

PROCESSO - A. I. Nº 207090.0005/10-8
RECORRENTE - DURIT BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0045-01/11
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
INTERNET - 04/07/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0178-11/12

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. **a)** LANÇADO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Comprovado o lançamento na escrita de crédito fiscal em valor superior ao legalmente permitido. Infração subsistente. **b)** FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. É vedada a utilização de crédito nos casos do imposto não estar destacado no documento fiscal. A comprovação de que nos documentos fiscais atinentes ao exercício de 2007 constava o destaque do imposto, torna a infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou Procedente em Parte a presente autuação, da qual constam quatro infrações distintas, sendo objeto da irresignação apenas os itens 1 e 3, a seguir descritos:

INFRAÇÃO 1 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto em valor superior no documento fiscal, nos meses de janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2006, e janeiro a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$8.932,65, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte adquiriu serviços de courier (transporte aéreo de carga/mala postal), das empresas DHL (Brazil) Express Ltda. e DL Cargo Logística, utilizando-se de alíquota superior à permitida na Lei, para a prestação, em conformidade com o Demonstrativo “*Levantamento Fiscal - Utilização a maior/indevida de Crédito Fiscal e respectivo Resumo. Em anexo cópias dos conhecimentos aéreos de carga e dos livros Registro de Entradas de nºs 16 e 17*”.

INFRAÇÃO 3 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a imposto não destacado em documentos fiscais, nos meses de janeiro a junho de 2006 e julho a dezembro de 2007, sendo exigido o imposto no valor de R\$2.280,79, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte adquiriu serviços de transporte por prestações sucessivas da empresa Expresso Mercúrio S.A., estabelecida na Bahia, com destino a outros estados. Em 2006, apesar de não existir ICMS destacado nos conhecimentos de transporte e também de não ter promovido o recolhimento dos valores de substituição tributária devidos (vide extratos de arrecadação), o contribuinte utilizou-se de crédito fiscal, conforme LRE nºs 16 e 17. Em 2007, apesar de ter efetuado a substituição tributária devida, utilizou-se de créditos fiscais não destacados em documentos fiscais e simultaneamente no livro Registro de Apuração do ICMS de 2006 e de 2007. Tudo conforme Demonstrativo “*Levantamento Fiscal – ST – Falta de Recolhimento/Crédito Indevido*”.

A JJF dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, in verbis:

Observe que através do Auto de Infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de quatro irregularidades. Verifico que o autuado acatou o lançamento correspondente à infração 02, que se referiu à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à prestação de serviço de transporte interestadual não tributada, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do imposto exigido. Deste modo, não existe lide quanto a esta imputação, que fica mantida integralmente.

A infração 01 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em decorrência de destaque de imposto em valor superior no documento fiscal ao correspondente à prestação de serviço realizada. Noto que o lançamento foi motivado pelo fato de o contribuinte ter-se utilizado do crédito fiscal nos valores consignados nos documentos emitidos pelas empresas contratadas para efetuar serviços de transporte aéreo de carga, nos quais foi utilizada alíquota superior àquela prevista na legislação tributária correlata.

O contribuinte se baseou no princípio da não-cumulatividade do ICMS, para argumentar que tem o direito de se creditar de todo o imposto relativo às operações anteriores e que a limitação imposta ao aproveitamento dos créditos de ICMS da forma como procedeu a fiscalização não tem amparo na Constituição Federal. Ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

O autuado alegou, ainda, a sua boa-fé, aduzindo que após a autuação fora informado pelas contratadas, que teriam utilizado a alíquota correta, por não se referirem a empresas de transporte aéreo, razão pela qual não poderiam praticar a alíquota de 4%. Ressalto, entretanto, que os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 31 a 57), se ampararam nos documentos fiscais emitidos pelas prestadoras dos serviços em questão, os quais se referem exclusivamente a serviços de transporte aéreo, sobre os quais, realmente, a alíquota cabível é de 4% e não de 7%, 12% ou 17%, conforme consta nos referidos documentos.

Assevero que nessa situação, e em conformidade com os dispositivos do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que transcrevo em seguida, a alíquota correta a ser aplicada e, consequentemente, que gera direito ao crédito fiscal, é de 4%, encontrando-se vedada a apropriação dos valores que ultrapassarem esse percentual:

“Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

...

III - para as prestações de serviço de transporte aéreo:

...

b) 4%, nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas, a partir de 01/01/97.

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:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”

Entendo, deste modo, estar devidamente caracterizado o cometimento da irregularidade, pelo fato de o autuado ter se creditado de forma indevida dos valores incorretos destacados nos documentos fiscais em questão, razão pela qual mantenho a infração integralmente.

No lançamento atinente à infração 03 o contribuinte foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Foi esclarecido que a apuração se referira à contratação de serviços de transporte por prestações sucessivas junto a empresa estabelecida neste Estado.

Ao impugnar esta exigência, o autuado aduziu, no que concerne ao exercício de 2006, que apesar de os valores não terem sido indicados nos conhecimentos de transporte pela contratada, fazia jus ao crédito fiscal relativo à aquisição do serviço, em decorrência do princípio da não-cumulatividade do imposto, complementando que ocorrera um mero equívoco formal no documento fiscal, que não continha o destaque do ICMS incidente na prestação, situação “remediada” no exercício seguinte. Quanto ao exercício de 2007, ressaltou que houve a indicação do ICMS incidente sobre as prestações, tendo ocorrido, tão somente, um equívoco na utilização do campo ao se consignar essa informação.

No que concerne ao exercício de 2006, saliento que falta razão ao impugnante, desde quando para que o contribuinte possa se utilizar de crédito fiscal referente a valores não consignados em documentos fiscais, torna-se necessário que o fornecedor do serviço emita o respectivo documento fiscal, o que não foi trazido aos autos. Para um melhor entendimento, apresento abaixo o § 4º do art. 93 do RICMS/BA, que traz a determinação a respeito deste assunto:

“Art. 93...

...

§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante

emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de "carta de correção" (art. 201, § 6º)."

Assim, os valores lançados que correspondem a esse exercício ficam mantidos de forma integral.

Observe que situação diversa ocorreu em relação ao exercício de 2007, quando os conhecimentos de transporte objeto da apuração contêm o destaque do tributo, fato alegado e comprovado pelo sujeito passivo. Apesar de a autuante ter mantido a exigência, e a despeito de os valores terem sido informados em campo diverso daquele destinado a este fim, entendo que não seja razoável manter a cobrança do imposto, haja vista que essa irregularidade ocorrida no preenchimento dos documentos fiscais não lhes retirou a legalidade nem o direito de uso dos respectivos créditos fiscais.

Assim, mantenho parcialmente a infração 03, para exigir os valores atinentes ao exercício de 2006, que representam o montante de R\$1.129,33.

Por último, a infração 04 versou sobre a falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade do contribuinte de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, no que concerne à aquisição de serviços de transporte por prestações sucessivas.

O autuado pugnou pela nulidade desta infração, sob a alegação de falta de clareza no seu enquadramento, afirmando que a despeito de a autuante ter aduzido que ocorrera falta de recolhimento do imposto retido, não comprovou tal afirmação através de documentos, nem demonstrou como fora feita a retenção do ICMS.

Ao analisar os correspondentes conhecimentos de transporte, que se encontram acostados às fls. 141 a 186, constato que assiste razão ao impugnante, uma vez que nesses documentos não consta nenhum indicativo de que o imposto houvesse sido retido, contendo apenas a seguinte informação: "subst tribut – art. 382 RICMS/BA". Ora, entendo que essa simples referência ao dispositivo regulamentar que trata sobre a responsabilidade relativa às prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações, não pode significar que realmente ocorrera a retenção do tributo por substituição tributária. Mesmo porque, não foi demonstrada nos autos que o contribuinte realmente tivera efetuado a retenção do imposto e tivesse deixado de recolhê-lo.

Nessa situação, considerando existir dúvida quanto ao fato imputado ao autuado, haja vista que a acusação se reporta à falta de recolhimento do ICMS retido, contudo os elementos existentes nos autos não trazem a certeza quanto a essa afirmação e tendo em vista que no caso de ter ocorrido a falta de retenção do imposto, isto representaria um outro tipo de infração, que resultaria, inclusive, na imposição de penalidade diversa, esse equívoco não pode ser ultrapassado, o que impossibilita a manutenção da autuação. Assim, considerando que a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real, implicando na mudança do fulcro da imputação, não há como dar prosseguimento à lide, em respeito aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, sendo nulo este item da autuação. Nos termos do artigo 21 do RPAF/BA, recomendo à autoridade competente, a repetição do lançamento, a salvo de falhas.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, restando caracterizadas as infrações 01 e 02, parcialmente mantida a infração 03 e nula a infração 04, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 4.498/4.507, aduzindo, quanto à Infração 1, que a Decisão recorrida não merece prosperar, à medida que se lastreia em informações equivocadas, uma vez que as empresas DHL Express Ltda. e DL Cargo Logística não são prestadoras de serviços de transporte aéreo e sim de transporte terrestre de cargas, razão pela qual não houve qualquer incorreção na aplicação das alíquotas de 12% ou 17%, especialmente, em relação aos serviços prestados à recorrente.

Ressalta que o citado art. 50, inciso III, alínea "b", do RICMS, refere-se tão-somente às alíquotas relativas a serviços de transporte aéreo, portanto, comprovadamente inaplicável aos serviços prestados pelas referidas empresas, pois o recorrente demonstrou por meio de documentos acostados a sua impugnação que o cadastro das empresas DHL Express Ltda. e DL Cargo Logística na SEFAZ/BA, de fato, indica que suas atividades são de transporte terrestre de cargas, cujas alíquotas são de 12% ou de 17%.

Aduz que, independentemente das razões que levaram os ilustres Julgadores da 1ª JF a concluir que os serviços prestados pela DHL Express (Brasil) Ltda. e DL Cargo Logística foram de transporte aéreo, o fato é que as atividades destas empresas cadastradas na SEFAZ/BA, bem como os serviços prestados ao recorrente, reclamam alíquotas de 12% e de 17%, de modo que o aproveitamento do crédito não pode ser censurado.

Salienta que a questão ora discutida deve ser tratada com **prudência**, uma vez que o entendimento adotado na Decisão recorrida é absolutamente contrário aos interesses do Fisco, pois, se, de um lado, a 1ª JF entende legítima a glosa de parte do crédito fiscal de ICMS superior

ao percentual de 4% aproveitado pelo recorrente, de outro fornece subsídios sólidos a DHL Express (Brazil) Ltda. e DL Cargo Logística para discussão da alíquota aplicável em relação aos serviços de transporte que prestam, que passam a ter o direito de repetir todo o imposto pago a maior nos últimos anos.

Invoca o princípio da não-cumulatividade, asseverando que o valor recolhido na operação anterior gera crédito fiscal, a ser compensado nas operações posteriores. No caso em apreço, a DHL e a DL destacaram e recolheram o ICMS pela alíquota de 12% ou 17%. Logo, é direito constitucional do contribuinte apropriar o crédito fiscal em valor equivalente ao imposto pago.

Com relação à infração 3, alega que, durante o ano de 2006, o recorrente tomou o serviço de transporte da empresa Expresso Mercúrio, cujos documentos fiscais emitidos não continham destaque do ICMS. Aduz que como se pode observar, a Expresso Mercúrio não destacou o ICMS. Aduz que aproveitou o crédito fiscal, no percentual de 12%, como determina a legislação em vigor e que não efetuou a retenção do imposto devido por substituição, pois não havia elementos suficientes no documento fiscal para o cálculo da retenção.

Afirma que não há qualquer dúvida de que o recorrente tem o direito de se apropriar do crédito fiscal decorrente da aquisição do serviço de transporte, tendo havido um mero equívoco formal no documento fiscal, quando deixou de apontar no campo próprio o ICMS incidente na operação, equívoco esse que foi remediado em 2007, quando o documento fiscal passou a apresentar o valor do ICMS.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 4.513/4.514, opinou pelo não provimento do apelo, sob os seguintes argumentos: a) quanto à infração 1, analisando os autos, restou comprovado que o autuado adquiriu serviços de transporte aéreo de carga das empresas DHL Express Brasil e DL Cargo e Logística, utilizando alíquota superior à autorizada em lei; b) com relação à infração 3, diz que o sujeito passivo não faz jus ao crédito fiscal por não ter cumprido o disposto no art. 93.º 4º, do RICMS/97.

VOTO

No que concerne à infração 1, verifico, a análise dos autos, que os documentos considerados pelo autuante para a glosa de créditos fiscais que teriam sido utilizados a maior consistem em conhecimentos de transporte aéreo de carga (fls. 187/2.133 e 2.674/4.277). Assim, independentemente da atividade principal dos prestadores de serviço, a alíquota a ser aplicada na hipótese vertente é a de 4%, prevista no art. 50, III, "b", do RICMS/97:

"Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

...

III - para as prestações de serviço de transporte aéreo:

...

b) 4%, nas prestações interestaduais de transporte aéreo de passageiro, carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas, a partir de 01/01/97".

É importante registrar que a alíquota, nesse caso específico, é definida pelo tipo de transporte realizado pelo prestador de tal serviço, não importante se o objeto social da empresa é ou não a prestação de serviços de transporte aéreo de cargas ou transporte terrestre, como parece ocorrer com as empresas DHL Express Brasil e DL Cargo e Logística.

Nesse contexto, é forçoso reconhecer que tais prestadoras de serviço deveriam ter tributado as prestações de transporte aéreo de carga contratadas pelo recorrente à alíquota de 4%. A utilização de alíquota superior, saldada em entendimento manifestamente equivocado, não legitima o crédito a maior que foi lançado pelo recorrente em sua escrita fiscal, a teor do art. 93, do 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:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.

Com relação às alegadas repercussões negativas deste entendimento para o Fisco baiano, vale salientar que o direito tributário rege-se pelo primado a estrita legalidade, não podendo ser relativizado por questões de outra ordem.

Também não socorre o contribuinte o princípio da não-cumulatividade, eis que a limitação dos créditos utilizáveis ao montante calculado da forma como impõe a nossa legislação tributária não vulnera o direito do contribuinte à compensação do imposto exigido na saída com o imposto que foi cobrado no momento da entrada. Na verdade, a limitação contra a qual se insurge o contribuinte tem o objetivo de impedir que o Estado suporte crédito em montante superior ao realmente devido, sobretudo quando se trata de operações interestaduais.

A par disso, deve-se ter em mente que, de fato, os contribuintes que emitem notas fiscais com destaque de imposto superior ao devido têm direito de pleitear a restituição de indébito a qualquer momento, enquanto não se operar a decadência. Logo, garantindo o direito ao crédito em montante superior ao devido, o Fisco poderá amargar sérios prejuízos, decorrentes da restituição de indébito manejada pelo emitente das notas fiscais.

No que tange à infração 3, restou incontroverso que o recorrente utilizou crédito fiscal de imposto que não foi destacado nos documentos fiscais emitidos pela prestadora do serviço de transporte. A utilização do crédito, em tais circunstâncias, é indevida, justamente porque não foram adotadas as providências exigidas no par. 4, do art. 93, do RICMS/97:

“Art. 93...

...

§ 4º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção” (art. 201, § 6º).”

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207090.0005/10-8**, lavrado contra **DURIT BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.064,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal correspondente à infração 4, em conformidade com a disposição contida no art. 21 do RPAF/BA.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTAS - REPR. DA PGE/PROFIS