

PROCESSO - A. I. Nº130070.0025/12-4
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - NOVA TRANSPORTADORA DO SUDESTE S.A. - NTS
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0075-01/14
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 20/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0229-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO. SERVIÇO DE TRANSPORTE DUTOVIÁRIO. Crédito outorgado pelo Convênio ICMS 106/96, que apenas excepciona a fruição do benefício em se tratando de transporte aéreo, de modo que, a *contrário sensu*, o benefício, se aplica em relação a todas as demais modalidades de transporte. Crédito legítimo: nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, quaisquer incentivos ou benefícios relativos ao ICMS são concedidos mediante deliberação (convênio) dos Estados e do Distrito Federal, na forma regulada por lei complementar (Lei Complementar nº 24/75). Inexistência de infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF, constante no Acórdão nº 0075-01/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 27.12.12, imputa ao Sujeito Passivo a utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, incompatível com a atividade econômica principal do contribuinte, transporte dutoviário. Crédito glosado: R\$ 428.368,12. Multa: 60%.

Na defesa, fls. 141/147, o Autuado sustenta que houve um pequeno equívoco quanto ao entendimento da legislação vigente, pois, apesar de o artigo 96 do RICMS/BA não mencionar a atividade de Transporte dutoviário, o convênio que o origina, não faz qualquer distinção de forma de transporte, exceto em relação ao transporte aéreo.

Ressalta que a regulamentação através de convênios e protocolos foi instituída pela CF, pelo que foi publicada a Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive quanto ao crédito presumido.

Observa que o legislador nunca teve a intenção de ir de encontro ao estabelecido no Convênio ICMS 106/96, pois o RICMS/2012, instituído pelo Decreto nº 13.780/2012, já consta a previsão do transporte dutoviário.

Em informação fiscal, às fls. 168/170, o Autuante diz que a defesa tem caráter meramente protelatório, pois o Art. 96, XI, “b”, do RICMS/1997, vigente na data das ocorrências que suscitaram o lançamento de ofício, não permitia a cogitada dedução do crédito presumido de 20% nas prestações internas ou interestaduais de serviços de transporte “dutoviário”.

Destaca que este é o entendimento da Gerente da GECOT, que ratificou o entendimento de que para o transporte dutoviário o RICMS/97 não previa a opção de crédito presumido nas prestações internas e interestaduais de serviços de transporte dutoviário.

Por fim, observa que sendo o RICMS/BA um ato normativo emanado de autoridade superior não se lhes permite negativa de aplicação de acordo com o art. 167 do RPAF/BA.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 1ª JF proferiu a Decisão não unânime, transcrita abaixo (fls. 195/198):

VOTO

O autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, considerado incompatível com sua atividade econômica principal, que é o transporte dutoviário.

A questão gira em torno da interpretação do art. 96, XI, “b”, do RICMS/97, e de sua matriz normativa, o Convênio ICMS 106/96.

O contribuinte defende a tese de que, por efetuar transporte dutoviário, teria direito ao crédito presumido de 20%, previsto no art. 96, XI, “b”, do RICMS/97. Argumenta que, apesar de o art. 96 do RICMS não mencionar a atividade de transporte dutoviário, o convênio que o origina, conforme cláusula primeira, não faz qualquer distinção de forma de transporte, exceto em relação ao transporte aéreo, na sua cláusula segunda. Ressalta que a regulamentação através de convênios e protocolos foi instituída pelo art. 150, § 6º, da Constituição, em conjunto com o art. 155, § 2º, XII, “g”, que também transcreve. Reporta-se à Lei Complementar nº 24/75, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e outras providências, dando destaque à regra do art. 1º, parágrafo único, III, considerando que com essa regra fica clara a obrigatoriedade do convênio para concessão de créditos presumidos. Observa que o art. 7º da supracitada lei complementar corrobora o entendimento de que os convênios devem ser respeitados por todas as Unidades da Federação.

De fato, o benefício em discussão, reproduzido no art. 96, XI, “b”, tem por escopo o Convênio ICMS 106/96. E realmente, conforme alega o contribuinte, esse convênio, em sua cláusula primeira, ao conceder o crédito de 20% do valor do ICMS devido na prestação, não faz em seu “caput” qualquer restrição quanto ao transporte dutoviário:

“Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.”

A única ressalva é quanto aos serviços de transporte aéreo, feita em sua cláusula segunda:

“Cláusula segunda. O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.”

A contrario sensu, já que de acordo com a cláusula segunda o benefício não se aplica ao transporte aéreo, conclui-se que se aplica em relação a todas as demais modalidades de transporte.

Nos termos do art. 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição, quaisquer incentivos ou benefícios relativos ao ICMS são concedidos mediante deliberação (convênio) dos Estados e do Distrito Federal, na forma regulada por lei complementar (Lei Complementar nº 24/75). Por conseguinte, o ato que concede o benefício é o convênio. No âmbito do ICMS, nem mesmo por lei pode ser concedido benefício ou incentivo fiscal. No caso do regulamento, o seu papel é apenas o de sistematizar as regras para facilitar a consulta e aplicação da legislação em função da qual o regulamento foi editado. O regulamento não pode acrescentar ou suprimir direitos.

O Convênio ICMS 107/96 concedeu (outorgou) crédito de 20% aos prestadores de serviços, exceto de serviço aéreo. Ao repetir a regra do convênio no RICMS/97, art. 96, XI, “b”, o legislador, considerando que o convênio excepcionou o transporte aéreo, pretendendo ser didático, especificou os serviços que faziam jus ao benefício, mas, ao fazê-lo, esqueceu de mencionar o transporte dutoviário, certamente por ser um tipo de transporte pouco conhecido. Não há dúvida que o legislador não pretendeu excepcionar o transporte dutoviário. Simplesmente esqueceu-se de mencioná-lo. Isto fica evidente considerando-se que no RICMS/12, no art. 270, III, “b”, reproduzindo literalmente a mesma regra, fundada no Convênio ICMS 106/96, o legislador corrigiu o equívoco, mencionando expressamente os “serviços de transporte rodoviário, aquaviário, dutoviário ou ferroviário”. Como o regulamento só pode contemplar o que foi deliberado no convênio, concluo que a regra do novo regulamento tem natureza meramente interpretativa, e sendo assim retroage (CTN, art. 106, I).

Por conseguinte, é legítimo o crédito presumido que a fiscalização pretende glosar.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE

Respeitosamente divirjo do voto proferido pelo nobre Relator.

Isso porque, indubitavelmente, o art. 96, XI, “b”, do RICMS/97 identifica claramente os “serviços de transporte

rodoviário, aquaviário ou ferroviário” como aqueles que podem fruir do benefício fiscal de crédito presumido do ICMS, conforme se vê na reprodução do referido dispositivo regulamentar abaixo:

Art. 96. São concedidos os seguintes créditos presumidos do ICMS, para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e de apuração do imposto a recolher:

(...)

XI - a partir de 01/01/97, aos prestadores de serviços de transporte, como opção do contribuinte, em substituição ao aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas para apuração do imposto pelo sistema de compensação (débito/crédito), com a ressalva de que o contribuinte que optar pela utilização do presente benefício não poderá utilizar quaisquer outros créditos fiscais, salvo exceções expressas, sendo que:

(...)

b) nas prestações internas ou interestaduais de serviços de transporte rodoviário, aquaviário ou ferroviário efetuadas por empresas transportadoras ou por transportadores autônomos, o crédito presumido será de 20% do valor do ICMS devido nas prestações (Conv. ICMS 106/96);

Parece-me que a dedução dada pelo ilustre Relator, de que o legislador ao repetir a regra do Convênio ICMS 107/96, no RICMS/97, art. 96, XI, “b”, pretendendo ser didático, especificou os serviços que faziam jus ao benefício, mas, ao fazê-lo, “esqueceu” de mencionar o transporte dutoviário, não pode servir como fundamento para decretar a improcedência da autuação.

Veja-se que a matéria em discussão diz respeito a fatos geradores ocorridos em 31/01/2009 a 31/12/2011, e que o art. 96, XI, “b”, tem a mesma redação desde 01/01/97, portanto, ainda vigente à época de ocorrência dos fatos.

Ora, considerando um período tão longo de vigência da norma, pode ser dito que não seria um caso de “esquecimento” do legislador, mas sim de “amnésia”.

Parece-me que o remédio jurídico correto, em prevalecendo a tese de “esquecimento do legislador”, seria uma provocação por parte do contribuinte junto ao órgão legislativo fazendário, no caso a Diretoria de Tributação, a fim de que esclarecesse se, efetivamente, houve um “esquecimento” ou se decorreu de ato consciente.

Nesse sentido, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/97, aprovado pelo Decreto nº 7.627/99, estabelece no seu art. 55, que é assegurado ao sujeito passivo ou entidade representativa de classe de contribuintes ou responsáveis o direito de formular consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, em relação a fato determinado e de seu interesse.

Por óbvio, caso a resposta dada pelo referido órgão fazendário confirmasse o “esquecimento” do legislador, caberia a este corrigir o equívoco, providenciando a alteração no RICMS/97 com a inclusão do transporte dutoviário, o que poderia ter a natureza de regra interpretativa e, desse modo, retroagir os seus efeitos para o período de ocorrência dos fatos geradores na vigência da redação anterior.

Observe que o autuante antes de lavrar o Auto de Infração teve essa preocupação, haja vista que solicitou orientação junto ao órgão consultivo da SEFAZ/BA, cuja resposta dada pela ilustre Gerente da GECOT/DITRI confirmou que o crédito presumido de que trata o art. 96, XI, “b”, do RICMS/97, alcança os serviços de transporte rodoviário, aquaviário ou ferroviário, portanto, não amparando o transporte dutoviário.

Respeitosamente, entendo que a conclusão a contrario sensu de que o benefício ao não ser aplicável ao transporte aéreo, aplica-se em relação a todas as demais modalidades de transporte, encontra um óbice intransponível à sua aceitação, em face do que estabelece o art. 167, III, do RPAF/99, abaixo transcrito:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

A meu sentir, esse é o caso da conclusão a contrario sensu acima aduzida, haja vista que o RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14/03/1997 é um ato normativo emanado de autoridade superior, no caso o senhor Governador do Estado da Bahia.

A título ilustrativo vale registrar que em matéria semelhante à tratada no Auto de Infração em exame, a 3ª JJF decidiu, por unanimidade, pela procedência da autuação.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

De ofício, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão de primeira instância, ter desonerado parte do débito originalmente cobrado, consoante disposto no art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Na análise do quanto trazido aos autos, entendo não merecer qualquer reforma o Julgado de Primeira Instância.

O artigo 150, §2º, XII, g, da Constituição Federal, atribui à lei complementar competência para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

A razão pela qual o Constituinte determinou que caberia à lei complementar tratar da forma como os Estados e o Distrito Federal concederiam e revogariam favores fiscais relacionados ao ICMS se deve ao fato de ser atribuição da legislação complementar nacional “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”, conforme disposto no artigo 146, III, a da Constituição Federal.

Válido destacar que o Convênio, como norma geral tributária, por si só, não faz nascer qualquer direito, conforme bem destaca Roque Antonio Carrazza:

“Detalhando o assunto, os Estados e o Distrito Federal devem, para conceder isenções de ICMS, firmar entre si convênios. Não são estes, porém, que as fazem nascer. Apenas integram o processo legislativo necessário à concessão destas desonerações tributárias. Elas surgem – ou deveriam surgir – do decreto legislativo ratificador do convênio interestadual.” (Convênios ICMS e art. 14 da lei de Responsabilidade Fiscal – sua Inaplicabilidade – Questões Conexas, Revista de Estudos Tributários 16, Porto Alegre, 2000, pag. 150)

Assim, para evitar sobreposições e conflito entre os legisladores dos Estados e do Distrito Federal é que o Constituinte elevou o trato das normas gerais referentes à concessão e à revogação de favores fiscais do ICMS ao legislador complementar.

Cumprindo esse mister foi editada a LC 24/75 que assim determinou em seu artigo 4º:

“Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.”

Da conjugação do disposto na legislação complementar nacional e na Constituição Federal, favores fiscais do ICMS devem estar previstos em Convênio celebrado entre os Estados e o Distrito Federal e, uma vez aprovados e ratificados no âmbito do CONFAZ, devem ser incorporados à legislação interna dos Entes signatários por Decreto, mesmo de forma tácita, o que ocorre com o simples decurso da *vacatio legis*, tal como prevista no artigo 4º da LC 24/75.

Nos presentes autos, observo que o Convênio ICMS 106/96 concede aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual, excepcionando apenas o serviço de transporte aéreo.

Nestes termos o Convênio teve ratificação Nacional pelo Ato COTEPE-ICMS nº 01/97.

Cumprir ressaltar que os Estados que deliberaram por revogar o crédito presumido do ICMS da prestação de serviço de transporte dutoviário, MS, MT e RN, assim o fizeram pelo Convênio ICMS nº 100/01, com Ratificação Nacional pelo Ato Declaratório nº 08/01, não sendo o Estado da Bahia signatário deste Convênio.

Ante ao exposto, considero válido o crédito presumido glosado no presente Auto de Infração.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a inalterada a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **130070.0025/12-4**, lavrado contra **NOVA TRANSPORTADORA DO SUDESTE S.A. - NTS**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS