

**PROCESSO** - A.I. Nº 206918.0005/02-0  
**RECORRENTE** - TRANSPORTADORA RODOMODAL LTDA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0002-01/03  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 04.04.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0115-11/03

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. CRÉDITO PRESUMIDO, RELATIVO AO IMPOSTO RETIDO PELOS TOMADORES DOS SERVIÇOS. Impossibilidade do recorrente em utilizar tais valores, a título de créditos presumidos, em vez que estes são de responsabilidade dos tomadores dos serviços. Infração comprovada. Correto e fundamentado o julgamento recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 04/11/02, cobra o imposto no valor de R\$130.569,51 acrescido da multa de 50%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, referente às prestações de serviços de transporte, devidamente escriturado nos livros próprios. O contribuinte utilizou-se indevidamente de crédito fiscal sobre a prestação de serviço de transporte "substituído" por prestações sucessivas, auferindo, desta forma, sempre saldo credor em sua conta corrente do ICMS e, conseqüentemente, não recolhendo o imposto sobre suas próprias operações.

Por advogado legalmente constituído (fls. 213 a 220), o autuado argüiu, como preliminar, a nulidade da ação fiscal vez que, afirmou, inexistir, no Auto de Infração, o Termo de Fiscalização, como determina o RICMS, onde o auditor fiscal deveria narrar, substancialmente, quais as etapas seguidas para determinar a infração apurada. Disse que este documento é de fundamental importância para dar ao sujeito passivo a segurança necessária em saber se, como e porquê estaria contrariando as normas tributárias vigentes. Assim agindo, o preposto fiscal foi de encontro ao princípio constitucional da legalidade administrativa. E, como isto não bastasse, colocou, no livro próprio, uma cópia do Auto de Infração, em lugar de ter procurado descrever de forma explicativa, o caminho que percorreu para concluir pela infração. Pelo argüido, entendeu nulo o lançamento diante das determinações do art. 18, IV, "a" do RPAF.

Passando à discussão do mérito, argumentou que o autuante não havia aceito a utilização do crédito presumido a que tinha direito, conforme art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, vez que o ICMS é imposto não cumulativo. Embora optante pelo sistema do crédito presumido de 20%, entendeu que jamais deixaria de fazer jus ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos as operações e prestações tributadas e de apurar o imposto pelo sistema de compensação de débito e crédito, conforme art. 96, XI do RICMS/97, que transcreveu e onde, disse, se encontrava o cerne da matéria ora em discussão.

Afirmando, mais uma vez, que o crédito fiscal decorre do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, entendeu que o crédito presumido em questão não é um benefício

fiscal, mas um direito constitucionalmente garantido, individualizado e específico e que o seu detentor é o efetivo prestador do serviço de transporte, que usa os créditos fiscais normais ou usa o crédito presumido. Portanto, o direito ao crédito fiscal, presumido ou não, é uma recuperação do imposto pago em operações anteriores, assumidos pelos efetivos prestadores do serviço, no caso a empresa autuada e o seu "uso por pessoa que não o efetivo prestador do serviço é espúrio, atípico, impróprio, indevido e ilegítimo, por qualquer forma." Assim, disse, "ao Estado não é dado impedir que seja utilizado o crédito apurado nas operações que envolvem cobrança do tributo não cumulativo, o ICMS. Ainda que substituído, não perde o direito à fruição desse direito. Também os tomadores do serviço não podem aproveitarem-se dos créditos que efetivamente são de PROPRIEDADE do prestador de serviço de transporte interestadual".

Prosseguindo em sua argumentação, afirmou que os tomadores de serviços sucessivos de transporte não poderiam deixar de abater, do montante do tributo, os créditos que haviam sido apontados como seus, legitimamente. E que talvez tenha sido esta a razão da confusão feita pelo autuante ao glosar os créditos que os tomadores dos serviços deixaram de lançar e abater. Nesta linha de raciocínio, interpretou as determinações do art. 380, II e art. 382 do RICMS/97, informando que, se o tomador do serviço não seguia as determinações legais, somente restaria ao prestador do serviço lançar, de próprio punho, o crédito a que tinha direito.

Entendendo demonstrado o seu direito ao uso do crédito fiscal em discussão, requereu diligências para esclarecimento da verdade, a nulidade ou improcedência do lançamento fiscal.

O autuante (fl. 248) rebateu os argumentos de nulidade invocados pelo impugnante, pois restava provada a existência dos Termos de Início e de Encerramento de Fiscalização. Quanto ao fato de ter sido colada cópia do Auto de Infração no livro próprio da empresa, este ato encontra-se disciplinado em portaria do Exmo. Sr. Secretário da Fazenda Estadual.

No mérito, absteve-se comentar as arguições de inconstitucionalidade invocadas pelo impugnante, vez que não tinha competência para fazê-lo. E, quanto aos seus argumentos sobre o direito do crédito do ICMS substituto, os entendeu a margem da legislação vigente.

Informou, ainda, que às fls. 41 e 54 do PAF, havia anexado os Acórdãos CJF n.º 0772/01 Primeira Câmara e Acórdão CJF n.º 0258/01 da Segunda Câmara referentes à dois Autos de Infração lavrados sobre a mesma matéria com julgamentos procedentes, e que, inclusive, haviam sido quitados pelo autuado.

Manteve a autuação na sua totalidade.

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

*“Não existe qualquer fato ou circunstância que sinalize à nulidade da ação fiscal. A defesa invocou um chamado “Termo de Fiscalização”, onde o auditor fiscal deveria narrar as etapas seguidas para determinar a infração apurada, objetivando dar ao sujeito passivo a segurança necessária em saber se, como e porque estaria contrariando as normas tributárias vigentes, como determina o RICMS/97. Observo, inicialmente, que o RICMS/97 não cuida, especificamente, dos atos de fiscalização. Esta matéria está regulamentada no RPAF/99 (Decreto n.º 7.629/99), que determina a lavratura dos Termos de Início e de Encerramento da Fiscalização, e, neste último, deve ser registrada, de forma circunstanciada, os fatos relacionados com a ação fiscal (art. 28, § 3º do RPAF/99), visando dar ao contribuinte todas as informações que se façam necessárias para compreensão dos fatos. Isto foi realizado, inclusive o impugnante amplamente se defendeu.*

*Também, diante das determinações do art. 30 do RPAF/99, adiante transcrito, não posso considerar o argumento de que, como foi colado uma cópia do Auto de Infração no livro*

*Registro de Ocorrências, a ação fiscal encontra-se eivada de vícios insanáveis.*

*Art. 30. Quando o Auto de Infração for emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único, devendo neste caso o Auditor Fiscal consignar no livro de ocorrências, se houver, a forma de emissão do Auto de Infração, indicando seu número, a data da lavratura, o período fiscalizado e o valor do débito apurado.*

*Parágrafo único. Em substituição à anotação no livro de ocorrências dos elementos referidos neste artigo, poderá ser afixada nele uma cópia do Auto de Infração.*

*Adentrando no mérito da matéria posta em discussão, a acusação trata da falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, referente as prestações de serviços de transporte, devidamente escriturado nos livros próprios, pelo fato do autuado ter utilizado, indevidamente, créditos fiscais sobre a prestação sucessivas de serviço de transporte "substituído". A fiscalização detectou que a empresa apresentava, sempre, saldo credor do imposto. Refazendo seu conta corrente e analisando o livro Registro de Apuração do ICMS, constatou que o contribuinte creditava-se, mensalmente, do imposto devido por substituição tributária pelas empresas contratantes dos serviços sucessivos de transporte, conforme determinações dos arts. 380, 381 e 382 do RICMS/97.*

*Aqui não cabe a discussão de inconstitucionalidade das normas tributárias Estadual, acerca das restrições ao uso de créditos fiscais, conforme art. 167 do RPAF/99. O fato é que, o Estado da Bahia, ao regulamentar os serviços sucessivos de transporte, determinou (art. 380, II e 382, II do RICMS/97) que serão "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", os tomadores daqueles serviços, quando enquadrados no regime normal de apuração do imposto. Ou seja, passou a responsabilidade do recolhimento do imposto para os tomadores dos serviços contínuos de transporte. Assim, o autuado ao celebrar contrato sucessivo de prestação de serviço com outras empresas, deixou de ser o responsável tributário daqueles serviços, e seus clientes, os sujeitos passivos por substituição, podendo utilizar-se dos 20% dos créditos presumidos sobre tais serviços (pelo fato do autuado ser optante deste benefício), já que são, nesta condição, os responsáveis tributários.*

*No caso em tela, o autuado efetuou a escrituração fiscal considerando as receitas das prestações sucessivas de serviços de transportes como prestações sem débito do imposto, o que está correto. No entanto, erroneamente, lançou a título de crédito presumido, no campo "outros créditos", valores de imposto de responsabilidade dos tomadores dos serviços.*

*Diante do exposto, indefiro a solicitação de diligência, acorde art. 147, I do RPAF/99 e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração no valor de R\$130.569,51.*

*Observe, por fim, que a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 42, VI, "a" da Lei n.º 7.014/96 (60%) e não de 50% como indicado pelo autuante, vez que indicou a infração como imposto lançado e não recolhido. Entretanto, pela própria descrição da infração constante no corpo do Auto de Infração (sua tipificação) e das demais peças processuais, a irregularidade diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal do imposto devido por substituição pelos tomadores dos serviços de transporte sucessivos".*

*O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado, interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 0002-01/03.*

Inicia a peça recursal transcrevendo ensinamento do mestre Rubens Gomes de Souza que diz:

*“O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação; por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”.*

Segundo as lições do mestre citado, se a imputação do dever tributário for feita à pessoa que não tire vantagem econômica do fato tributado, estaríamos diante de sujeição passiva indireta.

Discerne sobre sujeição passiva indireta, e cita entendimento de Sacha Calmon analisando o artigo 121 do CTN sobre a questão, para a seguir afirmar que a legislação tributária baiana reforça esses conceitos quando estabelece que o tomador dos serviços de transporte deve reter do valor do serviço, que deveria ser pago diretamente ao prestado, o correspondente montante do tributo ICMS.

Cita a Constituição Federal Brasileira para lembrar que o ICMS deve ser tributo não cumulativo, o que autoriza o contribuinte a abater os custos com as operações anteriores para calcular o montante a ser depositado nos cofres públicos.

A arguição de inconstitucionalidade no foro administrativo serve tão-somente de liminar para ressaltar a ilegalidade, a abusividade e a Nulidade do Auto de Infração em defesa. Não pode o julgador argüir não ter competência para julgar porque foi exposto a inconstitucionalidade da interpretação empregada pelo autuante.

Transcreve Decisão do STF sobre o assunto, e afirma que a Nulidade do Auto de Infração defendida, passa pela arguição de inconstitucionalidade, partindo sempre do mais abrangente para o específico.

Retorna aos entendimentos dos mestres citados anteriormente, sobre sujeição passiva direta e indireta.

Embora optante pelo sistema de crédito presumido de 20%, em substituição tributária, jamais poderia deixar de fazer jus ao aproveitamento dos créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas para e de lançar mão da apuração do imposto pelo sistema de compensação débito e crédito (art. 96, XI).

Transcreve o artigo 96, XI, do RICMS, para discernir sobre a existência do crédito fiscal, que decorre do princípio constitucional da não cumulatividade do imposto e é um direito personalizado e intransferível que abriga todos que assumem os encargos necessários intrínsecos à realização de futuras operações tributadas, de modo a abater do imposto a recolher, o imposto decorrente destes encargos.

O crédito presumido em enfoque não é um benefício fiscal, mas um direito constitucionalmente garantido, individualizado e específico.

O detentor deste direito, no caso o efetivo prestador do serviço de transporte, ou usa os créditos fiscais normais ou usa o crédito presumido (alínea “b” do inciso XI, do art. 96).

O Estado não pode impedir que seja utilizado o crédito apurado nas operações que envolvem cobrança de tributo não cumulativo, o ICMS.

Ainda que substituído, não perde o direito à fruição deste direito.

Requer seja colhido posicionamento formal e Parecer escrito da PROFAZ, bem como pronunciamento dos outros órgãos técnicos consultivos, que de forma imparcial há de confirmar a abusividade e insustentabilidade deste Auto de Infração.

A PROFAZ analisa o Recurso Voluntário, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do Acórdão recorrido, fundamenta estar correto o procedimento fiscal, e opina pelo NÃO PROVIMENTO da petição recursal.

## **VOTO**

Neste Recurso Voluntário concordo integralmente com os fundamentos e o opinativo do Parecer PROFAZ de fls. 278e 279, dos Autos.

O recorrente fundamenta o “porquê” de sua preliminar de nulidade apresentada e discerne sobre inconstitucionalidade, sujeição passiva direta e indireta, substituição tributária, crédito presumido, e princípio da não cumulatividade dos impostos, oferecendo uma verdadeira e proveitosa lição sobre aplicabilidade da legislação tributária em vigência no nosso universo jurídico.

O artigo 167 do RPAF vigente não permite que seja apreciada inconstitucionalidade das normas estaduais vigentes na esfera administrativa.

A Nulidade apresentada na defesa inicial foi fundamentada e rechaçada pela 1ª JJF o seu não acolhimento, com o que concordo.

Quanto às razões de mérito, nada apresentou o recorrente inerente a demonstrativos ou levantamentos que contestassem os valores encontrados e reclamados pelo autuante.

Os argumentos teóricos apresentados já foram analisados e contestados tanto pela 1ª JJF, como pela PROFAZ que foi intimada a se pronunciar sobre a legalidade do procedimento fiscal.

O recorrente optou espontaneamente pelo benefício do crédito presumido sobre os serviços de transporte. Assim, o autuado ao celebrar contratos sucessivos de prestação de serviços com outras empresas, deixou de ser o responsável tributário daqueles serviços, e seus clientes, os sujeitos passivos por substituição, podendo utilizar-se dos 20% dos créditos presumidos sobre tais serviços já que são nesta condição os responsáveis tributários.

O autuante efetuou os lançamentos fiscais considerando as receitas das prestações sucessivas de serviços de transportes como prestações sem débito do imposto, porém, lançou também a título de créditos presumidos, no campo “outros créditos”, valores de imposto de responsabilidade dos tomadores de serviços.

O assunto em discussão está perfeitamente regulamentado pelos artigos 380, II e 382, II do RICMS/97, que disciplinou os serviços sucessivos de transporte e os responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição.

Quando se faz a opção para usufruir dos benefícios concedidos por um regime tributário especial, se abdica aos constantes do regime normal, optar e continuar se beneficiando do outro é uma incoerência fiscal, e não tem previsão legal.

Entendo correta a Decisão recorrida, e por não vislumbrar fundamentos capazes de modificá-la, concordo com a PROFAZ e voto pelo NÃO PROVIMENTO deste Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206918.0005/02-0**, lavrado contra **TRANSPORTADORA RODOMODAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$130.569,51**, sendo R\$99.158,01, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VI, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$31.411,50, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VI, “a”, da referida lei, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIEIRO COSTA – REPR. DA PROFAZ