



ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS

RESOLUÇÃO nº 453 /2009  
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO  
15ª SESSÃO EXTRAORDINÁRIA de 18/02/2009  
PROCESSO DE RECURSO nº 1/3342/2005  
AUTO DE INFRAÇÃO nº 1/200509563  
AUTUANTE: Francisco Afrânio Lima P. Júnior - mat. 104072-1-4  
RECORRENTE: Célula de Julgamento de 1ª Instância e Expresso Guanabara S/A.  
RECORRIDO: AMBOS  
Cons. Relator: José Rômulo da Silva

**EMENTA:** Crédito Indevido do ICMS nos Exercícios de 2003 e 2004. A redução de base cálculo do art. 43, VI do RICMS não obsta a utilização da sistemática de apuração do ICMS prevista no art. 64, V, do diploma regulamentar, pelas empresas que prestam serviços de *transporte de carga e de passageiros*. A vedação imposta pelo § 2º do art. 43 há de ser entendida nos termos como está escrita - até mesmo por força do *princípio da legalidade tributária* -, ou seja, somente se aplica às *prestações de serviço de transporte de passageiros*, não se estendendo ao *serviço de transporte de cargas* contemplado pelo art. 64, V. O que não pode, evidentemente, é o uso concomitante do regime previsto no art. 43, VI com a sistemática prevista no art. 64, V, relativamente à *prestação de serviço de transporte de passageiro*. Estornos feitos em razão de *devolução de bilhetes de passagens e aquisição de bens para o ativo imobilizado e consumo*. Laudo pericial. A atuada apenas se valia de estornos como meio lógico para evitar a duplicidade de pagamento do ICMS de diferencial de alíquota. Redução de 2% (dois por cento) prevista na Lei nº 12.464/95 de incentivo à cultura. Redução do imposto devido e não exatamente um aproveitamento de crédito próprio da sistemática de apuração do ICMS. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão por **unanimidade** de votos.

Trata-se de Recurso Voluntário da decisão de Primeira Instância de parcial procedência do auto de infração por crédito indevido

Processo nº 1/3342/2005

2

Auto de infração nº 1/200509563

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.

do ICMS nos exercícios de 2001 e 2002 por afronta à Lei nº 13.076/2006 (art. 43-A).

Destaca o agente fiscal que a autuada tem como atividade principal o *transporte rodoviário de passageiros* (CNAE: 6024002) e como atividade secundária o *transporte rodoviário de cargas em geral* (CNAE: 6026702). Destaca, outrossim, que a autuada possui termos de acordo junto a SEFAZ (doc. anexos) para recolhimento do ICMS com redução de 58,82% (cinquenta e oito virgula oitenta e dois por cento) nas prestações de serviço de transporte de passageiros, concedida nos termos da Lei nº 13.076/2000.

Aponta na seqüência o art. 43-A:

Art. 43-A. A base de cálculo do imposto poderá ser também reduzida em 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) nas **prestações de serviço de transporte de passageiros**, vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais (grifo).

Sintetiza assim o agente fiscal:

"Se a lei que regula o principal código de atividade econômica da empresa auditada **veda a utilização de quaisquer créditos fiscal** em troca do benefício escolhido pelo próprio contribuinte, não pode outra lei que regula o código de atividade secundária da empresa fornecer outros benefícios que lesione o fisco estadual, tais como os **créditos presumidos, incentivos à cultura e os estornos de débitos** utilizados pela empresa autuada. Em virtude do exposto é que lavramos o presente auto de infração do crédito indevido... (grifos no original)".



A decisão encontra-se assim ementada:

**EMENTA:** CRÉDITO INDEVIDO. É vedado o aproveitamento de crédito ou benefício fiscal aos contribuintes optantes da sistemática de tributação com redução de base de cálculo (art. 43 do RICMS). Auto de infração julgado PARCIAL PROCEDENTE, porquanto é legítima a dedução do valor pago pelo contribuinte a título de incentivo fiscal à cultura. Decisão amparada no art. 43 do Dec. 24.569/97, e art. 1º da Lei 12.464/95, com penalidade prevista no art. 123, inciso II, alínea "a" da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/2003. Defesa tempestiva. Recurso de ofício.

Nas razões do recurso a Defesa afirma que os termos de acordo firmados entre a recorrente e o Fisco conferem sistemática especial de tributação apenas para a atividade de *prestação de serviços de transporte de passageiros*, que veda a utilização de quaisquer

créditos; a outra atividade exercida é a *prestação de serviços de transporte de cargas*, que está sujeita a outro regime de apuração, com direito a crédito presumido de 20% (vinte por cento) do imposto devido, que não é redução de base de cálculo, portanto.

Concluindo a Defesa assesta que os dois tratamentos tributários são distintos de modo que na apuração do ICMS devido na *prestação de serviços de transporte de passageiros* não há aproveitamento de quaisquer créditos, já quando da apuração relativamente às *prestações de serviços de transporte de cargas* somente é reduzido do imposto devido o percentual de 20% (vinte por cento) na forma da legislação aplicável ao caso.

Em seguida a Defesa, insurgindo-se contra a decisão proferida que considerou os estorno de créditos na conta gráfica como indevido, afirma trata-se de grave equívoco. Segundo a Defesa, a decisão singular inova o feito ao manter a decisão com base em fundamento inteiramente diferente do apontado pelo agente autuante, que fora o fato de que o regime de tributação da recorrente não permitia o aproveitamento de quaisquer créditos, no que confundiu estorno de débito indevido com crédito indevido; fato este incontroverso nos autos.

Por fim, requer a nulidade da decisão recorrida; além do que, reitera o pedido de perícia.

Chegando os autos à Consultoria Tributária o nobre Consultor, antes de proferir seu Parecer, fez a remessa destes à Célula de Perícia para que examinasse se o transporte de passageiros e de cargas é feito nos mesmos veículos; outrossim, certificar e proceder a separação, através do livro de apuração do ICMS, dos créditos relativos a bilhetes de passagens dos relativos diferencial de alíquota.

Do laudo pericial se destaca que a prestação dos serviços - transporte de passageiros e cargas - é feita em veículos distintos; destaca-se a ainda que os estornos provêm do ICMS referente a notas fiscais de saídas conforme elaborou o agente autuante, sendo que somente nos meses de novembro e dezembro de 2004 houve devoluções de bilhetes de passagens.

Ao se pronunciar a Consultoria assente com a não exigência tributária relativamente ao crédito presumido de 20% (vinte por cento), o qual está previsto no art. 64, V, do RICMS; e ainda, relativamente à dedução de 2% (dois por cento), por incentivo à cultura, previsto na Lei nº 12.464/95, como redução do imposto devido. No entanto,

**Processo nº 1/3342/2005**

4

**Auto de infração nº 1/200509563**

**Cons. Relator: José Rômulo da Silva.**

entende ser legítima a cobrança em relação aos estornos por devolução de bilhetes de passagens e diferencial de alíquota de ICMS pago sobre o valor de bens adquiridos para consumo ou ativo permanente, alinhando-se às razões do autuante.

O Parecer é adotado pela Douta Procuradoria do Estado.

Vindo os autos à Instância recursal resolve a Egrégia 2ª Câmara converter o processo em perícia para, em suma, verificar se houve pagamento relativo ao diferencial de alíquota; se as escritas contábil e fiscal permitem separação entre receitas de transporte de carga e de passageiros, e se a separação fora considerada na apuração do ICMS; ainda, verificar se o estorno relativo ao diferencial de alíquota corresponde a documentação regularmente escriturada; e, finalmente, verificar se o estorno fora necessário para evitar o pagamento do referido diferencial.

É relevante para o deslinde da questão aqui a resposta ao último quesito na qual o perito noticia que a autuada se debita do valor de diferencial de alíquota pela entrada de bens ou mercadorias para o ativo imobilizado ou para consumo, como também se debita do imposto quando de outras saídas e transferências para outros estabelecimentos; destarte se faz necessário o estorno para que não ocorra o ônus duplicado sobre as operações.



É o relatório.

#### **Voto**

Inicialmente, entendo por prejudicada a nulidade suscitada pela Defesa da decisão monocrática por denegação do pedido de perícia, haja vista que o pleito foi atendido com a realização de duas perícias no curso do processo, restando, assim, respeitados o contraditório e a ampla defesa.

Na seqüência, vejo que o auto de infração perfaz os seus aspectos formais relativamente a sua própria exteriorização e demais formalidades previstas e que devem ser observadas durante o processo de constituição do crédito tributário. No tocante ao seu conteúdo ou ocorrência do fato jurídico tributário, antevejo seu descabimento conforme fundamentos que ora passo a declinar.

O exame da materialidade subjacente à situação que deu ensejo lavratura do auto de infração impõe, inicialmente, o cotejo dos

art. 43, VI, §§ 1° e 2°, e art. 64, V, todos do RICMS, Dec. 24.569/97.  
Vejam os na literalidade:

Art. 43. A base de cálculo do imposto será também reduzida:

VI - em 58,82% (cinquenta e oito inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) nas **prestações de serviço de transporte de passageiros**;

§ 2° A redução de base de cálculo a que se referem os incisos V e VI deste artigo poderá ser utilizada opcionalmente pelo contribuinte, em substituição à sistemática normal de tributação, **vedada a utilização de quaisquer créditos fiscais**.

§ 3° Na hipótese dos incisos VI, VIII e IX o tratamento nele previsto condiciona-se à celebração de Termo de Acordo entre o contribuinte e a Secretaria da Fazenda, na forma da legislação pertinente.

Art. 64. **Fica concedido crédito fiscal presumido:**

V - de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na **prestação pelos estabelecimentos de serviço de transporte**, exceto o aéreo: (grifos).

É patente que a redução de base cálculo do art. 43, VI não obsta a utilização da sistemática de apuração do ICMS prevista no art. 64, V pelas empresas que prestam serviços de *transporte de carga e de passageiros*. A vedação imposta pelo § 2° do art. 43 há de ser entendida nos termos como está escrita - até mesmo por força do *princípio da legalidade tributária* -, ou seja, somente se aplica às *prestações de serviço de transporte de passageiros*, não se estendendo ao *serviço de transporte de cargas* contemplado pelo art. 64, V. Frise-se que, no âmbito da legislação do ICMS, *serviço de transporte de passageiros* não é igual a *serviço de transporte de carga*.

O que não pode, evidentemente, é o uso concomitante do regime previsto no art. 43, VI com a sistemática prevista no art. 64, V, relativamente à *prestação de serviço de transporte de passageiro*, questão esta que ficou esclarecida nos laudos periciais acostados; o que espanca qualquer dúvida sobre qualquer utilização indevida dos créditos até aqui, haja vista que a autuada faz a apuração do ICMS das *prestações de serviço de transporte de passageiros* das *prestações do serviço do transporte* em separado.

O auto de infração ainda é descabido na hipótese de que os estornos feitos em razão de *devolução de bilhetes de passagens e aquisição de bens para o ativo imobilizado e consumo* seriam indevidos. Na verdade, antes de tudo, o autuante tomou como pressuposto para a

lavratura do auto de infração a leitura pura e simples do art. 43-A da Lei nº 12.670/76, acrescentado pela Lei nº 13.976/2000, o que vem a ser o art. 43 VI, §§ 1º e 2º do RICMS, que, no entanto, não tem aplicação absoluta ou irrestrita, conforme já se concluiu acima.

Com efeito, o disposto do art. 43 VI, §§ 1º e 2º não tem aplicação absoluta ou irrestrita; não pode, por exemplo, se sobrepor à regra da não cumulatividade do ICMS, tão-pouco ao *princípio da verdade material* do contencioso fiscal. Nesse sentido, é conclusivo o último laudo pericial ao atestar que a autuada se debitava do diferencial de alíquota na aquisição de bens para o ativo imobilizado e consumo, e tornava a se debitar do imposto quando das transferências dos bens para outros estabelecimentos da mesma. É relevante o que atesta o laudo: "... necessário se faz o estorno do débito referente a este diferencial para que não ocorra o ônus duplicado do imposto...".

Conforme é de fácil entendimento, a autuada apenas se valia de estornos como meio lógico para evitar a duplicidade de pagamento do ICMS de diferencial de alíquota; e, por via de consequência, o fazia acobertada pela regra da não cumulatividade do imposto que, de certo, resguarda o contribuinte de pagar mais imposto do que o efetivamente devido.

Por fim, como já ficou assente entre o Julgador monocrático e o Consultor tributário, de fato não é indevida a redução de 2% (dois por cento) prevista na Lei nº 12.464/95 de incentivo à cultura, até porque se trata de uma redução do imposto devido e não exatamente um aproveitamento de crédito próprio da sistemática de apuração do ICMS.

Tais as razões expedidas, voto para que se conheça dos Recursos de ofício e Voluntário, e dá-lhes provimento, afastando a nulidade da decisão monocrática suscita, para reformar a decisão de parcial procedência de Primeira Instância, entendendo pela IMPROCEDÊNCIA do auto de infração.

É como eu voto.

### **Decisão**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrentes Célula de Julgamento de 1ª Instância e Expresso Guanabara S/A e recorridos AMBOS,

Processo nº 1/3342/2005

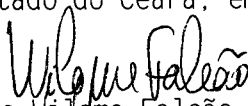
7


Auto de infração nº 1/200509563

Cons. Relator: José Rômulo da Silva.


A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer dos recursos oficial e voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade do julgamento singular suscitada em razão do não acatamento do pedido de perícia. A referida nulidade foi afastada em razão da perícia solicitada ter sido posteriormente realizada. No mérito, resolve, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos interpostos, para reformar a decisão parcialmente condenatória proferida em 1ª Instância e julgar IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto do Conselheiro relator e de acordo com a manifestação oral, em Sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente, para sustentação oral do recurso, o representante legal da recorrente, Dr. Schubert de Farias Machado.

Sala das Sessões da Segunda Câmara do Conselho de Recursos Tributários do Estado do Ceará, em 06 de agosto de 2009.

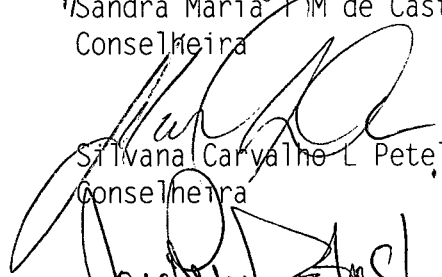
  
Jose Wilame Falcão de Souza  
Presidente


  
Francisca Marta de Sousa  
Conselheira

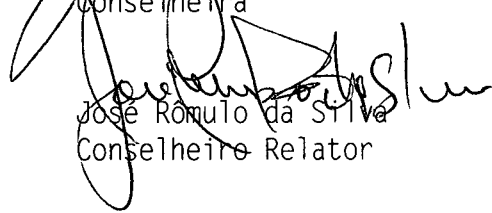
  
Marcos Antônio Brasil  
Conselheiro

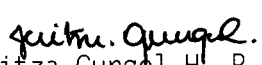
  
Sandra Maria T.M. de Castro  
Conselheira

  
Jose Moreira Sobrinho  
Conselheiro

  
Silvana Carvalho L. Petelinkar  
Conselheira

  
Sebastião Almeida Araújo  
Conselheiro

  
José Rômulo da Silva  
Conselheiro Relator

  
Jeritza Gurgel H. R. Dias  
Conselheira

Ubiratan Ferreira de Andrade  
Procurador do Estado