

**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** - INFRAZ 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 se 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 1<sup>a</sup> JJF 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 glossar.*

*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 subsequentes 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 provação 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.*

*Observo 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 transscrito:*

*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.

Cumpre 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 1<sup>a</sup> 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