

PROCESSO	- A. I. Nº 269181.1201/04-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COOPERATIVA DOS MOTORISTAS AUTONOMOS DO PASSÉ LTDA – COOMAP
RECORRIDOS	- COOPERATIVA DOS MOTORISTAS AUTONOMOS DO PASSÉ LTDA – COOMAP e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0136-05/05
ORIGEM	- INFRAZ SANTO AMARO
INTERNET	- 22/06/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0220-12/06

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente comprovada, pois em algumas situações, o objeto da presente ação fiscal, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, e por isso sujeito a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, é do tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de transporte, nos termos do art. 382 do RICMS/97. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 22/12/04, para exigir ICMS no valor total de R\$884.146,39, mais multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS referente a prestações de serviços de transporte não escrituradas nos livros próprios. Consignou o autuante que foram emitidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços (NFPS) nas operações de serviços de transporte de passageiros em roteiros intermunicipais, não sendo apurado o ICMS devido nas referidas operações.

O autuado interpõe defesa administrativa às fls. 560 a 570, argumentando, inicialmente, que tem como atividade econômica tanto a locação de veículos, quanto à prestação de serviços de transporte, e que por isso, ora é contribuinte do ICMS, ora do ISS, neste último até a publicação da Lei Complementar nº 116/2003. Prosseguindo, descreve, sucintamente, a infração a ele imputada, o seu valor e a tipificação legal. Aduz que o autuante considerou no Auto de Infração como se todas as prestações de serviço de transporte fossem realizados no Estado da Bahia, não levando em conta a realidade dos fatos. Assinala que a maioria de seus clientes, por força de lei, está submetida à obrigatoriedade da realização de processo licitatório, o qual já traz consignado em seu edital, muitas vezes, o tributo incidente. Explica que a diferença entre locação e prestação de serviço de transporte, é que a primeira consiste em estar o veículo à disposição do tomador, que o usufrui como se fosse seu e é de sua total responsabilidade. Já na prestação de serviço de transporte o objeto será o mero transporte, assumindo o transportador todas responsabilidades. Observa que o estabelecimento de pontos referenciais de deslocamento nos editais ou contratos deles decorrentes, não descaracteriza a locação de serviços, prestando apenas para definição do preço de locação. Ressalta que o bem locado ou agregado por outros serviços, a exemplo de combustível ou motorista, não descaracteriza a natureza específica da locação, trazendo Decisão do STJ sobre a questão (Recurso Especial nº 1995/0059361-0).

Quanto aos contratos, ressalta que cada um possui a sua particularidade. Informa que os contratos com a TRANSPETRO são exclusivamente de prestação de serviço de transporte e servem

para Bahia e Pernambuco, só que o carro que transita na Bahia não transita em Pernambuco e vice-versa. Não obstante, o autuante os considerou como prestando serviço para a Bahia, e esse equívoco se deve porque nas Notas Fiscais para Pernambuco está assentado como Município da Bahia, no entanto no preenchimento das notas fiscais fica explícito que o transporte é feito para município de Pernambuco. Dessa forma não estão sujeitas ao ICMS do Estado da Bahia.

No tocante aos contratos com a PETROBRAS, assevera que esses também se referem à locação de veículos para operação na Refinaria Landufo Alves e nos contratos já estão discriminados os tributos incidentes, definidos no processo licitatório. Concluído esse processo, e assinado o contrato, na execução a Petrobrás retém os respectivos tributos, seja ISS ou ICMS, conforme a natureza, transporte ou locação. Afirma que nos serviços para a Petrobrás, constam nas notas fiscais, o tipo de serviço que foi prestado, e há destaque do imposto devido. Reclama que o lançamento apresenta falhas, ao se valer de informações para a formação de preço com o fim de descaracterizar a locação, não levando em conta se o veículo está ou não à disposição da locatária, o que é de fundamental importância para definir a incidência ou não do tributo.

Em relação a TERMOBAHIA, sustenta que esse contrato tem a mesma característica dos firmados com a PETROBRAS e a TRANSPETRO, assim como os procedimentos de retenção do tributo. Acrescenta que por essa razão descabe o valor apurado nas notas fiscais emitidas para essa empresa, já que o imposto fora retido e recolhido pela própria empresa, embora o tributo tenha sido o ISS, estando o contribuinte impossibilitado de alterá-lo. Protesta pela realização de diligência com o fito de se apurar a efetiva natureza da avença.

Disse que o contrato com a FUNDAÇÃO JOSÉ SILVEIRA é em verdade locação de automóveis, os quais são operados pela locatária, apresentando como argumento nesse sentido que esse contrato não especifica a quilometragem, sendo ela livre. Aduz que os veículos são operados pela locatária, que determina com absoluta independência a sua utilização. Tanto é assim, que no contrato além da previsão de quilometragem livre, contratada, uma parcela refere-se à quilometragem excedida.

Argumenta que nos contratos firmados com a PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO SEBASTIÃO DO PASSE e de CATU, os serviços atendem às duas naturezas, contudo as notas fiscais, objeto da autuação, referem-se à locação de ônibus e vans devidamente licenciados, daí o autuado, não obstante haver sofrido a retenção do ISS por parte dos respectivos municípios, submete-se ao quanto posto no AI e está ultimando as determinações para que se proceda ao parcelamento, na forma prevista na legislação.

Quanto aos outros contratos, além dos já declarados, explica que é prestadora de serviço para o MOVIMENTO DOS SEM TERRA (MST), SINDICATO DOS TRABALHADORES RURAIS DE SÃO SEBASTIÃO DO PASSÉ e a empresa FALCÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. Nesses casos apresentou as notas fiscais, que foram apensadas ao processo, e não obstante haja recolhido o ISS, reconsidera o entendimento, razão pelo qual está determinando o respectivo pagamento do ICMS.

Requer a aplicação do percentual de 20%, referente ao crédito presumido concedido aos prestadores de serviços de transporte, como opção do contribuinte, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas, conforme disposto no art.96, XI do RICMS. Finaliza, pedindo a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls.950 a 952, elabora uma síntese das razões defensivas, observando que entende serviço de transporte como aquele em que o contribuinte fornece ao tomador de serviço o veículo, tendo responsabilidade quanto ao combustível, manutenção e sendo os motoristas seus empregados. Ressalta que nos contratos firmados com a TRANSPETRO e com a PETROBRAS, verifica-se nas suas cláusulas que a responsabilidade pelo veículo, sua conservação e de seu motorista é do autuado, e não do tomador de serviço, caracterizando assim serviço de transporte. Quanto ao contrato celebrado com a TERMOBAHIA também pode verificar que a responsabilidade é toda da COOMAP e não do tomador de serviço, o que confirma a natureza deste como prestação de serviços de transporte. Analisando o contrato

com a FUNDAÇÃO JOSÉ SILVEIRA, vislumbra que este se restringe a serviço de transporte de passageiros e não de locação de veículos. No que se refere ao MOVIMENTO DOS SEM TERRAS, PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO SEBASTIÃO DO PASSÉ, PREFEITURA MUNICIPAL DE CATU, O SINDICATO DOS TRABALHADORES RURAIS DE SÃO SEBASTIÃO DO PASSÉ e a empresa FALCÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, aduz que o próprio contribuinte reconhece a autuação.

Afirma que descabe o direito de crédito presumido de 20% do valor do ICMS devido nas prestações, pois o RICMS/BA é claro ao afirmar, é uma opção do contribuinte e que deve ser lavrado Termo de Opção no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência, consignando, entre outros dados, a data do benefício. Informa que o autuado usufrui o benefício de calcular o imposto, aplicando o percentual de 5% sobre o valor da receita bruta, prevista no art.505-A do aludido regulamento, já contemplado no cálculo do valor devido no Auto de Infração. Pugna pela procedência da autuação.

Este PAF foi julgado pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0149-02/05, tendo esta decidido pela nulidade da autuação quanto aos contratos firmados com a PETROBRÁS, TRANSPETRO e TERMOBAHIA, uma vez que essas empresas são inscritas no cadastro normal de contribuintes de ICMS, neste Estado, e como tal são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, na qualidade de tomadoras (contratante), nas prestações sucessivas de transporte, nos termos do art.382 do RICMS/97. Consta do referido Acórdão à recomendação que se renove a ação fiscal, para apuração de possíveis créditos tributários, junto àquelas empresas. Quanto aos contratos celebrados com a Fundação José Silveira, concluiu que se trata de prestação de serviços de transporte, pois há exclusividade em sua prestação, toda a responsabilidade pelo serviço prestado é do transportador, o itinerário é fixo, com roteiro pré-estabelecido. Ressaltou que o autuado reconheceu a procedência dos valores cobrados referentes às notas fiscais que tiveram como emitentes a Prefeitura Municipal de São Sebastião do Passé, a Prefeitura Municipal de Catu, o Movimento dos Trabalhadores Sem Terra, o Sindicato de Trabalhadores Rurais de São Sebastião do Passé e a empresa Falcão Indústria e Comércio.

O autuado apresenta Recurso, nomeando de EMBARGOS DE DECLARAÇÃO (fls.372/375), pretendendo esclarecimento sobre a alegação de que faz jus ao crédito de 20% no período anterior ao regime especial de recolhimento de 5% sobre a receita bruta, uma vez que a JJF não se pronunciou sobre o tema. O auto em exame foi encaminhado a PROFIS (fls.986), que opina pela decretação da nulidade da Decisão, com refazimento do julgamento de 1<sup>a</sup> instância. O despacho é ratificado pela Procuradoria do Estado, que se manifesta pelo recebimento da manifestação do contribuinte como Recurso Voluntário. Este é apreciado pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, que proleta Decisão pela nulidade da Decisão da JJF, por esta não ter apreciado todas as alegações da defesa, acompanhando assim o Parecer da PROFIS.

O julgador de Primeira Instância emite o seguinte voto:

*"A Decisão anterior, prolatada pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0149-02/05, foi tornada nula por falta de apreciação quanto à alegação do autuado de que faz jus ao crédito de 20% no período anterior ao regime especial de recolhimento de 5% sobre a receita bruta. O art.96, XI do RICMS que trata do assunto, preconiza a adoção de alguns procedimentos com o fim de validar essa opção, quais sejam: o contribuinte não poderá se valer de outros créditos fiscais, além de ficar obrigado a lavrar "Termo de Opção" no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, na parte destinada à transcrição de ocorrências fiscais, consignando o nome, a firma ou razão social, a inscrição estadual, o número no CNPJ, a data a partir da qual fará a opção, a declaração expressa do regime a ser adotado e menção que esta opção alcançará todos os estabelecimentos localizados no território nacional, na hipótese da alínea "b". Assevera o autuante que esse procedimento não foi seguido pelo autuado, motivo pelo qual não concedeu o crédito solicitado. Na defesa apresentada, o contribuinte não acostou prova com o fim de elidir a*

acusação. O RPAF (Decreto nº 7629/99) estabelece em seu art.123, §5º que a defesa é o momento oportuno para se apresentar as provas disponíveis, sob pena de preclusão do direito. Como o contribuinte assim não procedeu, rejeito a solicitação feita quanto à dedução de 20%, referente ao crédito presumido concedido aos prestadores de serviços de transporte, como opção do contribuinte, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas. Quanto à solicitação de diligência sobre os serviços prestados a TERMOBAHIA, indefiro, pois os elementos trazidos aos autos são suficientes para o deslinde da questão.

Constatou da análise dos autos que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, referente às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte, é do tomador do serviço, quando este estiver inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de transporte, nos termos do art. 382 do RICMS/97. Estão nesta condição, os contratos celebrados com as empresas TERMOBAHIA, PETROBRÁS e TRANSPETRO. Dessa maneira, descabe a exigência quanto a essas empresas, uma vez que restou provado a ilegitimidade passiva dessas na relação jurídico tributária em análise. Em sendo assim, desconstituo a autuação na parte relativa à cobrança de ICMS das empresas citadas acima. Recomendo ainda a renovação da ação fiscal, para apuração de possíveis créditos tributários, junto a essas empresas.

O autuado reconhece o cometimento da infração para os contratos firmados com a Prefeitura Municipal de São Sebastião do Passé, a Prefeitura Municipal de Catu, o Movimento dos Trabalhadores Sem Terra, o Sindicato de Trabalhadores Rurais de São Sebastião do Passé e a empresa Falcão Indústria e Comércio, motivo pelo qual não me pronuncio sobre os mesmos.

Quanto ao contrato celebrado com a Fundação José Silveira, vislumbro, face às cláusulas constantes no referido contrato, que se trata de prestação de serviços de transporte e não locação de veículos. Vê-se que a responsabilidade pelo serviço prestado é do transportador, o percurso é fixo, com roteiro pré-estabelecido. Configura-se assim os requisitos tidos pela doutrina<sup>1</sup> como caracterizadores do contrato de transporte: bilateral, oneroso, comutativo, consensual, sujeitando-se o transportador a conduzir a pessoa, de um local para outro, em tempo certo e previamente estabelecido, no horário publicado, ou segundo o estipulado, bem como a arcar com eventuais riscos ocorridos durante a prestação. Corrobora o entendimento aqui manifestado, transcrevo algumas cláusulas contratuais:

*Na cláusula segunda o percurso encontra-se previamente definido, tal como Trecho 01 – Salvador – Araçás, Trecho 02 – Alagoinhas – Boracéia - Araçás e Trecho 03 – Alagoinhas – Bálsmo. No item 2.5 está acordado que a Contratada prestará os serviços de segunda a Sexta-Feira, com carga horária diária de 12 horas, devendo ser paga as horas excedentes ao preço de R\$5,00 (cinco reais).*

*Item 6.5 reza que a CONTRATADA deverá refazer, às usas expensas e de imediato, os serviços recusados pela Contratante, sendo que na hipótese em que a Contratante não queira que os serviços sejam feitos pela Contratada, esta, desde já, autorizada a contratar uma terceira empresa para concluir o serviço recusado. Resta provado assim, a sujeição ao interesses do contratante, caracterizando assim a prestação de serviços de transporte.*

*Item 6.6. A CONTRATADA deve manter seus empregados/cooperados normalmente uniformizados, de acordo com o padrão da Contratante para Uniformes de Terceiros, anexo a este contrato, assim como fornecer e manter os seus empregados/cooperados equipados com os EPIs necessários, de acordo com a legislação em vigor. Comprovando assim que o contrato ultrapassa a mera locação, firmando como uma prestação de serviços de transporte*

*Item 7.2 A CONTRATADA assume total e exclusiva responsabilidade sobre todo e qualquer acidente de trabalho, trajeto ou doença profissional ocorrido com seus*

<sup>1</sup> Caio Mário da Silva Pereira, (Instituições de Direito Civil, Vol. VIII, 11ª edição, Ed. Forense)

*empregados/cooperados e daquelas a seu serviço, devendo responder, civil e criminalmente, sem qualquer limitação. O risco é assumido pela contratada.”*

*Manifesta, finalmente, o entendimento de que é legítima a exigência fiscal para o contrato firmado com a Fundação José Silveira, razão pela qual mantenho a autuação fiscal e em face de todo o acima exposto, julga PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em lide, remanescedo o débito conforme demonstrativo que apresenta, no valor de R\$ 28.626,09.”*

A JJF recorre de Ofício da Decisão.

Em seu Recurso Voluntário o recorrente requer a apreciação da questão relativa ao crédito presumido, argumentando: “*Na oportunidade da impugnação ao Auto de Infração foi levantada a questão relativa ao crédito presumido, conforme art. 96, IX, b, do RICMS, que é de 20% sobre a alíquota base de 17%, o que importa, por conseguinte, ser a incidência da ordem de 13,6%. O Auditor Fiscal, na defesa que fez da impugnação, disse ser aplicável ao caso, posto que a COOMP já era beneficiária pelo regime de cálculo especial, recolhendo 5% sobre o valor da recita bruta, previsto no art. 505-A do RICMS. Ocorre, todavia, que, como se pode notar, tanto na planilha que acompanha o Auto de Infração quanto da que resultou do Acórdão, há dois momentos distintos nos cálculos da tributação: um antes do benefício do art. 505-A, quando se passou a recolher 5% sobre a receita bruta. O que se busca, portanto é a aplicação da alínea b do inciso IX do art 96, somente sobre o período em que estava a Embargante submetida à alíquota normal de 17%, conforme lhe faculta a legislação específica. O Acórdão em referência, no entanto, ao reapreciar a matéria, acolheu o argumento do agente autuante de que o contribuinte não fizera prova da relação intersubjetiva que compreende a Fazenda Pública e o Contribuinte. No caso, o convênio que concede o benefício que ora requer seja reconhecido, foi celebrado com a própria SEFAZ, desnecessário, por conseguinte, a produção de tal prova, sendo suficiente mencionar a sua existência. Com efeito, vê-se que a planilha que o integra, especificamente no “Voto”, que os cálculos daí resultantes não levaram em consideração o crédito presumido, conforme a legislação faculta. (Transcreve o inteiro teor do art. 96, XI, b, do RICMS). Com efeito, o RICMS/97 determina que a incidência seja normal, através de conta corrente na sistemática de débitos e créditos, com recolhimento da diferença, no sistema de não cumulatividade, com alíquota normal de 17% sobre o valor da prestação do serviço, porém com a utilização dos créditos correspondentes previstos na legislação, como acima demonstrado. Como se vê, existindo, como de fato e de direito existe, o termo legal que permite o regime de tributação mencionado, independe de produção de prova, como aventado pelo autuante em sua defesa, fazendo jus, portanto, o autuado, à mencionada alíquota, até mesmo em razão do princípio da verdade real.”*

A PGE/PROFIS, depois de aprofundada análise do conceito de benefício fiscal e das espécies existentes em nosso ordenamento jurídico, afirma que, no caso em epígrafe, “*percebe-se prima facie, que o benefício fiscal normatizado no art. 96 (que transcreve) é uma espécie da benesse fiscal condicional, onde a irradiação dos efeitos concretos da norma demanda um consentimento expresso do sujeito passivo da relação jurídica tributária*”.

Concluindo diz que, dessa forma não há como se emprestar vazão à tese recursal da desnecessidade da produção de prova desse ato dispositivo do autuado, não se podendo, portanto, conferir-lhe o indigitado benefício, por se tratar de benesse fiscal condicional. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O cerne da questão resume-se na necessidade ou não da formalização da opção prevista na norma, a fim de que o contribuinte possa fazer jus ao benefício legal, nos termos do art. 96, XI, b do RICMS/97. Parece-me evidente, que em sendo opcional, conforme disposto no inciso XI do citado art. 96, **como opção do contribuinte**, é indispensável a adesão expressa para que a norma produza seus efeitos. Concordo integralmente com o entendimento do ilustre procurador, quando

afirma tratar-se de um ato jurídico bilateral, condicionado à voluntária e expressa adesão do contribuinte.

Quanto ao Recurso de Ofício, o julgador excluiu corretamente as parcelas referentes ao tributo proveniente da prestação de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais das empresas inscritas na condição de contribuinte normal, sujeito passivo por substituição, responsáveis pela retenção na fonte do imposto devido. Manteve as demais parcelas, sem contestação por parte do autuado.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO a ambos os Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269181.1201/04-2, lavrado contra **COOPERATIVA DOS MOTORISTAS AUTÔNOMOS DO PASSÉ LTDA. - COOMAP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$28.626,09, sendo R\$340,00, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art.42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$28.286,09, acrescido da multa de 70%, prevista no mesmo dispositivo legal citado, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS