a reabertura do prazo para que o impugnante possa ter acesso aos termos do expediente administrativo que acarretou na lavratura do auto de infração em causa, e complementar, se for o caso, a impugnação, tudo sob pena de violação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Informa que é uma sociedade anônima por ações que tem 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. Na consecução de seu mister estatutário é referência no mercado e cumpre importante função social com a geração e manutenção de milhares de empregos diretos e indiretos em todo território nacional.

Também informa que ao buscar informações sobre o resultado da fiscalização decorrente da Ordem de Serviço nº 509.532/13, foi surpreendido com a comunicação da existência do presente auto de infração porque nos exercícios de 2010 e 2011, teria incorrido em três infrações. Contudo, afirma que, mediante análise pormenorizada da legislação tida por violada e dos seus documentos fiscais, é possível constatar que as infrações apontadas não se justificam, e, assim, não merecem prosperar.

Quanto à primeira infração, reproduz a previsão constante no art. 380 do RICMS-BA97 e alega que o responsável pela substituição na hipótese do mencionado artigo sempre será o tomador do serviço, devidamente inscrito na condição de contribuinte no Estado da Bahia. Diz que a maior parte das mercadorias transportadas foi negociada com a cláusula CIF, ou seja, as despesas com os serviços de transporte correriam por conta do vendedor, este é que sempre caracterizar-se-á como o tomador do respectivo serviço de transporte.

Cita a definição elucidativa do frete contratado na categoria CIF e diz que facilmente se conclui que em todos os casos em que o impugnante não foi tomador do serviço de transporte, e sim mero destinatário (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.

Afirma que o autuante não se atentou a tal fato, atribuindo ao impugnante a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS inclusive nas operações de transporte nas quais não figurou como tomador dos serviços, em clara extrapolação da norma legal.

Ressalta que foi objeto da fiscalização grande quantidade de operações listadas em planilha elaborada pelo autuante e com base na qual o impugnante considera, por amostragem, alguns aptos a comprovar a inobservância do fato de não ter figurado como tomador dos serviços e que, portanto, não devem compor a autuação ora combatida.

Informa que anexa aos autos uma amostra do equívoco cometido pelo autuante, posto que, da análise destes Conhecimentos de Transporte ora apresentados (doc. 07), constatou a existência de inúmeros casos nos quais não figurou como tomador dos serviços de transporte, não havendo que se falar, assim, em substituição tributária.

Frisa que tanto esta é a realidade dos fatos, ou seja, o impugnante não era o tomador 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, não havendo que se falar em dano ao Erário.

O defendente afirma que em grande parte das operações de transporte objeto da fiscalização não figurou como tomador de tais serviços, sendo impossível impor-lhe a responsabilidade do recolhimento do ICMS por substituição. Requer a conversão do julgamento 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, dignem-se os julgadores reconhecer a improcedência do lançamento do ICMS e em relação a estes, cancelando esta parte da autuação ora combatida.

Em relação às demais prestações de serviço de transporte objeto da fiscalização e nas quais o impugnante figurou como tomador dos serviços, entende que novamente merecerá pronto cancelamento a autuação em tela, afirmando que não ficou caracterizada a hipótese do artigo 380 do RICMS/BA, por ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, e ainda, porque houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, não existindo qualquer dano ao Erário.

Diz 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, tal conclusão não é verdadeira. Cita que a Instrução Normativa DAT nº 67/97 foi criada justamente para esclarecer tal questão.

Conclui que em se tratando de transporte interestadual (pois o intermunicipal está isento do ICMS, nos termos do artigo 632, §2º do RICMS/BA), para que seja caracterizada a responsabilidade tributária por substituição sob análise, necessário existir contrato formal para a realização das prestações sucessivas de transporte, o que inexistente no caso do impugnante, que sequer tinha contrato de exclusividade com uma ou outra transportadora. Diz que em relação a esta parte da autuação combatida, pede e espera seja conhecida e provida a impugnação, de sorte a ser cancelado o presente Auto de Infração, por ausência de suporte legal a lhe dar arrimo, posto não restar caracterizada a hipótese de substituição tributária do artigo 380 do RICMS/BA.

Quanto à infração 02 alega que, conforme já demonstrado no item anterior e consta da relação elaborada pelo próprio autuante, que acompanha o combatido auto de infração, maior parte das mercadorias transportadas foi negociada com a cláusula CIF, diferentemente do quanto mencionado no auto de infração de que as saídas ocorreram por transferência a preço FOB.

Assegura que o imposto foi retido e recolhido pelo respectivo tomador do serviço de transporte, quando o caso, ou, ainda, pagos pela própria transportadora, quando devido, sendo que nas

hipóteses em que o impugnante cobriu os custos do transporte desde o embarque até a entrega, arcando com o respectivo frete, o crédito escritural do impugnante, que sofreu o encargo, é legítimo.

Nesse sentido, como o impugnante sofreu o encargo da incidência do ICMS sobre a operação de transporte de mercadorias, nas hipóteses ora demonstradas, entende ser lícito o aproveitamento do crédito fiscal correspondente, pelos mesmos fundamentos supramencionados, o que torna insubsistente maior parte da infração em discussão.

Mais uma vez, diz que anexa amostra do equívoco cometido pelo autuante, afirmando que, da análise dos Conhecimentos de Transporte ora apresentados (doc. 07) verifica-se a existência de inúmeros casos nos quais a impugnante detém legítimo crédito de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferência CIF.

Sobre a infração 03 fala sobre a possibilidade de utilização de crédito de ICMS em operações em que há incidência do imposto, em razão do princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal. Nesse sentido, afirma que o direito de utilizar o 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 advenha de microempresas ou empresas de pequeno porte. Transcreve o art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Simples Nacional).

O defendente afirma que em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade e o disposto no artigo 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 incidência do imposto na operação, ainda que em percentual reduzido, para o aproveitamento do crédito fiscal correspondente. Que a vedação prevista no artigo 97, inciso XI, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, não coaduna com a legislação Constitucional e Federal sobre o tema, o que a torna inconstitucional.

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. Entende 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, posto que esse direito e os procedimentos adotados pela Impugnante estão em conformidade com o comando Constitucional e Legislação Federal pertinente.

Por fim, requer seja acolhida a preliminar de nulidade da intimação, considerando-se tempestiva a impugnação, oportunizando, ainda, a reabertura do prazo para que o impugnante possa ter acesso aos termos do expediente administrativo que acarretou na lavratura do auto de infração em causa e complementar, se for o caso, a impugnação. Que sejam consideradas insubsistentes as infrações, determinando-se o arquivamento do processo administrativo. Protesta pela juntada de eventual documentação adicional que porventura se faça necessária, bem como apresentação de novos esclarecimentos e conversão do julgamento em diligência. Requer, ainda, 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.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 265 a 269 dos autos, dizendo que o intuito do defendente é protelar ao máximo possível o cumprimento de suas obrigações para com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia através de informações que não correspondem à realidade. Faz uma confusão com relação ao recebimento do Auto de Infração em tela, ora dizendo que o mesmo não foi corretamente enviado, ora que o mesmo foi extraviado, ora que

não teve conhecimento do mesmo e de todos os seus anexos, ora acusando a autuante de ter feito comunicação informal da autuação.

Diz que o que ocorreu, de fato, é que a empresa mudou de proprietários sendo hoje a YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A., com sede em São Paulo. Assim sendo, a Senhora Jule de Oliveira Queiroz, Analista Contábil Pleno, pessoa autorizada pela BUNGE FERTILIZANTES a representá-la perante o Fisco da Bahia foi desautorizada pela YARA de continuar a fazê-lo. Entretanto, no decorrer da fiscalização foram efetuadas várias intimações atendidas através da BUNGE como pode ser observado às páginas 24 a 75 do PAF. Acrescenta que a empresa não providenciou a alteração cadastral da BUNGE com as atualizações necessárias, por isso, justifica-se o envio do Auto de Infração e seus anexos ao endereço da Bahia, constante nos dados cadastrais desta SEFAZ.

Observa a troca de *e-mails* entre o setor de preparação do PAF e o Sr. Elenilton, representante da empresa, a partir da página 177 a 199 do PAF para que haja um melhor entendimento sobre a tramitação deste processo. Diz que em momento algum houve comunicação extra-oficial da autuante com qualquer preposto da empresa em São Paulo, muito menos que já estava decorrendo o prazo para apresentação da defesa. O que chama a atenção mesmo é o fato de a defesa se encontrar cerceada por não ter tido acesso ao Auto de Infração e seus anexos, alegando inclusive que o mesmo havia sido extraviado e mesmo assim, conforme se observa na página 200 (PAF) ter apresentado a defesa no dia 20/02/2014 no CONSEF e ter recebido o Auto de Infração no dia 25/02/2014, conforme comprovante dos Correios à página 199 do PAF. Pergunta como pôde fazer defesa antes mesmo de receber o AUTO.

Quanto ao mérito, sobre a infração 01, diz que o autuado, em sua defesa tenta configurar os fatos de acordo com a sua própria interpretação e conveniência. é fato que a autuada contratou, sucessivamente, transportadoras inscritas no cadastro da SEFAZ, na condição de NORMAIS, MICROEMPRESAS OU EMPRESAS DE PEQUENO PORTE OU ISENTAS. A habitualidade das prestações dos serviços já basta para configurar prestações sucessivas, independente da existência de um contrato formal. Assim sendo, o contratante torna-se sujeito passivo por substituição. Desta forma, fica o contratante obrigado a reter e a recolher aos cofres do Estado onde se iniciou a prestação do serviço de transporte, o ICMS incidente sobre este. Informa que foram juntadas fichas cadastrais das transportadoras utilizadas pelo autuado, conforme consta às páginas 162 a 171 do PAF, para comprovar as suas condições no Cadastro de Empresas da SEFAZ.

Diz que a alegação de que as transportadoras contratadas fizeram o lançamento e o recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviços, em nada beneficia o autuado, visto que isto se constitui obrigação da empresa fiscalizada. Não está em pauta o cumprimento das obrigações por parte de seus prestadores de serviços.

Infração 02: Informa que se trata de transferência para outras unidades da federação, sendo pacífico o entendimento de que o crédito de ICMS que incide sobre as prestações de serviços de transporte desses produtos não podem ser aproveitados pelo remetente, isto porque o mesmo não compõe o custo dos produtos (matéria-prima, mão de obra e material de embalagem).

Infração 03: Esclarece que os serviços de transportes prestados por microempresas ou empresas de pequeno porte, visto que as mesmas 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. Desta forma, o contratante dos serviços destas empresas, não tem a obrigação de reter e recolher o ICMS incidente sobre suas prestações (Substituto Tributário) como também não lhe é de direito aproveitar dos créditos decorrentes dos mesmos serviços.

Finaliza pedindo a procedência total do presente Auto de Infração.

À fl. 277 esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado no endereço constante à fl. 215,

fornecendo-lhe as cópias de todas as planilhas que lastrearam o presente lançamento (fls. 04 a 19), com a indicação do prazo de trinta dias para se manifestar, querendo, reabrindo o prazo de defesa.

Sendo apresentada nova impugnação, foi solicitado para encaminhar o presente PAF para a autuante prestar informação fiscal acerca das alegações defensivas.

Intimado na forma solicitada, o defendente apresentou manifestação às fls. 282 a 285, reiterando *in totum* os argumentos aduzidos na impugnação inicial, ressaltando, mais uma vez, a necessidade de conversão do julgamento em diligência, em especial para confirmação de insubsistência das infrações 01 a 02. Assegura que não era tomador dos serviços e responsável pelo recolhimento do ICMS, porque o imposto foi retido e recolhido pelo respectivo tomador do serviço de transporte, ou, ainda, pago pela própria transportadora, quando devido.

Também alega que a maior parte das operações de transporte objeto da fiscalização não figurou como tomador de tais serviços, sendo impossível impor-lhe a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição. Entende ser necessário converter o presente processo em diligência de modo que a fiscalização aponte todos os Conhecimentos de Transporte que se enquadram nessa situação, excluindo-os do respectivo lançamento.

Informa que tal pleito foi acolhido pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF em relação ao Auto de Infração nº 207351.0101/13-1, lavrado contra o defendente em outros períodos, e que resultou no cancelamento da acusação fiscal similar às infrações 01 e 02, conforme se observa no Acórdão JJF Nº 0127-01/14.

O impugnante protesta novamente pela juntada de eventual documentação adicional que porventura se faça necessária, bem como apresentação de novos esclarecimentos e reafirma o pedido de conversão do PAF em diligência de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

Reitera o pedido para que as publicações e intimações e o resultado do julgamento sejam feitas exclusivamente em nome do advogado, Dr. Marcos Ferraz de Paiva, OAB/SP nº 114.303.

A informação fiscal foi prestada à fl. 298 por Auditor Fiscal estranho ao feito afirmando que o autuado não acrescentou nada, por isso, retornou o presente processo solicitando o seu encaminhamento ao CONSEF para fins de instrução e julgamento.

À fl. 302 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem para as seguintes providências pela autuante:

1. Quanto à infração 01, intimasse o defendente a comprovar as alegações defensivas e excluísse do levantamento fiscal os documentos fiscais e respectivos valores correspondentes às prestações em que o autuado não fosse o tomador do serviço de transporte.
2. Em relação à infração 02, excluísse do levantamento fiscal as operações comprovadamente com a cláusula CIF, de acordo com o art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS-BA/97, vigente à época.

Também foi solicitado que a Inspetoria Fiscal entregasse ao autuado cópias do encaminhamento de diligência e de todos os elementos que fossem anexados aos autos pela autuante, com a indicação do prazo de dez dias para o mesmo se manifestar.

O processo foi encaminhado para Auditor Fiscal estranho ao feito cumprir a diligência, em virtude do afastamento da autuante, por motivo de licença prêmio.

O defendente foi intimado e apresentou petição às fls. 313/314, destacando que a intimação acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal deveria ter sido efetuada no endereço de sua matriz em São Paulo.

Diz que soube, mais uma vez por acaso, da intimação referente à diligência, quando já em curso o seu prazo. Pede que seja considerada a nulidade da intimação e requer a concessão de prazo suplementar de dez dias a contar do protocolo da petição apresentada.

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

O defendente apresentou novo pronunciamento à fls. 318 a 320, informando que acosta aos autos demonstrativos e documentos que confirmam a insubsistência de diversas infrações. Entende que a autuação fiscal não deveria ser efetuada com base exclusivamente em meros cruzamentos de dados e informações eletrônicas, exatamente para evitar o tumulto processual com anexação de centenas de telas do Sistema MASTERSAF, em que são registradas a modalidade dos fretes contratados nas operações que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

Quanto à infração 01, anexa planilha resumo acompanhada de documentação comprobatória, demonstrando as operações em que o defendente não foi tomador do serviço de transporte, mas somente mero destinatário, razão pela qual afirma que não há que se falar em subsunção do fato à norma de responsabilidade tributária por substituição do art. 380 do RICMS-BA/97.

Sobre a infração 02, anexa planilha resumo acompanhada de documentação comprobatória, demonstrando a utilização de créditos de ICMS em conformidade com a legislação.

Afirma que, mais uma vez, está demonstrada a insubsistência das infrações em tela e requer seja determinado o arquivamento do processo administrativo. Ressalta que suas atividades neste Estado estão encerradas, de tal modo que, conforme constou da própria intimação do Auto de Infração, o representando no Estado da Bahia não tem autorização para assinar e receber qualquer intimação pelo impugnante.

Requer que todas as publicações, intimações e resultado do julgamento sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob o nº 114.303, com escritório na Rua Padre João Manoel, 755, 8º andar, Cerqueira César, CEP 01.411-001, São Paulo – SP. Juntou planilhas e documentos, fls. 321 a 509 dos autos.

O Auditor Fiscal estranho ao feito designado para cumprir a diligência fiscal analisou os documentos e comprovações acostadas aos autos, conforme relatório às fls. 511 a 514. Quanto à infração 01, ressaltou que foi exigido imposto sob a acusação de falta de retenção e recolhimento do ICMS relativo à Substituição Tributária, nas prestações sucessivas de transporte interestadual, na condição de sujeito passivo por substituição.

O diligente informa que ficou comprovado que o autuado creditou-se, no livro de Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, declarando nas respectivas DMAs (cópias anexas) do valor do ICMS destacado nos CTCRs relacionados no demonstrativo de fls. 11 a 13, elaborados pela autuante, assim como nos de fls. 321 a 323, apresentados e anexados pelo defendente. Estes mesmos CTCRs estão anexados, em forma de espelho do registro fiscal do autuado, acusando a utilização do crédito fiscal do ICMS neles destacado.

Afirma que, não fosse o autuado tomador e responsável pelo pagamento do serviço de transporte interestadual das operações em discussão não lhe caberia a escrituração dos respectivos CTCRs e a utilização do crédito fiscal neles destacado, conforme se comprova. Entende que restou provado, nos autos, que o autuado registrou em sua escrita fiscal e utilizou o crédito fiscal do ICMS referente aos CTCRs, o que indica ter arcado com o ônus da prestação do serviço, independente da cláusula que foi informada no documento fiscal.

Sobre a Infração 02, diz que a acusação é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS relativo ao serviço de transporte contratado nas operações de saídas de mercadorias por transferências para outros Estados da Federação por transportadoras inscritas.

Ressalta que a base de cálculo nas transferências é o custo da mercadoria produzida/adquirida, e que, para efeito de utilização do crédito fiscal do ICMS nas transferências interestaduais na cláusula CIF, o valor do frete deve ser somado/incluído à base de cálculo (ao custo da mercadoria). Diz que no caso de contratação FOB, não há que se falar em utilização do crédito fiscal por parte do autuado uma vez que o adquirente/destinatário é o tomador do serviço, lhe sendo devido o ônus, e consequente direito ao crédito fiscal.

Informa que nos demonstrativos anexados pela autuante (fls. 14 a 18) e acostados pelo autuado (fls. 324 a 326), assim como os espelhos de registros fiscais, comprovam que o crédito fiscal dos CTCRs foi utilizado pelo defendente, o que se infere ter sido o tomador dos serviços de transportes. Caso contrário, não teria registrado os discutidos CTCRs em seus livros de Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS e declarado o crédito fiscal utilizado nas DMAs (cópias anexas).

Resumindo, a diligência confirma que o autuado registrou e utilizou o crédito fiscal destacado nos CTCRs, independente da cláusula que foi inserida no documento fiscal, o que prova ter arcado com o ônus do serviço de transporte de cargas nas transferências interestaduais de mercadorias, com base de cálculo apurada no custo de produção, sem a inclusão do serviço de transporte.

O diligente conclui que na Infração 01, restou comprovado que o autuado arcou com o ônus do serviço de transporte referente aos CTCRs relacionados nos demonstrativos que respaldam a infração, tendo, inclusive, registrado e utilizado o crédito fiscal nos livros fiscais.

Na Infração 02, restou comprovado que a Autuada arcou com o ônus do serviço de transportes referente aos CTCRs, também relacionados nos demonstrativos que respaldam a infração, tendo registrado os documentos fiscais e utilizado o crédito fiscal nas operações de transferências de mercadorias, cuja base de cálculo é o custo de produção/aquisição.

Conforme intimação à fl. 541 e respectivo Aviso de Recebimento à fl. 542, o defendente foi intimado sobre o resultado da diligência, no endereço de seu advogado. Decorrido o prazo concedido, não apresentou qualquer manifestação.

## VOTO

Preliminarmente, o defendente pede a nulidade da intimação sobre a lavratura do Auto de Infração, alegando que de acordo com o disposto no art. 46 do RPAF-BA/99, na intimação ao sujeito passivo acerca da lavratura de auto de infração, deverão lhe ser fornecidos todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante. Entende que em face da impossibilidade de intimação do impugnante por meio eletrônico, bem como pessoalmente, dada a ausência de legitimidade de seus representantes para tomar ciência do auto de infração no Estado da Bahia, o autuado deveria ter sido intimado da lavratura do presente auto de infração no endereço de sua matriz em São Paulo. Alega que não foi devidamente intimado da lavratura do presente auto de infração, no endereço de sua matriz, em São Paulo, muito menos, seus patronos ou representantes legalmente constituídos puderam ter acesso aos termos, demonstrativos e informações levadas a efeito pela fiscalização, para que, com isso, pudesse de forma válida e legítima fazer prova da insubsistência da exação em cobro.

Na informação fiscal, a autuante esclareceu que a empresa mudou de proprietários, sendo hoje a YARA BRASIL FERTILIZANTES S.A., com sede em São Paulo. Assim sendo, a Senhora Jule de Oliveira Queiroz, Analista Contábil Pleno, pessoa autorizada pela BUNGE FERTILIZANTES a representá-la perante o Fisco da Bahia foi desautorizada pela YARA de continuar a fazê-lo. Entretanto, no decorrer da fiscalização foram efetuadas várias intimações atendidas através da BUNGE como pode ser observado às páginas 24 a 75 do PAF. Acrescenta que a empresa não providenciou a alteração cadastral da BUNGE com as atualizações necessárias, por isso, justifica-se o envio do Auto de Infração e seus anexos ao endereço da Bahia, constante nos dados cadastrais desta SEFAZ.



Esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência solicitando que a repartição fiscal intimasse o autuado no endereço constante à fl. 215, fornecendo-lhe as cópias de todas as planilhas que lastrearam o presente lançamento (fls. 04 a 19), com a indicação do prazo de trinta dias para se manifestar, querendo, reabrindo o prazo de defesa. A diligência foi cumprida e o defendente apresentou nova impugnação, conforme fls. 282 a 285, reiterando *in totum* os argumentos aduzidos na impugnação inicial. Portanto, foi sanada a falha apontada nas razões de defesa.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que o presente auto de infração e o levantamento realizado, não atingem sua finalidade, estando eivados de vícios e inúmeras inconsistências, não podendo por isto ser argüida a exceção prevista no § 2º do art. 18 do RPAF/BA.

Observe que não foram constatados os vícios alegados nas razões de defesa, o autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando as parcelas do frete CIF que entende serem computadas corretamente em seus cálculos, se referindo ao levantamento fiscal.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o primeiro item do presente Auto de Infração trata da falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal. Prestações de serviços de transportes interestaduais por transportadoras cadastradas como Contribuintes Normais, nos meses de janeiro a junho, agosto e setembro de 2010. Demonstrativo às fls. 11 a 13 do PAF.

Conforme estabelece o artigo 5º da Lei Complementar 87/96, a Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

O art. 6º da referida Lei estabelece que a Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

Neste caso, a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto, e a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado (§ § 1º e 2º do mencionado art. 6º).

Foi com base na autorização acima reproduzida que o Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, no art. 8º, V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade 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.

Por outro lado, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos, trata da matéria nos arts. 380 e 382 a seguir reproduzidos:

*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.*

*§ 1º Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

*§ 2º Nas prestações de que trata este artigo, aplicar-se-ão, no que couberem, as disposições dos artigos anteriores deste capítulo, especialmente em relação à emissão de documentos fiscais e à escrituração fiscal (arts. 358 a 366).*

*§ 3º A base de cálculo do imposto devido pelo transportador, para efeitos de retenção pelo responsável, é a prevista no art. 62, e a alíquota é a correspondente às prestações internas ou interestaduais, conforme o caso.*

*§ 4º O imposto retido será recolhido no prazo previsto no inciso II do art. 126.*

*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, devendo observar o seguinte:*

*a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanhem a carga:*

*1 - declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;*

*2 - a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS.*

Vale ressaltar que as hipóteses em que não será atribuída a responsabilidade ao tomador estão expressamente previstas no RICMS/97, no art. 382, inciso III, e no § 2º, e nelas não se enquadra a presente situação, como segue:

*Art. 382 .....*

*III - não será atribuída a responsabilidade de que cuida o inciso I ao tomador do serviço:*

*a) no transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador;*

*b) no caso de transporte ferroviário.*

*c) no transporte efetuado por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.*

*§ 2º Não se aplicará a obrigação de reter o imposto se o tomador do serviço, mesmo sendo inscrito na condição de contribuinte normal, não for considerado contribuinte do ICMS ou não estiver obrigado à escrituração fiscal por disposição expressa da legislação.*

Nas razões de defesa o autuado alegou inúmeros casos nos quais não figurou como tomador dos serviços de transporte. Em todos os casos em que o impugnante não foi tomador do serviço de transporte, e sim mero destinatário (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.

Em relação às demais prestações de serviço de transporte objeto da fiscalização e nas quais o impugnante figurou como tomador dos serviços, entende que novamente merecerá pronto cancelamento a autuação em tela, afirmando que não ficou caracterizada a hipótese do artigo 380 do RICMS/BA, por ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, e ainda, porque houve o recolhimento do ICMS pelo próprio prestador do serviço, não existindo qualquer dano ao Erário.

Por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, foi realizada diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, tendo sido informado que o autuado creditou-se, nos livros de Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS, declarando nas respectivas DMAs (cópias anexas) do valor do ICMS destacado nos CTCRs relacionados no demonstrativo de fls. 11 a 13, elaborados pela autuante, assim como nos de fls. 321 a 323, apresentados e anexados pelo defendente. Estes mesmos CTCRs estão anexados, em forma de espelho do registro fiscal do autuado, acusando a utilização do crédito fiscal do ICMS neles destacado.

O diligente afirmou que, não fosse o autuado a tomador e responsável pelo pagamento do serviço de transporte interestadual das operações em discussão não lhe caberia a escrituração dos respectivos CTCRs e a utilização do crédito fiscal neles destacado, conforme se comprova. Disse que restou provado, nos autos, que o autuado registrou em sua escrita fiscal e utilizou o crédito fiscal do ICMS referente aos CTCRs, o que indica ter arcado com o ônus da prestação do serviço, independente da cláusula que foi informada no documento fiscal.

Vale salientar que de acordo com a intimação à fl. 541 e respectivo Aviso de Recebimento à fl. 542, o defendente foi intimado sobre o resultado da diligência, no endereço de seu advogado. Decorrido o prazo concedido, não apresentou qualquer manifestação.

Não acato o argumento defensivo de que não ficou caracterizada a hipótese do artigo 380 do RICMS/BA, por ausência de contrato formal a caracterizar as prestações como “sucessivas”, considerando que embora o contrato formal, de operações sucessivas, não tenha sido juntado aos autos, ou até mesmo não tenha sido formalizado pelo contribuinte tal fato não desnatura a responsabilidade do tomador, haja vista que se trata de exigência formal irrelevante para a caracterização do fato gerador do imposto.

Vale salientar que conforme dispõe o art. 2º, § 1º, IV da Lei nº 7.014/96: “É irrelevante para a caracterização do fato gerador, o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações.” Neste caso, o autuado, na qualidade de responsável por substituição, está sujeito às penalidades por infração à legislação tributária.

Sobre o alegado recolhimento do ICMS pelos prestadores de serviços, entendo que pode ser efetuado pedido de repetição do indébito, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações sucessivas é atribuída ao tomador do serviço, quer na condição de remetente, quer na condição de destinatário.

Concluo que está caracterizado que houve prestações sucessivas na situação em exame, sendo legítima a exigência fiscal, deste item, em sua totalidade.

Infração 02: 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 foi efetuada por transportadoras inscritas no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia na condição de Normais, nos meses de janeiro a junho, agosto e setembro de 2010. Demonstrativo às fls. 14 a 18 do PAF.

De acordo com o art. 95, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA, nas operações efetuadas a preço CIF em relação ao serviço de transporte efetuado por empresa transportadora, o valor do ICMS

destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente.

Observo que nas operações efetuadas a preço FOB previstas no art. 645 do RICMS/BA, 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 regras estabelecidas no art. 94 do mencionado Regulamento.

***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:*

***I -** tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:*

***a)** pelo próprio remetente, o crédito fiscal a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado na respectiva Nota Fiscal;*

***b)** por transportador autônomo, poderão ser utilizadas pelo destinatário, como crédito fiscal, tanto o valor do imposto relativo à operação como o relativo à prestação;*

***c)** por empresa transportadora, o crédito a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado no respectivo documento de transporte;*

***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.*

Em relação à utilização de crédito fiscal relativo às operações efetuadas a preço CIF o RICMS/97, vigente à época, estabelece:

***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:*

***-** tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:*

*...*

***c)** por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário;*

*...*

***Art. 646.** No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:*

***IV -** por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, seja esta coligada ou não à empresa remetente, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte.*

O autuado alegou que conforme já demonstrado no item anterior e consta da relação elaborada pelo próprio autuante, que acompanha o auto de infração, a maior parte das mercadorias transportadas foi negociada com a cláusula CIF. Assegurou que o imposto foi retido e recolhido pelo respectivo tomador do serviço de transporte ou, ainda, pago pela própria transportadora, quando devido, sendo que nas hipóteses em que o impugnante cobriu os custos do transporte

desde o embarque até a entrega, arcando com o respectivo frete, o crédito escritural do impugnante, que sofreu o encargo, é legítimo.

Foram acostadas aos autos (fls. 141 a 158) cópias de Conhecimentos de Transporte constando em alguns desses documentos fiscais a informação, “FATURA PARA BUNGE FERTILIZANTES S/A”. Em outros não foi assinalado no documento fiscal frete pago ou frete a pagar. Nestes casos, inexistente certeza quanto à modalidade do transporte realizado, se CIF ou FOB.

Na diligência fiscal encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, foi informado por Auditor Fiscal estranho ao feito que nos demonstrativos anexados pela autuante (fls. 14 a 18) e acostados pelo autuado (fls. 324 a 326), assim como os espelhos de registros fiscais, comprovam que o crédito fiscal dos CTCRs foi utilizado pelo defendente, o que se infere ter sido o tomador dos serviços de transportes. Caso contrário, não teria registrado os discutidos CTCRs em seus livros de Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS e declarado o crédito fiscal utilizado nas DMAs (cópias anexas).

O diligente confirma que o autuado registrou e utilizou o crédito fiscal destacado nos CTCRs, independente da cláusula que foi inserida no documento fiscal, o que prova ter arcado com o ônus do serviço de transporte de cargas nas transferências interestaduais de mercadorias, com base de cálculo apurada no custo de produção, sem a inclusão do serviço de transporte.

Observo que de acordo com o resultado da diligência fiscal realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito, as transferências de mercadorias foram efetuadas, com o ônus do serviço de transporte assumido pelo autuado, independente da cláusula inserida no documento fiscal. Neste caso, se conclui que o autuado tem direito ao crédito fiscal utilizado. Acatando o resultado da revisão efetuada por estranho ao feito, concluo pela insubsistência deste item da autuação fiscal.

Infração 03: 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 março de 2010. Demonstrativo à fl. 19 do PAF.

O defendente alegou que em razão do princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I da Constituição Federal, o direito de utilizar o 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 advenha de microempresas ou empresas de pequeno porte.

Conforme estabelece o § 1º do art. 23 da Lei 123/2006, “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”.

Vale ressaltar que a alíquota aplicável ao cálculo do crédito correspondente ao ICMS das aquisições de mercadorias junto a empresas do Simples Nacional deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II da referida Lei Complementar 123/2006 para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação (§ 2º). Ou seja, no documento fiscal deverá constar a seguinte observação: “PERMITE O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS NO VALOR DE R\$ ...; CORRESPONDENTE À ALÍQUOTA DE ...%, NOS TERMOS DO ART. 23 DA LC 123/06”.

Como não ficou comprovado nos autos que os documentos fiscais objeto da utilização dos créditos fiscais glosados, apresentavam os requisitos e as informações exigidas na legislação para ensejar o aproveitamento do referido crédito fiscal, concluo que não há como acatar as alegações defensivas. Mantida a exigência fiscal.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232900.0026/13-0**, lavrado contra **BUNGE FERTILIZANTES S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.207,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA