

**PROCESSO** - A. I. Nº 113840.0002/02-6  
**RECORRENTE** - AUTO VIAÇÃO CAMURUJIPE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0419-01/02  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 12.03.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0054-11/03

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Excluída da base de cálculo a importância supostamente relativa a imposto retido por terceiros. Situação não prevista pela legislação. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. CRÉDITO PRESUMIDO ADICIONAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS. a) FALTA DE CUMPRIMENTO DA CONDIÇÃO LEGAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O benefício está condicionado a que o transportador tenha assinado o Termo de Acordo e Compromisso com o fisco estadual. b) SOBRE EXCESSO DE BAGAGENS E ENCOMENDAS. O benefício fiscal não se estende sobre a cobrança do excesso de bagagens e encomendas. Infrações caracterizadas. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA USO/CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração subsistente em parte. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria em relação ao item 3. Vencido o voto do Relator. Decisão unânime em relação aos demais itens do Auto de Infração.

### RELATÓRIO:

O Auto de Infração, lavrado em 03/03/02, reclama ICMS no valor de R\$288.062,24, acrescido da multa de 60% em decorrência:

Recolhimento a menor do ICMS por erro na apuração do imposto a recolher, tendo sido reduzido indevidamente, a título de “Retido”, o imposto, supostamente recolhido pelo tomadores dos serviços, na qualidade de sujeitos passivos por substituição tributária. Quando da fiscalização não foi apresentado qualquer contrato de prestações sucessivas de serviço de transporte intermunicipal, regime especial, nem, tampouco, foram apresentados DAE de pagamento por substituição tributária realizados pelos tomadores dos serviços (período de janeiro de 1999 a maio de 2000) - – R\$218.316,92;

Recolhimento a menos do ICMS decorrente de erro na apuração do imposto, por ter sido utilizado crédito presumido adicional de 38,8235% nas operações de serviços de transporte rodoviário de encomendas e bagagens (julho de 1999 a fevereiro de 2000) - R\$40.942,98;

Recolhimento a menos do ICMS decorrente da utilização, no mês de abril de 1999, de crédito presumido adicional, benefício concedido pelo Decreto nº 7.425 de 25/08/98, vez que só a

assinatura do Termo de Acordo e Compromisso com o Diretor do Departamento de Administração Tributária da SEFAZ só se realizou em 16/04/1999– R\$22.661,20;

Recolhimento a menos do imposto por diferença de alíquota interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (abril de 1999 a outubro de 2000) - R\$3.821,72;

Recolhimento a menos do ICMS por divergências entre os valores recolhidos e os escriturados no livro no Registro de Apuração do ICMS – R\$2.319,42.

Irresignado, o autuado impugnou, em sua totalidade, a ação fiscal (fls. 143 a 159), sob os seguintes argumentos:

Em relação a infração indicada como 1, afirmou não existir sustentação legal para cobrança do imposto, vez que as disposições regulamentares são claras em imputar aos tomadores do serviço de transporte, na qualidade de substituto tributários, o recolhimento do imposto, quando houver contratos para este fim, contratos estes que a legislação não determina que devem ser escritos. Sobre este fato, trouxe ensinamentos de Washington de Barros Monteiro, que conceitua contrato como a manifestação expressa de vontade entre as partes, não tendo relevância se tal manifestação seja escrita ou verbal. No seu caso, restou demonstrado que presta serviços para diversas empresas situadas no Polo Petroquímico de Camaçari desde os idos de 1979, como pode ser identificado por meio das notas fiscais emitidas. Portanto, comprovada a prestação dos serviços de transporte, nos moldes previsto na norma vigente, não pode ser constrangido pela fiscalização para apresentar os comprovantes de recolhimento do ICMS “retido” pelas fábricas, vez que somente aquelas possuem condições de fazê-lo, pois obrigados a reter e recolher o imposto. Neste sentido trouxe, aos autos, farta documentação, para que fosse observado que as notas fiscais foram emitidas pelo valor bruto e as faturas pelo valor líquido, ou seja, o imposto foi retido pelos tomadores do serviço de transporte.

Prosseguindo, citou ensinamentos de Marco Aurélio Grego sobre a definição de responsabilidade por substituição tributária e os ditames do art. 380, II do RICMS/97, para afirmar que o agente fiscal presumiu não ter havido o recolhimento do imposto, a medida que não buscou junto aos tomadores dos serviços de transporte se houve ou não o seu recolhimento.

Atacou novamente o conceito de contrato escrito, afirmando que sua falta não impede que se transfira a responsabilidade tributária atribuídas as empresas tomadoras do serviço, pois a norma legal não exige a existência de contrato escrito.

Corroborando seu entendimento, citou pensamento de Aurélio Grego acerca da exclusão da responsabilidade do substituído, quando analisou o art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, tocando nos seguintes pontos:

se o substituído entregou ao substituto o imposto a ser recolhido e este assim não procedeu, qualquer que seja a previsão legal, mesmo havendo responsabilidade supletiva, haverá exclusão da responsabilidade do substituído;

a substituição não pode ser mecanismo para cobrar duas vezes o imposto. Se o substituto não honrou com a sua responsabilidade, o substituído não poderá arcar com uma nova exigência, vez que já pagou o que devia.

Assim, a ação da Fazenda Pública lhe imputando a cobrança do imposto, caracteriza-se como cobrança em duplicidade e a pessoa não responsável legalmente pela obrigação tributária.

E, somente com o fito de argumentar, se acaso fosse devido o imposto, o cálculo realizado pelo autuante não é correto, uma vez que não foi observado o crédito presumido adicional de 38,8235%, concedido pelos decretos nº 7.425, de 25 de agosto de 1998, nº 7.794 de 04 de junho de 1999 e nº 7.881 de 1º de outubro de 1999, do qual resultaria base de cálculo menor do que a apurada, representando o Termo de Acordo e Compromisso somente a formalização da concessão do crédito adicional.

Atacou a infração 2, afirmando que, de fato, utilizou o crédito presumido calculado pelo percentual indicado na autuação, pois as encomendas e cargas transportadas pertenciam, em sua maioria, aos próprios passageiros, ou seja, tratavam-se de bagagens acompanhadas e, portanto, conceituando-se como transporte de passageiros, momento em que se aplica o crédito presumido adicional.

Ao realizar contrato de prestação de serviço com seus passageiros, estes levam bagagens. Eventualmente, tais bagagens são em volumes superiores daquelas que a norma do Poder Concedente permite. Daí a cobrança do adicional pelo transporte dessas bagagens, bagagens que se fazem acompanhar pelos seus proprietários, ou seja, os passageiros. Sendo assim, tais valores devem ser considerados como parte integrante do serviço de transporte de passageiros e, como tal, devem ser beneficiadas pelo crédito presumido adicional, que tem por objetivo reduzir a alíquota do ICMS no transporte de pessoas, sendo nula a ação fiscal.

Em relação a infração 3, entendeu completamente descabida a autuação, pois a partir do Decreto nº 7.425/98, o benefício da redução da base de cálculo passou a vigorar (agosto/98), representando a assinatura do Termo de Acordo e Compromisso somente a formalização da concessão. Além do mais e só para argumentar, o Termo de Compromisso foi assinado em 16/04/99, produzindo efeito para todo o mês de abril, pois o tributo foi recolhido em 09/05/99, ou seja, após a assinatura do referido termo.

Quanto a infração 4, disse que as mercadorias, cuja diferença de alíquota é cobrada, constituíram-se insumos, destinadas à prestação dos serviços de transporte e não ao seu uso e consumo ou mesmo, ao ativo permanente da empresa. Por este fato, a autuação decorreu de mera presunção do agente fiscal, completamente dissociada da norma legal correspondente. Requereu, inclusive, que o autuante provasse o fato, sob pena de subverter a ordem e o sistema jurídico nacional, que admite a presunção somente nos casos previstos em lei. Entendeu nula a ação fiscal.

Igualmente, solicitou a nulidade do lançamento apurado na infração 5, vez que as diferenças entre o valor do imposto escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS e os valores constantes nos DAE de 30/04/99 e 31/10/00 decorreram dos seguintes motivos:

O saldo devedor do mês de abril de 1999, recolhido em 9 de maio, foi resultante da autorização que lhe foi concedida em reduzir em 5% o imposto, conforme Certificado nº 1.490, emitido pelo Presidente da Comissão do Programa Estadual de Incentivo à Cultura – FAZCULTURA, relacionado ao patrocínio do Projeto Cultural SALVADOR 450 ANOS, objeto do Processo nº 0574-005/98;

A de outubro de 2000, decorreu das prestações de serviço de fretamento/turismo, objeto das Notas Fiscais nºs 1518 e 1519, série C-1, emitidas em 11 e 13 do referido mês, cujo imposto foi destacado a maior, por não ter sido aplicado o crédito presumido normal e o adicional, na forma da legislação vigente.

Por fim, impugnou a multa aplicada, afirmando ser de cunho confiscatório e contrária as determinações emanadas do art. 150, IV da Constituição Federal.

O autuante (fls. 1364 a 1368), inicialmente, informou que após a conclusão dos trabalhos de fiscalização, foi lavrado Termo de Intimação para Pagamento do Débito (fl. 15 a 17), onde foi concedido ao contribuinte recolher o imposto sem a multa ou, então, que apresentasse justificativas. Decorrido o prazo de 10 dias, o contador da empresa, após analisar todo o procedimento fiscal, manifestou-se contrário aos valores apurados na infração 4, época em que apresentou algumas notas fiscais, que foram examinadas e reduzido do valor apresentado e, após, autuado.

Isso posto, assim se expressou em relação as infrações detectadas:

INFRAÇÃO 1 – de acordo com o art. 380, II do RICMS/97, os tomadores do serviço de transporte só são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do imposto por substituição tributária, quando essas prestações estiverem vinculadas a contratos para prestações sucessivas. Se não houvesse a obrigatoriedade da vinculação do serviço a um contrato, seria impossível o fisco cobrar o imposto dos tomadores dos serviços. Sendo assim, não tem sentido, como deseja o autuado, se falar em contratos “tácitos” de prestação sucessiva de serviço de transporte. Restaria ao contribuinte conseguir junto aos seus clientes a confirmação do imposto recolhido. E, se acaso, este imposto houvesse sido satisfeito, os créditos fiscais seriam daqueles que recolheram o imposto, conforme art. 382, I, “c”, 5 do RICMS/97. Além do mais, como o contribuinte fez a opção pela utilização de créditos presumidos (art. 96, XI do Regulamento) não pode apropriar-se de quaisquer outros créditos.

Observou, ainda, que os valores autuados foram aqueles deduzidos a título de RETIDO, pelo próprio contribuinte, conforme consta no livro de Apuração do ICMS (fls. 23 a 39), bem como, de todas as notas fiscais que deram origem ao abatimento e apenas aos autos.

INFRAÇÃO 2 – o próprio autuado confessou que as bagagens cobradas foram referentes aos volumes que excederam àqueles permitidos pela “norma do Poder Cedente”. Portanto, excesso de bagagens e encomendas transportadas, não computadas no bilhete de passagem, não podendo ser consideradas transporte de passageiros, não podendo ser beneficiadas pelo crédito adicional de 38,8235%. Além do mais, a partir de março de 2000, o autuado passou a efetuar os cálculos corretamente.

INFRAÇÃO 3 – o Termo de Acordo e Compromisso assinado pelo contribuinte e o fisco estadual só se deu em 16/04/99. De acordo com o art. 1º, Parágrafo Único do Decreto nº 7.425/98, a fruição do benefício somente começou naquele dia e todo os serviços de transporte realizado entre o dia 1º a 15 de abril de 1999 não estavam acobertados pelo mesmo.

Quanto ao fato do imposto do mês de abril somente ter sido pago em 09/05/99, trata-se, apenas, do seu prazo de recolhimento, conforme determinações do art. 124, I, “a” do RICMS/97.

INFRAÇÃO 4 – as mercadorias são peças de reposição, conforme notas fiscais anexadas ao processo (fls. 126 a 134), ou seja, são materiais de uso e consumo e não insumos, como pretendeu o contribuinte. Esta infração, inclusive, foi motivo da contestação do contador da empresa, como anteriormente citado, havendo redução do seu valor antes da lavratura do Auto de Infração.

INFRAÇÃO 5 – com o Título de Incentivo emitido pelo Presidente da Comissão do FAZCULTURA, o autuado comprovou seu direito a deduzir o imposto apurado no mês de maio de 1999. Como

foram quatro títulos, essa dedução começou em maio e terminou no mês de agosto. Este fato está comprovado no livro de Apuração do ICMS às fls. 27 a 30 do PAF. Contudo, no que diz respeito ao mês de outubro de 2000, não tem pertinência as alegações defensivas, uma vez que, neste período, a empresa já apurava o imposto em função de sua receita bruta que, após as deduções legais, aplicou o percentual de 7%, tudo conforme art. 505-A e incisos do Regulamento.

Esta 1ª JJF baixou os autos em diligência para que o autuado apresentasse o Regime Especial de que cuida o art. 382, II do RICMS/97 (fl. 1371).

O autuado informou que o Regime Especial inexistia, vez que os serviços de transporte de passageiros foram contratados por um “pool” de empresas do Polo Petroquímico de Camaçari para ser prestado por um “pool” de empresas de transporte. Este serviço foi contratado de forma tácita, posto que não havia e não há disposição legal que obrigue as partes a formalizarem tal ajuste. Que a comprovação da contratação se efetua pelo extenso período de realização dos serviços, conforme documentação apensada ao PAF. Sendo o contrato tácito e não escrito, não pôde pleitear o referido Regime Especial.

Reafirmou seu entendimento de que o contrato escrito não é imprescindível para fruição do regime de tributação, previsto na legislação vigente à época dos fatos.

A 1ª JJF do CONSEF, após analisar as peças processuais, fundamenta e prolata o seguinte voto:

“Não existe no Auto de Infração qualquer motivo que caracterize as determinações contidas no art. 18 do RPAF/99. Observo que, acaso existam irregularidades que determinem a insubsistência de alguma acusação contida no PAF, este fato pode determinar a sua improcedência e não, nulidade. O Auto de Infração está corretamente lavrado, conforme as normas legais, e com todos seus demonstrativos a ele anexados.

Isto posto, é meu entendimento:

INFRAÇÃO 1 – a fiscalização acusa o contribuinte de ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na apuração do imposto a recolher, tendo sido reduzido indevidamente, a título de “Retido”, o imposto, supostamente recolhido pelos tomadores dos serviços, na qualidade de sujeitos passivos por substituição tributária, no período de janeiro de 1999 a maio de 2000.

Trazendo à lide as determinações do art. 380, II do RICMS/97, o impugnante afirmou que o recolhimento do imposto, por substituição tributária, era de responsabilidade dos tomadores do serviço de transporte, pois, embora não existisse contrato escrito entre ele e seus clientes, os serviços eram, sucessivamente, realizados e durante vários anos. Para comprovar o que alegou, trouxe o conceito de que a norma legal não exige a existência de contrato escrito, pois o que lhe identifica é a manifestação expressa de vontade entre as partes, não impedindo que se transfira a responsabilidade tributária, para as empresas tomadoras do serviço. Como prova ao seu argumento, anexou, aos autos, farta documentação, objetivando demonstrar que as notas fiscais foram emitidas pelo valor bruto e as faturas pelo valor líquido, ou seja, o imposto foi retido pelos tomadores do serviço de transporte.

Inicialmente observo que a forma adotada, e anotada nas notas fiscais, pelo contribuinte a fim de transferir a responsabilidade pelo recolhimento do imposto aos tomadores do serviço de transporte está completamente equivocada. Ao, nelas, consignar que o imposto encontrava-se “retido”, significa dizer que ele retive um imposto de responsabilidade de outro e não recolheu aos cofres públicos. Está situação é grave, penalizada pela Lei nº 7.014/96 com multa de 150%. No entanto, ao analisar a matéria, o problema é de outra ordem. Portanto, embora exista uma

irregularidade na emissão das notas fiscais, aqui não é o caso de estender a discussão sobre este específico assunto.

O imposto devido não foi recolhido pelo autuado. Este fato está completamente caracterizado, inclusive confessado. A discussão, portanto, se restringe a saber de quem era a responsabilidade do pagamento do imposto: se do contribuinte autuado ou dos tomadores dos serviços de transporte por substituição tributária. Observo, inicialmente, ser correta a afirmativa do impugnante de que os contratos podem ser tácitos ou escrito. No entanto, devem ser escritos se a legislação assim o exigir. Portanto, é necessário observar o que diz a legislação tributária do Estado, vigente à época dos fatos geradores, ou seja o RICMS/97.

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 de serviços de transporte vinculadas a contrato para prestações sucessivas, nos termos do art. 382.

Ou seja, a norma expressa que a responsabilidade por substituição tributária nos serviços de transporte só ocorre quando for vinculada a contratos de prestações sucessivas, como indica o art. 382 do Regulamento, a seguir transcrito.

Art. 382. Quanto a responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 382, 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) .....

b) tratando-se de transporte de pessoas, é dispensada a emissão de qualquer documento fiscal a cada prestação, sendo bastante que o transporte seja feito acompanhado de cópia autenticada do ato concessivo do regime especial de que cuida o inciso seguinte;

II - poderá ser dispensada a emissão de Conhecimentos de Transporte Rodoviário, Aquaviário ou Aéreo, ou de Nota Fiscal de Serviço de Transporte, conforme o caso, a cada prestação, na hipótese de serviço de transporte iniciado em território baiano, observado o seguinte:

a) a empresa transportadora, devidamente inscrita no cadastro estadual, deverá requerer regime especial nesse sentido (Conv. SINIEF nº 06/89 e Ajuste SINIEF nº 01/89);

b) para obtenção do regime especial de que cuida a alínea anterior, o transportador instruirá o pedido com a cópia do contrato de prestação de serviço, contendo o prazo de vigência, o preço dos serviços, as condições de pagamento e a natureza dos serviços prestados;

c) no Parecer conclusivo ou no ato de concessão do regime especial, além dos enunciados previstos no § 2º do art. 902, deverão constar, ainda:

1 - o nome do contratante do transportador;

2 - as épocas em que deverão ser emitidos os documentos fiscais relativos ao transporte, não podendo este prazo ultrapassar o período de apuração do imposto;

3 - o prazo de validade;

d) o transportador deverá apresentar o ato concessivo do regime especial, mesmo que por meio de cópia autenticada, sempre que a fiscalização exigir, inclusive no trânsito;

III - .....

§ 1º A substituição tributária de que cuida este artigo implica que:

I - a emissão dos Conhecimentos de Transporte pela empresa transportadora, a cada prestação, será feita sem destaque do imposto, neles devendo constar a expressão “Substituição tributária - RICMS-BA, art. 382;

II - tendo a transportadora obtido o regime especial a que alude o inciso II, poderá englobar num só Conhecimento de Transporte, no final do mês, o montante das prestações verificadas no período, sem destaque do imposto, contendo, igualmente, a expressão prevista no inciso anterior;

III - em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização do crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96;

IV - em substituição à exigência do inciso anterior, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC ou CPF da empresa, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos, observado o disposto no art. 144.

Diante das regras acima transcritas, cai por terra o argumento da defesa de que a legislação tributária do Estado da Bahia não exige que o contrato de prestação sucessiva de serviço de transporte seja escrito, ao contrário, ela é determinativa. Este procedimento tem por objetivo básico de que, sem ele, não há como o Estado exigir do tomador do serviço de transporte o ICMS, receita do Erário, pois não se configuraria a responsabilidade por substituição tributária do tomador do serviço.

Assim, o fato do transportador ter, nas suas faturas, durante vários anos, abatido valor, supostamente dito de ICMS e consignado das suas notas fiscais (inclusive, ressaltar que não se sabe sobre que percentual foi calculado este valor, pois não realizado pelo alíquota de 17%, nem, tampouco, pelo crédito presumido de 20%) não é prova para configuração da responsabilidade, por substituição tributária, do pagamento do imposto pelos tomadores dos serviços de transporte, nem de que o imposto foi recolhido aos cofres públicos.

Diante dessa situação, não vejo condição de se falar de que houve a entrega ao substituto o imposto a ser recolhido e que se este assim não procedeu, qualquer que seja a previsão legal, mesmo havendo responsabilidade supletiva, haveria exclusão da responsabilidade do substituído. Também entendo sem pertinência a afirmativa que a substituição não pode ser mecanismo para cobrar duas vezes o imposto, pois não existe a figura do substituto.

Por derradeiro, também não posso aceitar a solicitação do abatimento do imposto através do crédito presumido adicional de 38,8235%, concedido pelos decretos nº 7.425, de 25 de agosto de 1998, nº 7.794 de 04 de junho de 1999 e nº 7.881 de 1º de outubro de 1999, vez que, todos os créditos que o impugnante teve direito já foram considerados quando do cálculo do imposto apurado mensalmente, pois baseado na sua receita bruta, como manda a legislação tributária.

Concluo que o imposto, cobrado neste item, deve ser mantido em sua totalidade no valor de R\$218.316,92;

INFRAÇÃO 2 – trata do recolhimento a menos do ICMS, decorrente de erro na apuração do imposto, por ter sido utilizado crédito presumido adicional de 38,8235% nas operações de serviços de transporte rodoviário de encomendas e bagagens.

O autuado afirmou que utilizou tais créditos, pois as encomendas e cargas transportadas pertenciam, em sua maioria, aos próprios passageiros, conceituando-se, assim, como transporte de passageiros, caso que a norma tributária permite a aplicação do crédito presumido adicional.

Entendo equivocada a conceituação do autuado. A concessão de crédito presumido adicional de 38,8235%, concedido pelo Decreto nº 7.594/99 e alterações posteriores, diz respeito, exclusivamente, aos serviços de transporte de passageiros, pelas transportadoras promovidas, e não, as suas bagagens e encomendas. Tanto isto é verdadeiro que, quando da concessão do serviço, pelo poder competente, existe uma limitação desta carga. Tal informação foi à lide trazida pelo próprio autuado. Além do mais, o Estado ao conceder o benefício fiscal, reduzindo a carga tributária deste serviço, tem como objetivo diminuir o preço da passagem, ou seja, diminuir o ônus que recai sobre o seu cidadão e não, à empresa prestadora do serviço, já que haverá redução dos seus custos operacionais. Assim, não tem qualquer sustentação, nem lógica, nem legal, que o passageiro pague por um serviço adicional, não incluso no preço de sua passagem, e a empresa prestadora do serviço receba um benefício onde não existiu contra partida. O fato do passageiro, ele mesmo, não despachar a encomenda ou bagagem, trazendo para si esta incumbência, aqui nada acrescenta ao raciocínio. O serviço prestado é de outra natureza. Nestes termos, mantenho a ação fiscal quanto a este item no valor de R\$40.942,98, observando que o contribuinte, a partir de março de 2000, sanou o seu erro.

INFRAÇÃO 3 – o contribuinte recolheu a menos o ICMS durante o mês de abril de 1999 por ter utilizado crédito presumido adicional sem a assinatura do Termo de Acordo e Compromisso com o Diretor do Departamento de Administração Tributária da SEFAZ, fato só realizado em 16/04/1999.

Na sua defesa, o contribuinte entendeu que o benefício da redução de base de cálculo passou a vigorar a partir da publicação do Decreto nº 7.425/98, representando a assinatura do Termo de Acordo e Compromisso simples formalização.

O Decreto nº 7.425 de 25/08/98, e alterações posteriores, trata do benefício concedido às prestações de serviços de transporte de passageiros pela utilização de crédito presumido adicional no valor equivalente a 38,825% de forma que a carga tributária resulte em 7%. Entretanto, este benefício fica condicionado ao cumprimento prévio de certas condições, ou seja, é norma de expectativa de direito, que deve ser interpretada literalmente, conforme art. 111 do CTN (Código Tributário Nacional).

Determina o Decreto nº 7.425/98:

Art. 1º Ficam autorizados os prestadores de serviços de transporte, situados neste Estado,

optantes pelo crédito presumido previsto no inciso XI, do artigo 96, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284, de 14 de março de 1997, a utilizarem crédito presumido adicional de 38,8235% (trinta e oito inteiros e oito mil duzentos e trinta e cinco milésimos por cento), nas prestações internas e interestaduais de serviços de transporte de passageiros por eles promovidas, de modo que a carga tributária final seja de 7% (sete por cento).

Parágrafo único. A fruição do benefício previsto neste Decreto fica condicionada à assinatura de Termo de Acordo e Compromisso, a ser firmado entre o titular do estabelecimento interessado e o Diretor de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda da circunscrição fiscal do contribuinte, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis.

Analisando a norma acima transcrita, entre as condições estipuladas está a assinatura de Termo de Acordo e Compromisso firmado entre o sujeito passivo e o Fisco Estadual. O autuado somente assinou aquele termo em 16/04/99. Portanto, somente poderia usufruir o benefício fiscal a partir daquela data e não ao longo de todo o mês de abril de 1999.

Analisando o “Demonstrativo da Apuração do ICMS do Mês de Abril de 1999” (fl. 60), elaborado pelo autuante e base da apuração do imposto ora cobrado, verifico que não existe reparo a ser feito, pois foi esta, exatamente, a posição da fiscalização, ou seja: apurou o imposto, calculou o crédito presumido de 20% a que fazia jus o autuado, somente calculou o crédito presumido adicional a partir de 16/04/99, abateu o ICMS retido, o crédito do FAZCULTURA a que tinha direito o contribuinte, encontrando o ICMS a ser recolhido. Deste, abateu o ICMS recolhido no mês, encontrando a diferença cobrada no Auto de Infração.

Por fim, o fato de o imposto ter sido recolhido em 09/05/99, conforme determina a legislação tributária estadual, ou seja, após a assinatura do citado termo, nada acrescenta ao deslinde da questão, pois o fato gerador do imposto se dar no momento da sua ocorrência e a forma de sua apuração deve seguir as determinações legais e não a época do seu recolhimento. Subsiste a ação fiscal quanto a este item no valor de R\$22.661,20.

INFRAÇÃO 4 – a fiscalização estadual cobra o ICMS por diferença de alíquota interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outra unidade da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.

O autuado alegou que as mercadorias foram destinadas à prestação dos serviços de transporte e não ao seu uso e consumo, ou mesmo, ao seu ativo permanente. Tratavam-se, de fato, de insumos. Por este fato, afirmou que a autuação decorreu de mera presunção. Inclusive, requereu que o autuante provasse o fato, sob pena de subverter a ordem e o sistema jurídico nacional, que somente admite a presunção nos casos previstos em lei.

Para melhor compreensão da matéria, é necessário verificar o que determina o RICMS/97:

Art. 93. 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:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

.....

f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual; (Redação dada pela Alteração

nº 12 – Decreto nº 7675 de 15/09/00).

Redação (original) até aquela data:

"f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciados neste Estado, quando estritamente necessários à prestação do serviço;

Portanto, pelas determinações da legislação tributária, somente podem ser considerados insumos, gerando direito a crédito fiscal, em uma empresa de transporte, os combustíveis, óleos, aditivos e fluidos, desde que utilizados, efetivamente, na prestação do serviço.

Analisando as notas fiscais anexadas aos autos pelo autuante (fls. 126 a 133), as mercadorias se referem a peças de reposição dos veículos da empresa (lâmpadas, redutor, catraca de freio, arruela, válvula, etc), mais precisamente, peças de reposição aos veículos pertencentes ao contribuinte, não se constituindo insumos e sim, material de uso e consumo, passíveis de pagamento de diferença de alíquota, ao teor do art. 1º, § 2º, IV e art. 5º, I do RICMS/97.

Pelo exposto, também restou provado que a autuação não se baseou em presunção. Aos autos foram anexadas notas fiscais, onde se verificam quais as mercadorias objeto da cobrança do imposto. Se, dos 69 documentos fiscais arrolados algum não fosse subsistente, deveria o autuado indicar, vez que possuía o demonstrativo de débito onde estão todas elas relacionadas. Mantenho a autuação no valor de R\$3.821,72.

INFRAÇÃO 5 – quanto ao recolhimento a menos do ICMS por divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no livro no Registro de Apuração do ICMS, o autuado trouxe à lide os seguintes argumentos:

A diferença apurada no mês de abril de 1999 foi resultante da autorização que lhe foi concedida em reduzir em 5% o imposto, conforme Certificado nº 1.490, emitido pelo Presidente da Comissão do Programa Estadual de Incentivo à Cultura – FAZCULTURA, relacionado ao patrocínio do Projeto Cultural SALVADOR 450 ANOS, objeto do Processo nº 0574-005/98 (fl. 171). O autuante analisou o livro e Apuração do ICMS e o citado certificado, concluindo que o contribuinte possuía direito aos créditos que foram utilizados entre maio a agosto de 1999. Comprovada a insubsistência da autuação, improcede a cobrança do imposto relativo ao mês de abril/99;

Em relação ao mês de outubro de 2000, informou o contribuinte que decorreu das prestações de serviço de fretamento/turismo, objeto das Notas Fiscais, série C-1 e nºs 1518 e 1519, emitidas nos dias 11 e 13, cujo imposto foi destacado a maior por não ter sido aplicado o crédito presumido normal e o adicional, conforme legislação aplicável. Não posso aceitar tal argumento. O autuado apura o imposto pela sua receita bruta, utilizando crédito presumido de 20% e o adicional de 38,8235%. Desta forma, se o imposto nas notas fiscais foi destacado a maior, para o caso, não tem importância. A cobrança do imposto é mantida no valor de R\$527,00.

Por derradeiro, a multa aplicada é a determinada pela legislação tributária do Estado da Bahia, ou seja, a Lei nº 7.014/96.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$286.269,82.

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado interpõe Recurso Voluntário

quanto ao Acórdão JJF nº 0419-01/02. (fls. nº 1398 a 1419).

Inicia o seu Recurso comentando e divergindo sobre o entendimento esposado pela 1ª JJF do CONSEF.

A seguir repete basicamente os argumentos apresentados anteriormente, os quais constam do relatório, e também já foram apreciados quando do julgamento recorrido.

Em relação a infração 1, afirma que o agente fiscal presumiu não ter havido o recolhimento do imposto, pelas empresas tomadoras dos serviços de transporte prestados pelo recorrente, pois não se dignou fiscalizar os mesmos, e a JJF alega que “restaria ao contribuinte conseguir junto aos seus clientes a confirmação do imposto recolhido”. O dever de fiscalizar é do agente fiscal e não do recorrente.

Argúi o RICMS, ensinamentos dos mestres Washington de Barros Monteiro e Marco Aurélio Greco sobre contratos, responsabilidade, e vontade das partes, além de transcrever o artigo 380, II, inciso 1º, como também o artigo 382, I do RICMS, para consubstanciar suas assertivas.

Afirma ainda que não foi considerado pelo autuante, o crédito presumido correspondente a 38,8235% do valor das prestações intermunicipais e interestaduais de serviços de transporte de passageiros promovidas, de modo que à alíquota fosse equivalente a 7% do valor das operações, condicionada a fruição deste benefício ao Acordo e compromisso firmado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cujas cópias encontra-se nos Autos.

Transcreve o Parecer emitido na Consulta nº 047.294/98, emitido pela GECOT da SEFAZ/BA, para que não reste dúvida quanto à aplicabilidade do benefício citado, o qual, deve ser aplicado por todo o período autuado, pois passou a vigorar a partir da promulgação do Decreto 7425 de 25 de agosto de 1998.

Quanto à infração 3 afirma ser legal a dedução efetuada a título de “crédito presumido no mês de abril de 1999”, em razão de ter aplicado um redutor de base de cálculo, que no entender do autuante, só poderia ser aplicado a partir da data da assinatura do Termo de Acordo e Compromisso de que trata o Decreto nº 7425/98, ocorrido em 16/04/1999. O corre que este benefício passou a ter eficácia em agosto de 1998 com a promulgação dos dispositivos legais, representando os termos assinados apenas a formalização desta concessão. Fundamenta o seu entendimento.

Em relação à infração 4 afirma que as mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, são insumos utilizados na prestação dos serviços de transporte, e não produtos para uso e consumo conforme entendeu o fiscal autuante. O que distingue mercadorias insumos das de uso e consumo é a sua destinação e utilização. Todas as mercadorias glosadas são usadas e destinadas à manutenção dos veículos, que executam a prestação dos serviços de transporte, atividade principal do recorrente.

Retorna para a infração 2 que trata da utilização indevida do crédito presumido adicional sobre o serviço de transporte de passageiros. Argúi que a cobrança adicional pelo transporte da bagagem excessiva levada pelos passageiros deve ser considerado, como parte integrante do serviço de transporte, e como tal, deve ser beneficiado pelo crédito presumido adicional.

No tocante à infração 5, “diferenças entre o imposto recolhido e o indicado no livro de apuração do ICMS”, a 1ª JJF elidiu o saldo devedor apurado no mês de abril de 1999, e manteve a exigência em relação ao mês de outubro de 2000.

Esta exigência não pode prevalecer, pois decorre das prestações de serviços de fretamento/turismo objeto das Notas Fiscais série C.1 nºs 1518, e 1519 de 11/10 e 13/10/2000, acostadas aos outros, cujos imposto foi destacado a maior, face não ter sido aplicado o crédito presumido normal e o adicional aplicável às prestações de serviços de transportes de passageiros, conforme a legislação urgente. A seguir discerne sobre o nítido caráter confiscatório das multas aplicadas, cita Decisão sobre a matéria do STF, argúi o artigo 142 do CTN, e requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, ou a sua improcedência nas exigências fiscais mantidas pela 1ª JF, com o cancelamento do lançamento tributário, para finalmente protestar pela produção de novas provas e documentos, e pela sustentação oral dos seus direitos.

A PROFAZ analisa a petição recursal, afirma que o recorrente repete os mesmos argumentos anteriormente apresentados, os quais já foram exaustivamente enfrentados, e considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão no Acórdão recorrido.

Fundamenta estar correto e demonstrado o procedimento fiscal, cita o artigo 142 do RPAF/99, e opina pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso.

#### **VOTO VENCIDO**

Neste Recurso Voluntário concordo parcialmente com o Parecer PROFAZ exarado as fls. 1419 e 1420 dos Autos.

O recorrente repete os mesmos argumentos anteriores que já foram apreciados, rechaçados, e fundamentado o seu não acolhimento pela 1ª Instância julgadora.

Até a nulidade levantada é repetida, e a mesma não cabe porque suas razões são de mérito.

As infrações apontadas estão tipificadas e demonstradas, a fruição dos benefícios argüidos estão condicionados a requisitos de admissibilidade que não foram preenchidos ou apresentados, nem antes nem agora, logo nada para se modificar na Decisão Recorrida quanto aos itens 1, 2, 3, e 5. Em relação ao item 4, tenho posição firmada e por demais conhecida neste Conselho de Fazenda. Entendo que esta cobrança se torna indevida desde quando os produtos glosados como de uso e consumo, na realidade são insumos consumidos pelo recorrente na produção da sua atividade principal, e sobre eles tem direito ao crédito a autuada, em obediência ao princípio basilar do Direito Tributário que é a da “NÃO CUMULATIVIDADE DOS IMPOSTOS”, não cabe a cobrança do diferencial de alíquotas sobre os mesmos.

Por conseguinte, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para tornar Improcedente o item 4 do Auto de Infração conforme fundamentado.

#### **VOTO VENCEDOR**

Discordo do relator do PAF quanto ao mérito do item 4 do Auto de Infração, e corroboro com o pensamento manifestado no julgamento da 1ª Instância.

As mercadorias objeto desta exigência são peças de reposição dos veículos da empresa (lâmpadas, redutor, catraca de freio, arruela, válvula, etc), não se constituindo insumos e sim, material de uso e consumo, passíveis de pagamento de diferença de alíquota, ao teor do art. 1º, § 2º, IV e art. 5º, I do RICMS/97.

Aliás, o próprio recorrente afirma que se destinam à manutenção dos seus veículos.

Destarte, a Decisão Recorrida, que se encontra perfeita e fundamentada, não merece reparos, o meu voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologá-la.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em relação aos itens 1, 2, 3 e 5, e por maioria, em relação ao item 4, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 113840.0002/02-6, lavrado contra **AUTO VIAÇÃO CAMURUJIPE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$286.269,82**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “b” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Ciro Roberto Seifert e Ivone de Oliveira Martins.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as), Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFZ