

A. I. N° - 206973.0001/04-9  
AUTUADO - CARGILL AGRÍCOLA S.A.  
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA  
ORIGEM - IFEP-METRO  
INTERNET - 02.09.04

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0312-02/04**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO UTILIZADO COM BASE EM VIA DE DOCUMENTO FISCAL QUE NÃO A PRIMEIRA. **b)** CRÉDITO UTILIZADO EM DUPLICIDADE. **c)** CRÉDITO ESCRITURADO COM BASE EM CÓPIA DE DOCUMENTO FISCAL. **d)** NÃO EXIBIDO À FISCALIZAÇÃO O DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO IMOBILIZADO **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações reconhecidas pelo sujeito passivo. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. Configurada a responsabilidade do autuado, o tomador do serviço de transporte, pois, 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime. Vencido o voto do relator.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/5/04, apura os seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS através de via de documento fiscal que não a primeira, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 45,90, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em virtude de lançamento feito em duplicidade, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 61,20, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em virtude de lançamento feito com base em cópia de documento fiscal, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 1.868,43, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por não ser exibido à fiscalização o documento fiscal correspondente, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 63,75, com multa de 60%;
5. falta de pagamento da diferença de alíquotas referente a aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 10.148,72, com multa de 60%;

6. falta de pagamento da diferença de alíquotas referente a aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 25.669,80, com multa de 60%;
7. falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, sendo lançado imposto no valor de R\$ 293.656,22, com multa de 60%.

O sujeito passivo apresentou defesa declarando reconhecer as infrações descritas nos itens 1º a 6º. Quanto ao item 7º, chama a atenção para a redação dos arts. 380 e 382 do RICMS/97, argumentando não ser responsável pelos tributos devidos pelas empresas transportadoras na situação em exame. Transcreve trechos dos dispositivos regulamentares salientados. Observa que nos Conhecimentos de Transporte foi feito o destaque do imposto pelas transportadoras. Assinala que algumas transportadoras são inscritas no SimBahia, na condição de empresas de pequeno porte, de modo que, em relação a estas, não se aplica a substituição tributária, conforme previsão regulamentar. Protesta que não lhe é possível provar que os transportadores recolheram o imposto destacado nos documentos, pois se trata de elementos probatórios pertencentes a terceiros, aos quais não tem acesso, mas considera que a fiscalização pode fazer as averiguações cabíveis em tal sentido. Pede que o item 7º do Auto de Infração seja declarado improcedente. Requer a realização de diligência fiscal junto aos transportadores, a fim de se comprovar o recolhimento do imposto pelos mesmos. Pede, ainda, que todas as intimações relativas a este processo sejam encaminhadas diretamente para a sede da empresa, em São Paulo, no endereço indicado ao final da petição. Juntou documentos.

A auditora responsável pelo procedimento prestou informação relatando certas providências adotadas durante a ação fiscal, para evitar que fossem lançados valores indevidos. Assegura que no levantamento efetuado não constam serviços de transporte prestados por contribuintes inscritos na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte. Diz que os trabalhos foram desenvolvidos com o acompanhamento de prepostos da empresa. Aduz que a autuação foi feita porque a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações sucessivas é atribuída ao tomador do serviço, quer na condição de remetente, quer na condição de destinatário. Diz que a defesa se limitou a citar os artigos do regulamento do imposto. Repete que no demonstrativo elaborado não foram incluídas as prestações de serviços efetuadas por empresas inscritas na condição de microempresas ou empresas de pequeno porte. Considera caracterizado o caráter de prestações sucessivas na situação em exame. Opina pela manutenção da autuação.

## VOTO VENCIDO

Está em discussão apenas o 7º tópico do Auto de Infração, em que o sujeito passivo é acusado de ter deixado de reter o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Há nesse caso uma questão melindrosa de interpretação dos dispositivos regulamentares nos quais se apóia a ação fiscal, mais especificamente no que concerne aos arts. 380, II, e 382, I, do RICMS/97.

O art. 380, II, remete a tipificação para o 382, I, anunciando que o tomador do serviço de transporte interestadual e intermunicipal é responsável tributário nas prestações sucessivas de serviços de transporte.

Surge aqui um problema: o que são “prestações sucessivas”?

É evidente que, ao ser efetuada a primeira prestação, não se pode falar em prestação “sucessiva”, pois esse adjetivo diz respeito a alguma coisa que sucede a outra, que se repete de forma consecutiva.

Agora, pergunto: e quando for efetuada a segunda prestação, ela é “consecutiva”? Entendo que, literalmente, pegando o vocábulo em seu sentido puramente gramatical, deixando de lado toda e qualquer consideração lógica, a resposta é “sim”: a segunda prestação é consecutiva.

No entanto, como julgador, eu tenho o dever jurídico de interpretar a norma segundo critérios de hermenêutica, e não literalmente. Posso não me sair bem nessa empreitada, mas pelo menos tenho o dever de me empenhar nesse sentido. Assim, faço a seguinte consideração: e se a segunda prestação (que, por ser segunda, é “consecutiva”) ocorrer seis meses depois, um ano depois, ou dez anos depois? Que tipo de controle será esse que a empresa tomadora do serviço terá de fazer, toda vez que contratar um transportador, tendo de lembrar, ou escarafunchar os arquivos, ou fazer uma varredura nos sistemas informatizados para saber se esse transportador, alguma vez na vida, já prestou algum tipo de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal? Isso faz sentido?

Vou supor que eu esteja errado, e a segunda prestação não seja “consecutiva”. Então, a partir de quando se considerará determinada prestação como sendo consecutiva, seria a partir da terceira? Ou da quarta? Ou da quinta? Não seria a partir da décima?

Essa indefinição acarreta um problema gravíssimo. Suponha-se, por exemplo, que seja feita uma prestação de serviços. Como é a primeira, não há a responsabilidade pela retenção do imposto. Depois, com o passar do tempo, ocorrem outras prestações pela mesma transportadora. Nesse caso, ao ser feito o levantamento fiscal, devem ser incluídas no levantamento todas as prestações, inclusive a primeira?

Noto que a redação originária do inciso II do art. 380 era assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações de *serviços de transporte vinculados a contrato para prestações sucessivas*, nos termos do art. 382” (grifei).

Com essa redação, ficava claro que uma empresa, ao firmar um contrato com determinada transportadora para prestações sucessivas de serviços, tornava-se responsável pelos tributos devidos pela transportadora. O vínculo jurídico da obrigação tributária tomava por referência um documento escrito, uma prova material, palpável, apta a fazer prova em situações questionáveis.

Através da Alteração nº 17, foi feita uma modificação dos dizeres do inciso II do art. 380 do RICMS/97, que ficou assim: “II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas *prestações sucessivas* de serviços de transporte, nos termos do art. 382” (grifei).

Como não percebo qual a finalidade da alteração, suponho que tenha sido apenas para aperfeiçoar o texto, tornando-o mais escorreito, haja vista que a redação originária dizia o óbvio. Nesse ponto, concordo com a alteração, pois, realmente, o óbvio não precisa ser dito na legislação, o óbvio simplesmente se deduz, e pronto. Sendo assim, entendo que, apesar de o novo texto haver suprimido a referência a “contrato para prestações sucessivas”, considero que tal referência esteja implícita, pois, sem um contrato, é impossível saber, desde o início, se haverá prestações sucessivas.

Entendo, portanto, interpretando o dispositivo assinalado, que a atribuição da responsabilidade pela retenção do imposto se dá quando existe um contrato de prestação de serviços, em que se materialize o compromisso que sirva de supedâneo à norma jurídica da substituição tributária no caso concreto. Do contrário, haveria uma insegurança inadmissível, tanto para o Estado, como

para o contribuinte, o que é inconciliável com os princípios da certeza, da segurança, da não-surpresa, da legalidade cerrada, do “*numerus clausus*”.

Há ainda um complicador neste caso. O levantamento fiscal abrange os anos de 1999, 2000, 2001 e 2002. Ocorre que a supramencionada Alteração nº 17 (Decreto nº 7.824/00), que mudou o texto do inciso II do art. 380 do RICMS/97, é de julho de 2000 (DOE de 18/7/00). Sendo assim, não teria como se fazer retroagir a sua aplicação.

Além disso, os cálculos podem estar errados, pois não consta que tenha sido verificado se as transportadoras são optantes, ou não, pelo crédito presumido previsto no art. 96, XI, do RICMS/97. O art. 382, I, “d”, prevê que será levado em conta, para fins de abatimento do imposto a ser retido, eventual direito a crédito presumido relativo à prestação do serviço de que trata este artigo, desde que o transportador faça jus a tal benefício.

Se estou certo em minha conclusão quanto ao sentido do inciso II do art. 380, resta analisar agora o preceito do art. 382, I. Caso haja contrato de prestação de serviços firmado entre o tomador e o prestador, assumindo o tomador do serviço, nos termos do art. 380, II, c/c o 382, I, a condição de responsável por substituição pelos tributos devidos pelo prestador, prevê a alínea “a” do inciso I do art. 382 que o tomador:

“a) fará constar, nas Notas Fiscais que acompanham a carga:

- 1 – declaração de que o ICMS sobre o serviço de transporte é de responsabilidade do tomador;
- 2 – referência ao ato concessório do regime especial de que cuida o inciso seguinte, quando for o caso;”

Examinando as Notas Fiscais anexadas às fls. 130 e seguintes, noto que não constam nelas tais indicações. E não constam exatamente porque, neste caso, não há substituição tributária, por falta de adequação dos fatos à hipótese normativa.

Tanto não há substituição tributária que os emitentes dos documentos destacaram o tributo nos documentos fiscais, conforme passo a assinalar:

TRANSPORTADORA	CTRC	FL.	ICMS DESTADADO
Transnapoli	1417	131	13,60
	1418	130	23,12
	1419	130	30,24
	1420	130	25,92
Monte Azul	143	136	76,50
	146	138	160,65
	150	137	76,50
Transfronteira	366	141	79,05
	368	142	45,90
	370	140	8,16
Betel	202	148	38,53
	204	147	35,47
	284	147	181,88
Lua de Prata	1201	151	71,40
	1241	151	151,47
	299	152	128,52
Transborba	126	155	55,25
	127	154	8,50
	128	153	59,50
Rota 27	1318	159	32,40
	2032	158	114,75
	2033	158	119,34

Celine	96	179	58,65
	97	178	17,85
AGR Transportes	546	181	36,72
	549	181	42,84
	556	182	42,84
Transgatão	1724	185	15,30
	1745	184	15,30
	1755	184	28,77
Transclea	2465	195	1,61
	2466	195	8,07
	2467	194	8,07
AVP Transportes	187	202	7,65
	188	202	3,06
	190	201	13,00
Corujão	2135	212	97,20
	2137	212	97,20
	2138	211	87,12
Bafertil	240	219	29,88
	241	218	25,92
	250	217	39,50
Nina Transportes		224	174,42
Trecsel	15	225	86,70

Noto, afinal, que, nos termos do § 1º do art. 382 do RICMS/97, a substituição tributária implica que a emissão dos Conhecimentos de Transporte seja feita sem destaque do imposto. Conforme assinalei no quadro acima, os Conhecimentos foram emitidos com destaque do imposto, confirmando que não houve, nem deveria haver, substituição tributária.

Como se vê, o imposto está destacado nos documentos fiscais. Não houve prejuízo para o Estado. Não é razoável que o tributo seja pago duas vezes relativamente aos mesmos fatos.

A defesa requereu a realização de diligência para que a fiscalização verificasse junto aos prestadores de serviços se o imposto destacado nos documentos fiscais foi pago. Indefiro o pedido de diligência haja vista que esse tipo de verificação é trabalho de rotina, segundo as programações fiscais desenvolvidas pela fiscalização, de modo que tais verificações serão efetuadas no devido tempo, se já não o foram, segundo os critérios usuais e as praxes do fisco estadual. A verificação requerida pela defesa implicaria inclusive mudança substancial do fulcro da autuação em exame.

Concluo que não está havendo falta de pagamento de imposto ao Estado.

O lançamento do crédito tributário consubstanciado no item 7º é indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

A infração 07 refere-se à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

Consta ainda na descrição dos fatos, à fl. 04: “Conforme DEMONSTRATIVO DAS AQUISIÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE (OPERAÇÕES SUCESSIVAS) relativamente aos serviços tomados de prestadores de serviço de transporte inscritos na condição NORMAL, ora como adquirente, ora como destinatário das mercadorias, transportadas, cujos créditos foram efetivamente utilizados como se constata dos lançamentos nos livros REM sem que o ICMS houvesse sido recolhido.

Anexamos Cópias de CTRC (fls. 130 a 125) (sic) e cópia dos livros registro de Entradas (fls. 126 a 727)."

Esta irregularidade está embasada nos Conhecimentos de Transportes que se encontravam na empresa autuada e que compõem o presente Auto de Infração, conforme cópias de fls. 130 a 225.

Julgo ser conveniente analisar o histórico da responsabilidade atribuída ao tomador de serviços de transporte, na qualidade de substituto tributário, como passo a fazê-lo:

A Constituição Federal vigente, atribuiu à lei complementar a disposição sobre substituição tributária, no art. 155, inciso XII.

Deste modo, em atendimento à Lei Maior, a Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nos artigos 5º, 6º, 7º, tipificou a substituição tributária, nos seguintes termos:

*Art. 5º Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.*

*Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário (redação atual dada pela LC nº 114/02).*

*§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

*§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

Com base na autorização acima, o Estado da Bahia, através da Lei nº 7.014/96, na Subseção IV, "Da Substituição Tributária por Antecipação e das Demais Hipóteses de Pagamento por Antecipação", no art. 8º, V, atribuiu ao contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados.

Com vistas à regulamentação da Lei acima, o Regulamento do ICMS, vigente, em dispositivos específicos, trata da matéria como segue:

*Art. 380. "São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

*II – o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.*

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

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

**Art. 382.** Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:

*I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte (Redação atual dada pela Alteração nº 14, (Decreto nº 7725), de 28/12/99, DOE de 29/12/99.):*

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

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

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

Deste modo, ultrapassada a questão da legalidade da cobrança do ICMS do substituto tributário, no caso de prestação de serviços de transportes sucessivos, Roque Carazza, com a clareza que lhe é peculiar, esclarece que transportes sucessivos: “é o serviço de transporte que se desenvolve por etapas, envolvendo vários municípios, localizados em diversos Estados, ou passando pelo Distrito Federal”

No caso em lide, a argumentação da defesa prende-se, basicamente aos fatos: não há prestações sucessivas, não possuía sequer contrato de prestação de serviço com as transportadoras com as quais operou, e consta em alguns conhecimentos de transporte o destaque do ICMS.

Analizando estes argumentos, observo que, a contrário sensu, em alguns documentos consta a expressão: “Dispensa de emissão de conhecimento de transporte a cada prestação autorizada nos termos do inciso II do art. 382 do RICMS”. (conforme documentos de fls. 155, 154, 153,149, )

Quanto à alegada falta de contrato de prestação de serviço, entendo que, embora o contrato formal, de operações sucessivas, não tenha sido juntado aos autos, ou até mesmo não tenha sido formalizado solenemente, tal fato não desnatura a responsabilidade do tomador, pois trata-se de exigência formal, irrelevante para a caracterização do fato gerador.

Neste sentido, dispõe o art. 2º, § 1º, IV da Lei nº 7.014/96:

*“É irrelevante para a caracterização do fato gerador, o cumprimento de exigências legais, regulamentares ou administrativas, referentes às operações ou prestações.”*

Portanto, o autuado, na qualidade de responsável por substituição, sub roga-se nos direitos e obrigações do contribuinte, estendendo-se a sua responsabilidade à punibilidade por infração tributária.

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

*Art. 382 .....*

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

- a) no transporte de cargas, quando o documento fiscal relativo à mercadoria for emitido por terceiro que não o tomador;*
- b) no caso de transporte ferroviário.*
- c) no transporte efetuado por empresa inscrita na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.*

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

Outrossim, o argumento do autuado de que há prestações de serviços de transporte que foram realizados por microempresa ou empresa de pequeno porte, o autuante ao prestar a informação fiscal, esclareceu que no levantamento efetuado não constam serviços de transporte prestados por contribuintes inscritos na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

Quanto ao suposto recolhimento do ICMS pelos prestadores de serviços, entendo que cabe-lhes o pedido de repetição do indébito, pois a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto nas operações sucessivas é atribuída ao tomador do serviço, quer na condição de remetente, quer na condição de destinatário.

Deste modo, considero caracterizado o caráter de prestações sucessivas na situação em exame, sendo legítima a exigência fiscal, deste item, em sua totalidade.

Ante o exposto voto o Auto de Infração PROCEDENTE.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por votação não unânime, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206973.0001/04-9, lavrado contra CARGILL AGRÍCOLA S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 331.514,02, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2004.

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA/VOTO VENCEDOR