

A. I. N° - 299326.0016/19-3  
AUTUADO - PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.  
AUTUANTES - ARLINDO AMORIM PEREIRA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/02/2020

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0010-04/20**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. SERVIÇO DE TRANSPORTE RELATIVO A PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL SUJEITO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. Está provado, nos autos, que os fretes relativos a prestações sucessivas de transporte interestadual foram oferecidos à tributação e o tomador do serviço de transporte figura, também, como remetente da mercadoria, a empresa autuada, a “*Peroxy Bahia Indústria Química Ltda.*”, o que caracteriza as operações terem sido todas realizadas com o “*Frete CIF*”, suportando seu ônus, ou seja, o frete foi suportado pela defendant, sendo devida, portanto, a apropriação do ICMS incidente sobre tais fretes, na sua escrita fiscal, em conformidade com o princípio da não cumulatividade, constitucionalmente assegurado pelo art., 155, § 2º, inc. I da CF/88. Infração insubstancial. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2019, exige o valor de R\$1.442.189,53, inerente aos anos de 2015 e 2016, conforme os documentos às fls. 10 a 19 dos autos, e CD/Mídia de fl. 20, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 - 01.02.94: Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal nos meses janeiro a dezembro dos anos de 2015 e 2016, conforme demonstrativos constantes do CD/Mídia de fl. 20 dos autos. Consta da descrição dos fatos que utilizou Crédito Fiscal sem o respectivo recolhimento. Lançado ICMS no valor de R\$1.442.189,53, com enquadramento nos art(s). 94, 95, 114, 380, inc. II, 382, inc. I, do RICMS, publicado pelo Decreto nº 6.284/97, e multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II alínea “f”, da Lei nº 7.014/96 do Estado da Bahia.

Às fls. 23 a 46 dos autos, PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ sob o nº 08.290.429/0001-72, e Inscrição Estadual nº 069.922.943, estabelecida à Rua Hidrogênio, s/n, Reserva Técnica, Polo Petroquímico, CEP: 42810-010, Camaçari/BA, por seu(s) representante(s) legal(is) conforme disposição contida no Contrato Social e documentos pessoais do representante legal, tendo sido notificada no dia 05.07.2019 dos termos da lavratura do Auto de Infração nº 2993260015/19-7, instaurado pelo Auditor Fiscal desta Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, vem, com supedâneo no art. 123 do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA), apresentar sua **IMPUGNAÇÃO**, pelas razões de fato e de direito que a seguir passo a expor:

**1. DOS FATOS:**

Diz que o presente Auto de Infração foi lavrado com o objetivo de exigir Crédito Tributário no valor, histórico, de R\$1.442.189,53, decorrente de suposta utilização indevida de Crédito Fiscal,

referente a referente a serviço de transporte sujeito a Substituição Tributária, acrescido, no entendimento do Auditor, de multa no percentual de 60% (sessenta por cento).

Consigna que a exigibilidade do suposto Crédito Tributário foi apurada, conforme se observa do Auto de Infração em comento, por entender o Autuante, que utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária / Utilizou o Crédito Fiscal sem o respectivo recolhimento, com enquadramento nos artigos art(s). 94, 95, 114, 380, inc. II, 382, inc. I, do RICMS, publicado pelo nº 6.284/97, que destaca.

Ressalta que a autuação está centrada, especificamente, na suposta utilização de créditos indevidos, pois, no entendimento do Auditor, seria sujeito passivo por substituição relativa a prestações de serviços de transporte, e não teria ocorrido o recolhimento do tributo, sem olvidar que, além da exigibilidade do imposto propriamente dito, o Auditor aplicou a multa, no importe de 60% do valor do imposto.

Diz que, como será provado ao final de toda persecução administrativa, não merece prosperar a pretensão do Agente Fiscal, haja vista que nenhuma infração cometeu, isto porque, na operação, objeto de autuação, não há qualquer utilização de Créditos indevidos, não há qualquer hipótese de substituição tributária, e não houve qualquer configuração de irregularidade na sua conduta.

Aduz que é imprescindível apontar a existência de uma série de inconsistências no Auto de Infração a ensejar a sua nulidade. Destaca que toda fundamentação legal do Auto de Infração está lastreada no Regulamento de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 1997, legislação já revogada desde 2012, o que demonstra, de proêmio, diante da modificação ocorrida na própria legislação, a completa nulidade do presente Auto de Infração.

Diz, também, que o Agente fiscal não cumpriu os requisitos necessários para lavratura da autuação, utilizou-se de lançamento claramente açodado e equivocado, e sequer fundamentou o seu entendimento, impedindo, com isso, que o sujeito passivo verifique a efetiva subsunção da norma jurídica ao evento do mundo fenomênico.

## **2. DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS**

### **2.1. DAS INCONSISTÊNCIAS DO AUTO DE INFRAÇÃO**

#### **2.1.1 DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO – ENUNCIADO NORMATIVO DIVERSO DO APLICÁVEL AO TEMPO DOS FATOS GERADORES.**

Diz que, da análise do Auto de Infração, verifica-se que estão ausentes os requisitos, obrigatórios para a sua lavratura. Destaca que o Auto de Infração está eivado de vício, haja vista que os dispositivos tidos como infringidos se reportam a legislação revogada, que não mais vigoram quando se toma por base a época da ocorrência dos supostos fatos geradores!

Destaca que o Decreto nº 6.284 de 1997 foi expressamente revogado pelo atual Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, como se verifica no artigo 494, *in verbis*:

“Art. 494. Revogam-se as disposições em contrário, especialmente o Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.” (Grifos nossos)

Consigna que o lançamento fiscal deve se reportar à data da ocorrência do fato gerador, regendo-se pela legislação então vigente, conforme determina o art. 144 do CTN, que destaca.

Destaca que, para que não pairem dúvidas acerca da higidez dos argumentos expendidos nesta defesa, poderia se utilizar do pleito de decretação de nulidade apenas e tão somente pela indicação equivocada dos dispositivos legais contidos neste Auto. Contudo, registra que a nulidade (vício insanável) é tão estampada não somente pela utilização de dispositivos revogados, o que por si só é motivo determinante, mas também quando se verifica que o conteúdo normativo atinente à matéria foi claramente modificado – Diz que a modificação é determinante para demonstrar a impertinência do Auto de Infração.

Após apresentar os dispositivos da acusação, tidos como infringidos – o revogado e o vigente – registra que é nítida a alteração da legislação! Observa que o legislador alterou a legislação para fazer constar que somente as prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual

que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato são sujeitas à substituição tributária. Pela legislação anterior não há tal obrigatoriedade.

Diz que as legislações (revogada e vigente à época dos fatos), diversas, geram entendimentos/efeitos completamente diversos – uma prejudica a Autuada (legislação revogada utilizada pelo Agente Fiscal) e outra favorece a Autuada (legislação atual e vigente à época dos fatos).

Nesse mesmo sentido, pontua que, ao trilhar os caminhos da autuação a fim de elidir completamente a exigência em tela, observa que o fiscal, ainda consubstanciado em legislação revogada, indica disposições genéricas que dificultariam, e muito, a defesa ora apresentada. A título de mais um exemplo, verifica-se, no que se refere à utilização do Crédito Fiscal relativo aos serviços de transporte, o Agente Autuante enquadrou a autuação nos artigos 94 e 95 do revogado Decreto nº 6.284/1997 (Preço FOB e Preço FIB), quando estes artigos contêm normas de conduta completamente diferenciadas.

Ademais, diz que, tampouco a indicação expressa do art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996 (penalidade tributária) teria o condão de convalidar o Auto de Infração, haja vista que, se a fundamentação para a exigibilidade do imposto está incorreta (norma revogada), incompleta, e se a mesma singela e revogada fundamentação é utilizada para aplicação da penalidade tributária, a conclusão inexorável é a de que o Auto de Infração deve ser declarado nulo por violar princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

#### **2.1.2. DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO. DAS EQUIVOCADAS BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTA UTILIZADAS PELO AGENTE FISCAL**

Observa que a nulidade ora levantada, assim como todos os argumentos expendidos, é imprescindível para demonstrar a total inconsistência da atividade de lançamento perpetrada em desfavor da Autuada.

Registra que os princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada – informadores do Direito Tributário – impõem que todo ato jurídico, através do qual se exija um tributo ou se aplique uma penalidade, indique devida e expressamente o seu fundamento legal, além da descrição fática, propiciando, por conseguinte, que o sujeito passivo verifique a efetiva subsunção da norma jurídica ao evento do mundo fenomênico. Isto é, constate a efetiva incidência da norma tributária.

Aduz que, da análise do Auto de Infração, verifica-se que estão ausentes os requisitos, obrigatórios, para a sua lavratura. Não há qualquer congruência às Bases de Cálculo e Alíquota que o Autuante consigna na sua autuação. A base de cálculo atribuída na autuação não condiz, sequer, com as informações lançadas pela Autuada nos sistemas desta Secretaria da Fazenda, e sequer com os registros de entrada constantes na sua contabilidade. Diz desconhecer como o Auditor alcançou a base de cálculo disposta na autuação, o que prejudica sua defesa neste sentido.

No que tange à alíquota, por sua vez, diz que é inquestionável a ilegalidade perpetrada em desfavor da Autuada, haja vista que, absurdamente, o Autuante lança o tributo através da utilização de alíquota interna (18%) que sequer é passível de constituir relação tributária à época dos fatos. Isto porque, como se observa na legislação (Lei nº 8.534/2002 incidente à época dos fatos geradores), “*fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga*”.

Registra que as legislações (que valida à tributação interna e a aplicável aos fatos geradores), diversas, geram entendimentos/efeitos completamente diversos – como dito, uma prejudica a Autuada (Lei nº 7.014/1996) e outra favorece a Autuada (Lei nº 8.534/2002). Neste contexto destaca a legislação deste Estado da Bahia.

Após traçar outras considerações, diz que o Auto de Infração está eivado por vício de nulidade, na medida em que não apresenta requisito essencial à sua validade, porquanto, além de não especificar de forma clara qual a correta origem e natureza do Crédito Tributário, tornando impossível, por conseguinte, o exercício pleno do direito de defesa pela Autuada, utiliza-se o

Auditor, ao lançar, de alíquota cuja legislação aplicável à época dos fatos dispensava o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga. Por quaisquer dos argumentos, diz que o Auto de Infração em comento é veementemente nulo!

**2.2. DA INEXISTÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES NÃO VINCULADAS A CONTRATO - APLICACÃO DA LEI À ÉPOCA DO FATO GERADOR:**

Diz que utiliza esta oportunidade, para comprovar a inexistência de substituição tributária no caso sob análise. Observa que é importante deixar claro, e ratificar, que as prestações de serviços de transporte tomadas pela Autuada não subsistem as hipóteses de substituição tributária estabelecidas na Legislação deste Estado da Bahia, logo não há qualquer irregularidade na conduta da Peroxy Bahia Indústria Química LTDA.

Destaca que a relevância deste tópico, como dito, está centrado no fato de que o Agente Fiscal atribuiu como pano de fundo da autuação a substituição tributária. Aplicável, se fosse o caso, a substituição tributária, caberia à PEROXY reter e recolher o ICMS adindo da prestação de serviço. Inaplicável, como é o caso, a substituição tributária, cabe à PEROXY pagar o Conhecimento de Transporte/ valor do transporte/ frete, com o destaque do ICMS no respectivo Conhecimento e, partir daí, detém, conforme legislação pertinente, o direito a tal creditamento.

Aduz que sempre atua dentro da legalidade, não havendo razão para subsistir o prosseguimento do Auto de Infração ora impugnado.

Observa que, adotando, inicialmente, a linha conceitual de Direito Tributário, há que ser explicitado alguns fundamentos da natureza jurídica do ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços -, tributo vinculado ao caso ora sob análise.

Diz que o referido imposto estadual está consignado nos termos do artigo 155, II da Constituição Federal, e tem como fato gerador a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, cujo alcance conceitual se evidencia, nos termos que descreve.

Da exegese insculpida na Constituição Federal, em consonância à Lei Estadual nº 7.014/1996 e ao Regulamento do ICMS deste Estado da Bahia – Decreto nº 13.780/2012, destaca alguns trechos que diz ser a regra matriz do citado imposto.

Neste sentido diz que, da análise da regra matriz de incidência tributária referente ao ICMS, constata-se que o fato gerador do aludido tributo é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e o sujeito passivo (contribuinte) é o prestador de serviços de transporte.

Registra que consta no Auto de Infração, na descrição fática, que a “utilizou indevidamente Crédito Fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária (...) sem o respectivo recolhimento”, fato que, incontinenti, esbarra na própria Legislação que trata do tema neste Estado da Bahia

Diz que está inequivocamente evidenciado que o agente Fiscal deixou de demonstrar o fato basilar de que as prestações de serviço de transporte tomadas pela Autuada, a ensejar a substituição tributária, estão vinculadas a contrato, o que configura, por si só, patente impropriedade da autuação fiscal ora guerreada.

Observa que Regulamento do ICMS deste Estado da Bahia, Decreto nº 13.780/2012, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, ao tratar sobre as prestações de serviços de transporte sujeitas à substituição tributária, preleciona no art. 298, I e II, o seguinte:

*Art. 298. **SOMENTE** são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

*I - realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste estado;*

*II - que envolva repetidas prestações de serviço **VINCULADAS A CONTRATO**. (Grifos nossos)*

Neste contexto diz que é importante observar que a legislação deste Estado da Bahia preleciona que somente há que se falar em responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte quando se tratar de transportador autônomo ou não inscrito no Estado e na hipótese de prestações sucessivas vinculadas a contrato, o que não ficou configurado nos autos.

Diz que o simples fato de haver a utilização de transportadora com certa habitualidade (prestações sucessivas) não caracteriza o disposto no art. 298, II do RICMS, base para a atuação combatida, de forma a atrair a substituição tributária.

Observa que fica mais evidente a exigência do Contrato Formal de Prestação de Serviços de Transporte, para caracterizar a substituição tributária, quando se verifica as alterações do Regulamento do ICMS/BA, vale dizer, desde o já revogado Decreto nº 6.284/1997 até o atual Decreto nº 13.780/2012, conforme histórico que destaca.

Aliado a várias outras considerações diz que se o regramento normativo prescreve a substituição tributária, dentre outras hipóteses, quando envolve repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato, não pode o agente Fiscal, em total desrespeito à Lei, para não falar em arbitrariedade, realizar atividade de lançamento, tipificar conduta infracional, desnaturando o real sentido da norma jurídica.

Diz que, se é necessário, para fins de substituição tributária, a formalização de contrato, a conclusão óbvia é que somente ocorre a substituição tributária, dentre outras hipóteses, quando envolver repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. Inexistindo contrato, registra que inexiste substituição tributária, inexiste relação tributária entre responsável (tributário) e Fisco, inexiste obrigação de retenção pelo tomador, e inexiste multa por suposto descumprimento de obrigação acessória.

Portanto, pelas razões fáticas e jurídicas acima aduzidas, diz perceber que a autuação acabou por violar preceitos basilares deste Estado Democrático de Direito, do Ordenamento Jurídico deste Estado, concluindo a Fiscalização, sem qualquer solidez fundamentada, pela vultosa autuação em desfavor da Autuada.

Friza que jamais buscou ou pretendeu burlar a legislação estadual ou prejudicar o Erário Público. A sua pretensão está pautada na necessidade de manter a plena regularidade fiscal para o bom e progressivo desenvolvimento de suas atividades neste Estado.

Diz concluir que, se inexiste substituição tributária, se inexiste obrigação da autuada de reter, inexiste utilização de créditos indevidos, é patentemente infundada/impertinente a aplicação de multa em seu desfavor.

### **2.3 DA REGULAR UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO FISCAL.**

Diz que, como dito anteriormente, por ser impertinente/inconsistente o entendimento de substituição tributária nas prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual tomados, diga-se, por inexistir a obrigatoriedade de reter o ICMS atinente a cada operação de transporte, e por inexistir, desta forma, a obrigatoriedade de recolher o imposto atinente a cada operação de transporte (por não ser a contribuinte), utiliza esta oportunidade, para esclarecer que todos os seus créditos são inequivocamente idôneos, ao contrário do que conclui o Auditor Fiscal.

Após destacar o artigo 19 da LC nº 87/96 (Lei Kandir), que diz tratar a acerca do direito ao crédito do ICMS, bem como a disposição do art. 309 do Decreto nº 13.780/2012, que, também, trata do crédito tributário, atualmente, sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes (RICMS/BA vigente), neste Estado da Bahia, registra que consta na autuação, que teria se utilizado indevidamente de Crédito Fiscal, referente a aquisição de Serviço de Transporte sujeito a Substituição Tributária. Segundo o entendimento do Agente Fiscal, a empresa “utilizou o Crédito Fiscal sem o respectivo recolhimento”.

Friza que os créditos de ICMS da Autuada advieram de serviços de transporte tomados para entrega interestadual, com preço CIF (a Autuada arcou com todos os custos do frete), que foram

realizados com a alíquota interestadual de 12%, com ICMS destacado no documento fiscal (CTe). Nada obstante o Agente Fiscal ter lançado legislação genérica sobre tal ponto, sem especificar se a operação da Autuada é por preço CIF ou FOB, afirma, categoricamente, que suas operações são a preço CIF – justamente para possibilitar a utilização de créditos.

Pontua que, se claro está que é desobrigada a reter e recolher os impostos relativos aos serviços de transporte (por ser a tomadora e não real contribuinte), o que cai por terra o presente Auto, e se as transportadoras cobraram o valor do imposto, relativo aos serviços de transporte tomados, não há que se falar em utilização de Créditos indevidos, haja vista o que dispõe o artigo 309, V do atual RICMS/BA.

Para fomentar a regularidade das operações, diz que solicitou da transportadora prestadora do serviço, além da declaração de recolhimento do ICMS atinente às prestações de serviço de transporte, o demonstrativo contábil de tais operações, os DAE's de recolhimento, todos relativos aos períodos autuados, a fim de comprovar a idoneidade dos Créditos. (Doc. 02 – Declaração, Planilha Demonstrativo Contábil e DAE's).

Desta forma, diz que, mesmo inexistindo a obrigação de reter e recolher, ‘*responsabilidade*’ observada apenas para os casos de substituição tributária (que não se adequa ao caso concreto), tomou o cuidado de solicitar de uma de suas transportadoras todos os recolhimentos efetuados durante todo o período autuado, justamente para combater *in totum* qualquer alegação do Agente Fiscal.

Neste contexto, aduz que, se o valor do imposto relativo aos serviços de transporte tomados foi cobrado pelas transportadoras, nos termos da legislação aplicável, não há motivos para absurdamente considerar que houve utilização de Créditos indevidos, portanto, não há dúvida de que o presente Auto de Infração deve ser extinto e, consequentemente, arquivado.

### **3. DA PRODUÇÃO DE PROVA**

Diz que, como se percebe de tudo que está sendo exposto, e arguido, não houve formalização de contrato, não há prestações sucessivas vinculadas a contrato e, conforme regulamentação estadual, não há que se falar em hipótese de substituição tributária e utilização de Créditos indevidos.

Após traçar outras considerações, pontua que é indubitável que o caso em comento necessita de instrução probatória, contábil, mais detalhada, e específica, nos termos dos artigos 123, 145 e 150, II do Decreto nº 7.629/1999 – RPAF/BA.

Assim, postula a Autuada, pela realização da produção de provas, tudo, na certeza de que, após a conclusão da instrução processual, ficará constatada a fragilidade da autuação em combate.

### **4. DOS PEDIDOS:**

Face ao exposto, postula a Autuada, com a devida vênia, que:

- a) Preliminarmente seja decretada a NULIDADE do Auto de Infração, por lhe faltar requisitos imprescindíveis para efetividade da sua lavratura (utilização de legislação revogada e base de cálculo e alíquotas nitidamente equivocadas), nos termos dos artigos 18, II e IV ‘a’ e 39, III e IV, ‘b’ e ‘c’ do Decreto nº 7.629/1999 – RPAF/BA, conforme razões expendidas.
- b) Subsidiariamente, acaso ultrapassado o pleito ‘a’, que seja reconhecida a impertinência da autuação, acolhendo-se, assim, a presente Impugnação, seja porque inexiste substituição tributária no caso em tela, seja porque inexiste a obrigatoriedade de reter e recolher os impostos atinentes às prestações de serviços de transporte, seja porque o tributo foi cobrado pelas transportadoras (e pago quando da emissão dos Conhecimentos de Transportes pela PEROXY), fatos que ensejam a desnaturação da penalidade tributária equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido (art. 42, II, ‘f’ da Lei nº 7.014/96). Acolhida a Impugnação, pugna pelo seu respectivo arquivamento.
- c) Alternativamente, caso seja reconhecido, ainda assim, eventual descumprimento de obrigação, que esta Secretaria da Fazenda aplique o cancelamento da penalidade constante no § 7º do art.

42 da Lei nº 7.014/1996, levando em consideração a sua boa-fé, a ausência de dolo e fraude, a proporcionalidade e razoabilidade asseguradas pelo Ordenamento Jurídico Brasileiro.

Outrossim, postula pela produção das provas admitidas em direito, principalmente a realização de perícia contábil.

O autuante ao prestar a informação fiscal, às fls. 76/79 dos autos, após descrever resumidamente os termos da infração imputada, assim se posiciona:

Diz que, o Contribuinte Autuado, adquiriu serviço de transporte de cargas, interestadual, por prestações sucessivas, de transportadores inscritos no Cadastro Estadual, e além de não fazer a retenção e o recolhimento do ICMS devido sobre as prestações, utilizou-se indevidamente de crédito sobre elas.

Destaca que o sujeito passivo contesta a autuação, alegando erro no enquadramento legal, sem atentar para a descrição do ato cometido.

Diz que é sabido que, para elaboração do Auto de Infração, ao final dos levantamentos realizados, é usado o sistema SLCT de propriedade da SEFAZ-BA, onde o enquadramento legal já vem preenchido como “default”. Por razão que desconhece e não percebeu na impressão do Auto de Infração, realmente o enquadramento descrito está baseado em legislação anterior à vigente (fato já comunicado ao gestor do sistema de emissão do Auto de Infração).

Em seguida, sem traçar qualquer comentário, destaca os §§1º e 2º, do art. 18 e art. 19, do RPAF/BA.

Momento seguinte destaca que, quanto à alegação da inconsistência da autuação, é importante frisar que o contribuinte em nenhum momento nega o cometimento da infração autuada e sua defesa baseia-se nas alegações de que os serviços de transporte de carga contratado por eles não estariam vinculados a contrato de prestação de serviços.

Diz que o tomador do serviço de transporte, por imposição legal (art. 298, II do RICMS e 123 CTN), deve reter e recolher o ICMS incidente sobre as prestações sucessivas de serviço de transporte interestadual, na condição de Substituto Tributário do transportador.

Registra que nas folhas 10 a 21 está evidenciado o não recolhimento do imposto referente à ST de transporte.

Destaca o Parecer DITRI nº 17.445/12 de 24/07/2012, que deve aplicar na qualidade de preposto do Estado, no exercício de atividade vinculada, que destaca.

*“Ao disciplinar a matéria, o RICMS-BA, no art. 298, inciso II, assim estabelece:*

*Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

*(...)*

*II - que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato.”*

*Da análise do dispositivo, verifica-se que, para a atribuição da responsabilidade ali prevista, deve-se considerar como contrato o simples ajuste para a prestação de serviço de transporte por parte da empresa transportadora sucessivamente para determinado contribuinte, inscrito na condição de normal, contratação esta que pode ser efetuada formalmente (contrato escrito) ou não (contrato tácito) (grifos meus).*

*Tem-se, portanto, que a imposição da responsabilidade tributária estabelecida no RICMSBA/12, art.298, inciso II, independe da formalização de contrato. Assim sendo, a conclusão é no sentido de que, nas sucessivas prestações de serviço de transporte de passageiros tributadas, vinculadas a contrato informal, cabe ao tomador de serviço inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado na condição de normal, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido”(grifos meus).*

Diz, também, que o artigo 298 supracitado é impositivo, não facultativo. Registra que foi instituído visando viabilizar o trabalho do Fisco, pois se sabe da dificuldade de fiscalizar a atividade de empresas transportadoras, tidas como voláteis. Trata-se do significado atribuído ao texto jurídico, ou *mens legis*.

Destaca que, quem define o Sujeito Passivo da operação é a Lei. Não a convenção entre as partes. Assim diz que está previsto no art. 123 do CTN – Lei nº 5.172/66, que dispõe que, 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. Registra que o sujeito passivo é o tomador do serviço de transporte interestadual de cargas, inscrito no Cadastro Estadual como normal e perfeita está a autuação.

Observa que é pacífico que, caso o transportador tenha recolhido, indevidamente, o ICMS sobre comento, tem direito à restituição, nos termos do art. 73 do RPAF – Dec. nº 7629/99.

Por outro lado, quanto aos questionamentos referentes ao cálculo para se encontrar o montante devido, é uma inverdade a afirmação que “a autuada desconhece as mencionadas bases de cálculo” (fl. 37).

Diz que, na data de 07 de junho de 2019, foi enviada correspondência por e-mail com solicitando informação/comprovação sobre tópicos analisados por este auditor na auditoria que, entre estes, consta o arquivo PEROXY ST\_Transp.xlsx (a mesma planilha com os dados do AI). (vide anexo). No dia 19 de junho de 2019, veio a resposta da empresa informando que estavam “reunindo as informações”. (vide anexo). Neste contexto, diz que, como pode a autuada afirmar que “desconhece as bases de cálculo” se estavam “reunindo as informações”, mesmo durante o processo de fiscalização.

Acrescenta que no dia 26 de julho de 2019 foi enviada nova correspondência por e-mail com o arquivo PEROXY ST\_Transp.xlsx com todas as informações referentes ao Auto de Infração (anexo print de parte da planilha onde aparecem dados e fórmula de cálculo). (vide anexo).

Diz, então, que, independentemente de ser inverídica a afirmação de desconhecimento dos cálculos e falta de acesso às informações constantes na planilha que serviu de ferramenta auxiliar para se chegar ao montante autuado, este auditor não visualiza nenhum obstáculo para que seja reaberto prazo de 10 (dez) dias para manifestação do contribuinte, conforme preconiza o art. 18, parágrafo 1º do RPAF, onde o contribuinte poderá verificar o arquivo com a planilha de cálculo constante no CD anexo ao Auto de Infração (fl. 22).

Diante do exposto, solicita que seja julgado procedente o Auto de Infração em pauta.

## VOTO

O contribuinte suscita a nulidade do Auto de Infração em tela, primeiramente sob a arguição de indicação equivocada dos dispositivos legais contidos no Auto de Infração. Registra ainda, que a nulidade (vício insanável), é tão estampada, não somente pela utilização de dispositivos revogados, o que por si só é motivo determinante, mas também, quando se verifica que o conteúdo normativo atinente à matéria, foi claramente modificado. Diz que a modificação é determinante para demonstrar a impertinência do Auto.

Por outro lado, pontua que o Auditor Fiscal, consubstanciado em legislação revogada, indica disposições genéricas que dificultariam, e muito, a defesa ora apresentada. No que se refere à utilização do Crédito Fiscal relativo aos serviços de transporte, o Agente Autuante enquadrou a autuação nos artigos 94 e 95 do revogado Decreto nº 6.284/1997 (Preço FOB e Preço FIB), quando estes artigos contêm normas de conduta completamente diferenciadas.

Argui, também, nulidade sob a perspectiva de que a base de cálculo atribuída na autuação, não condiz com as informações lançadas pela Autuada nos sistemas desta Secretaria da Fazenda, e sequer com os registros de entrada constantes na sua contabilidade. Acrescenta que desconhece como o autuante alcançou a base de cálculo disposta na autuação, o que prejudica sua defesa.

Neste sentido, pede também que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, por lhe faltar requisitos imprescindíveis para efetividade da sua lavratura, dado o desconhecimento da base de cálculo atribuída na autuação, nos termos dos artigos 18, II e 39, III e IV, “b” do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1999.

Da análise das peças que compõem o presente processo, com base no parágrafo único, do art. 155 do RPAF/BA, ultrapasso a questão de nulidade, deixando de apreciar as alegações de nulidades suscitadas pelo defendant, porque há a possibilidade de se decidir o mérito a seu favor.

No mérito, trata o presente PAF de lançamento fiscal por glosa de crédito tributário, para exigir imposto no montante de R\$1.442.189,53, sob a acusação de ter utilizado indevidamente crédito fiscal, referente à aquisição de Serviços de Transporte sujeito à Substituição Tributária, na forma dos documentos de fls. 10 a 19 dos autos e demonstrativo constante do CD/Mídia de fl. 20, com enquadramento nos Art(s). 94, 95, 114, 380, inc. II, 382, inc. I do RICMS, publicado pelo Decreto nº 6.284/97.

Antes de entrar na análise do mérito do presente PAF, observo que existe na presente Ação Fiscal e a que deu causa ao PAF de nº 2993260015/19-7, contra a própria defendant, de lavra do mesmo Fiscal Autuante, lotado na IFEP INDÚSTRIA, objeto da mesma O.S. Nº 501970/19, relações de dependência, em que a sorte de uma decisão causa influência à outra.

Ou seja, a solução que se deu no PAF de nº 299326.0015/19-7, na sessão de julgamento de primeira instância do dia 21/01/2020, por estes membros da 4ª JJF, irá interferir na solução deste segundo PAF, o de nº 299326.0016/19-3, em tela, pelo fato de que as ações possuírem o mesmo elemento causal, diferenciando apenas na fundamentação da constituição do lançamento fiscal.

O lançamento fiscal decorrente do PAF de nº 299326.0015/19-7, foi para exigir imposto no montante de R\$1.442.189,53, por ter deixado o defendant de proceder à retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativas às prestações sucessivas de transporte interestadual tomados; por sua vez, o lançamento fiscal decorrente do presente PAF de nº 299326.0016/19-3, é para exigir o mesmo valor de R\$1.442.189,53, agora, sob a acusação de utilização indevida do Crédito Fiscal, relativo a essas mesmas operações de prestações sucessivas de transporte interestadual, tomados pelo Contribuinte Autuado, junto à BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956, na sua quase totalidade, e os demais serviços de transportes tomados, junto à ALIANÇA NAVEG, BRASPRESS, FEDEX BRASIL, LOG-IN LOGIST e VERONA LOG.

Como posto na descrição dos fatos do lançamento fiscal, decorrente do PAF de nº 299326.0015/19-7, que diz respeito à suposta falta de retenção e ao consequente não recolhimento aos cofres do Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do ICMS incidente sobre operações de prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste Estado na condição de normal, envolvendo repetidas prestações de serviços vinculadas a contratos, estariam em desacordo com o artigo 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, que assim dispunha à época dos fatos:

*Art. 298. Somente são sujeitas à substituição tributária por retenção as prestações de serviços de transporte contratadas por contribuinte inscrito neste estado na condição de normal:*

- I. *realizadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita nesse estado;*
- II. *que envolva repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. (Grifos acrescidos)*

Em sede de defesa, seja do lançamento fiscal decorrente do PAF de nº 299326.0015/19-7, ou seja, o lançamento fiscal decorrente do presente PAF de nº 299326.0016/19-3, o sujeito passivo diz que é importante observar que a legislação deste Estado da Bahia, preleciona que somente há que se falar em responsabilidade por substituição tributária nas prestações de serviço de transporte, quando se tratar de transportador autônomo ou não inscrito no Estado e na hipótese de prestações sucessivas vinculadas a contrato, o que diz não ter ficado configurado nos autos.

Diz também, que o simples fato de haver a utilização de transportadora com certa habitualidade (prestações sucessivas), não caracteriza o disposto no art. 298, II do RICMS, base para a atuação combatida, de forma a atrair a substituição tributária.

Pontua que, se é necessário, para fins de substituição tributária, a formalização de contrato (inc. II), a conclusão óbvia, à luz do seu entendimento, é que somente ocorre a substituição tributária,

dentre outras hipóteses, quando envolver repetidas prestações de serviço vinculadas a contrato. Inexistindo contrato, registra que inexiste substituição tributária.

Para fomentar a regularidade das operações, objeto da presente autuação, diz que solicitou de uma das transportadoras, no caso em tela, a BRAMBILA, além de declaração de recolhimento do ICMS atinente às prestações de serviço de transporte tomado, também, solicitou DAE's de recolhimento, relativos aos períodos autuados, a fim de comprovar a ausência de qualquer prejuízo ao Fisco da Bahia, por ter sido recolhido, pela mesma, o imposto devido aos Cofres do Estado.

Desta forma, diz que, mesmo inexistindo a obrigação de reter e recolher, “por *responsabilidade*”, o imposto objeto da autuação, que à luz do seu entendimento não se adequa ao caso concreto, tomou o cuidado de solicitar de uma de suas transportadoras, todos os recolhimentos efetuados durante todo o período autuado, justamente para combater *in totum* qualquer alegação do agente Fiscal.

Registra que o procedimento adotado com suas prestadoras de serviço de transporte, é de que, emitido o conhecimento de transporte pela transportadora – “*conhecimento de transporte = valor do transporte = frete = supostas bases de cálculo dispostas neste Auto*”, o valor cobrado é integralmente pago às prestadoras, inexistindo em tais conhecimentos, inclusive, qualquer observação de que a operação é por substituição tributária.

Neste contexto, aduz o sujeito passivo, por ser impertinente/inconsistente o entendimento de substituição tributária nas prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual tomados, diga-se, por inexistir a obrigatoriedade de reter o ICMS atinente a cada operação de transporte, e por inexistir, desta forma, a obrigatoriedade de recolher o imposto atinente a cada operação de transporte (por não ser a contribuinte), utiliza esta oportunidade, para esclarecer que todos os seus créditos são inequivocamente idôneos, ao contrário do que diz concluir o Auditor Fiscal.

Após destacar o artigo 19 da LC nº 87/96 (Lei Kandir), que diz tratar acerca do direito ao crédito do ICMS, bem como a disposição do art. 309 do Decreto nº 13.780/2012, que também trata do crédito tributário, atualmente, sobre o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transportes (RICMS/BA vigente), neste Estado da Bahia, registra que consta na autuação, que teria se utilizado indevidamente de Crédito Fiscal, referente à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária. Segundo o entendimento do Auditor Fiscal, a empresa “*utilizou o Crédito Fiscal sem o respectivo recolhimento*”.

Frisa que os créditos de ICMS utilizados, objeto da autuação, advieram de serviços de transporte tomados para entrega interestadual, com preço CIF (a Autuada arcou com todos os custos do frete), que foram realizados com a alíquota interestadual de 12%, com ICMS destacado no documento fiscal (CTe).

Pontua que, se claro está que é desobrigada de reter e recolher os impostos relativos aos serviços de transporte (por ser a tomadora e não real contribuinte), e se as transportadoras cobraram o valor do imposto relativo aos serviços de transporte tomados, não há que se falar em utilização de Créditos indevidos, haja vista o que dispõe o artigo 309, V do atual RICMS/BA.

Em sede de Informação Fiscal, o Autuante, repetindo as mesmas considerações já exposadas no PAF de nº 299326.0015/19-7, pontua que o artigo 298 do RICMS/BA supracitado, é impositivo, não facultativo. Pontua também, que quem define o sujeito passivo da operação é a Lei e não a convenção entre as partes. Neste contexto, registra a disposição do art. 123 do CTN.

Consigna, que o sujeito passivo é o tomador do serviço de transporte interestadual de cargas, inscrito no Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia como normal. Assim diz, que perfeita está a autuação. Por outro lado, observa que é pacífico que, caso o transportador tenha recolhido indevidamente o ICMS sobre comento, tem direito à restituição, nos termos do art. 73 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Feitas estas considerações acerca dos argumentos da defesa e do autuante, passo, então, a manifestar.

Da análise das peças que compõem o presente processo, observo três questões suscitadas pelo sujeito passivo, de improcedência do Auto de Infração. Uma delas é a arguição de inexistência da substituição tributária nas operações objeto da autuação, por ausência de contrato entre o prestador e o tomador do serviço de transporte, condição *“sine qua non”*, à luz do seu entendimento, de aplicação do artigo 298 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, anteriormente destacado.

Nesse contexto, como já explicitado no meu voto do PAF de nº 299326.0015/19-7, na sessão de julgamento de primeira instância do dia 21/01/2020, o qual fui acompanhado pelos demais membros da 4ª JJF, vejo restar razão ao sujeito passivo de que a previsão para a sujeição à substituição tributária prevista no art. 298, inc. II do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, em prestações de serviços de transportes, para enquadrá-las em operações sucessivas, devem estar vinculados a contrato. O Regulamento é claro, ao se referir à existência de contrato, e não de contrato tácito, como defende o i. Autuante, ao buscar fundamento no Parecer DITRI nº 17.445/12, de 24/07/2012. Aliás, esse foi o mesmo entendimento dos membros desta 4ª junta de julgamento, no Acordão nº JJF Nº 0161/19, em matéria idêntica ao presente PAF.

A segunda arguição de improcedência é a de que os impostos cobrados na autuação foram recolhidos ao Cofres do Estado da Bahia, pelas transportadoras prestadora dos serviços de transportes objeto da autuação.

Compulsando detidamente as documentações acostadas aos autos, vejo à fl. 60, declaração da BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956, com endereço na Rua Hidrogênio, s/nº Polo Petroquímico, Município Camaçari, Estado da Bahia, informando que efetuou os recolhimentos de ICMS sobre as operações realizadas de transporte de cargas da empresa autuada, a PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUIMICA LTDA, referente aos exercícios de 2015, 2016, objeto da autuação.

Associado a essa declaração, observo o demonstrativo de fl. 61, elaborado pela BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956, indicando todos os valores dos impostos devidos pelos serviços de transportes fornecidos junto à autuada PEROXY nos anos de 2015 e 2016, com os DAE's de recolhimentos acostados às fls. 62 a 72 dos autos.

Analizando, portanto, o demonstrativo que discrimina os CT-e que estão sendo cobrados na presente autuação, por utilização indevida de Crédito Fiscal, referentes à aquisição de Serviço de Transporte sujeito à Substituição Tributária, decorrente de operações caracterizadas como sucessivas (inc. II, art. 298, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12), constante do CD/Mídia de fl. 20 dos autos, observo que 99% (noventa e nove por cento) se relacionam a operações de serviços de transporte tomados junto à BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956.

Os demais serviços de transportes tomados pela a empresa autuada, a PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUIMICA LTDA, junto a outras transportadoras, ALIANÇA NAVEG, BRASPRESS, FEDEX BRASIL, LOG-IN LOGIST e VERONA LOG, constantes do citado demonstrativo, não estão sendo cobrado o imposto, e quando cobrado em algumas das operações, não deveria ter sido cobrado por não caracterizar operações sucessivas, dado o volume de operações de transporte ocorrido em todo o período da autuação.

Por fim, a terceira arguição de improcedência do deficiente, é de que, se claro está que é desobrigada a reter e recolher os impostos relativos aos serviços de transporte (por ser a tomadora e não real contribuinte), e se as transportadoras cobraram o valor do imposto, relativo aos serviços de transporte tomados, não há que se falar em utilização de Créditos indevidos, haja vista o que dispõe o artigo 309, V do atual RICMS/BA, que a seguir destaco:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados; (Grifos acrescidos)

Friza que os créditos tomados de ICMS, objeto do demonstrativo de débito da autuação constantes do CD/Mídia de fl. 20 dos autos, advieram de serviços de transporte tomados para entrega interestadual, com preço CIF, isto é, diz que arcou com todos os custos do frete, em que foram realizados com a alíquota interestadual de 12%, com ICMS destacado no documento fiscal, ou seja, no Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe).

Logo, com o intuito de atestar o efetivo recolhimento do imposto, como alegado pelo sujeito passivo em sede de defesa, aos Cofres do Estado da Bahia, das operações de serviço de transporte tomados pela PEROXY junto à BRAMBILA, constantes do demonstrativo que fundamenta a autuação, em que se poderiam caracterizar de operações sucessivas; bem assim de que esses impostos foram assumidos pela defendant, a PEROXY, ou seja, que prestações de serviços tomados foram a preço CIF, este Relator Julgador, no exercício de suas funções, acessou a Escrita Fiscal Digital (EFD) da BRAMBILA TRANSPORTE E LOGISTA EIRELI, CNPJ 06.281.06/0002-70, I.E. 106.535.956, onde constatou que todos os CT-e emitidos em nome da PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA, objeto da presente autuação, estão registrados na sua escrita, mais especificamente no livro “*Registro de Saídas*”, significando que o imposto já foi de fato oferecido a tributação; além do mais, consultando todos os CT-e no Portal Eletrônico de Conhecimento de Transporte Eletrônico (<http://www.cte.fazenda.gov.br/portal>), vê-se que, de fato, todas as operações de transportes foram efetuadas a preço CIF, como se pode observar, a título de exemplo amostral, verificado por este Relator no SPED Fiscal o CT-e 2190 e CT-e 4075, datados de 02/01/2015 e 04/01/2016, que se relacionam as NF-e 4075 e NF-e 4075, respectivamente, onde se tem registrado no campo próprio “*Modalidade do Frete*” de cada uma das notas citadas, a informação “*0-Contratação do Frete por Conta do Remetente*”, no caso em comento, o defendant.

Neste contexto, manter a autuação de glosa de utilização do crédito fiscal pelo sujeito passivo, esculpida no Auto de Infração em tela, decorrente das operações constantes do demonstrativo de débito integrante do CD/Mídia de fl. 20 dos autos, contraria o princípio da não cumulatividade, constitucionalmente assegurado pelo art., 155, §2º, inc. I da CF/88, como argui o defendant, vez que está provado nos autos, que o imposto decorrente do frete do transporte das mercadorias/produtos foi oferecido à tributação, e a contratação do frete foi por conta do remetente, no caso em tela, o defendant, a PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA., caracterizando uma operação de transporte a preço CIF. Assim, manifesto pela insubsistência da infração caracterizada na inicial dos autos.

Do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299326.0016/19-3, lavrado contra **PEROXY BAHIA INDÚSTRIA QUÍMICA LTDA.**

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 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA