

**PROCESSO** - A. I. Nº 1300700026/12-0  
**RECORRENTE** - NOVA TRANSPORTADORA DO NORDESTE S.A. - NTN  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0063-03/14  
**ORIGEM** - INFRAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 13/05/2015

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0099-11/15

**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 *contrario sensu*, o benefício se aplica em relação a todas as demais modalidades de transporte. Nos termos da Lei Complementar nº 24/75, só cabe à legislação interna dos Estados recepcionar os Convênios dos quais são signatários e dar-lhes cumprimento, sendo-lhe defeso restringir os seus dispositivos sob pena de nulidade do ato. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente o de Infração em referência, lavrado em 27/12/2012, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 474.470,95 (quatrocentos e setenta e quatro mil, quatrocentos e setenta reais e noventa e cinco centavos) em razão da apropriação indevida de crédito presumido de ICMS no período compreendido entre janeiro de 2009 a dezembro de 2011.

No entender da fiscalização, em que pese o Convênio ICMS 106/96 não restringir a adoção do crédito presumido de 20% às prestações de serviços de transporte dutoviário, o texto do artigo 96 do Decreto nº 6.284/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a adoção de tal sistemática apenas para o serviço de transporte rodoviário, ferroviário e aquaviário.

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo a 3ª JJF assim apreciado a lide na assentada de julgamento datada de 25/03/2014.

### VOTO

*Trata-se de lançamento fiscal para exigir crédito tributário decorrente da utilização indevida de crédito fiscal presumido de 20%, previsto no art.96, XI, “b”, incompatível com a atividade econômica principal do contribuinte: transporte dutoviário.*

*Preliminarmente verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e a correspondente infração, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidade elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.*

*Em sede de defesa, o autuado alegou que apesar de o artigo 96 do RICMS/BA, não mencionar a atividade de transporte dutoviário, o Convênio ICMS 106/96 que regula a matéria, conforme Cláusula Primeira, não faz qualquer distinção de forma de transporte, exceto em relação ao transporte aéreo, na sua Cláusula Segunda.*

*A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se o fato do benefício do crédito presumido para a prestação de serviços de transporte dutoviário não constar da legislação do estado da Bahia deva ser considerado, visto que consta ser atividade mencionada no Convênio ICMS 109/96 do qual o estado da Bahia é signatário.*

Sobre a matéria, importante analisar o que normatiza a Lei sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais. Assim dispõe os arts. 37 e 49-A da Lei 7.014/96:

Art. 37. As isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto somente serão concedidos ou revogados conforme as disposições das leis complementares que tratem dessas matérias, observado o disposto no § 6º do art. 150 e no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

§ 2º O regulamento indicará as isenções, incentivos e benefícios vigentes, fazendo referência ao convênio que os instituiu.

Art. 49-A. O benefício fiscal previsto em convênio celebrado e ratificado na forma prevista em lei complementar tem aplicação:

(...)

II - tratando-se de convênio autorizativo, a partir da vigência do ato jurídico pelo qual vier a ser introduzido na legislação interna.

Da análise dos dispositivos acima transcritos, resta claro que os Convênios ratificados pelo estado da Bahia que concedem benefício fiscal, só entram em vigor a partir do momento em que são introduzidos na legislação baiana, o que no caso em comento, na data de ocorrência dos fatos geradores não tinha acontecido. É o que se preenende da alínea "b", inciso XI do art. 96 do RICMS/97, in verbis:

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);

Observo que se encontra expresso no Regulamento do estado da Bahia, RICMS/97, o benefício do crédito presumido de 20% para transporte ferroviário, aquaviário e rodoviário, entretanto, vejo que não havia previsão para o transporte dutoviário, à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Como é possível constatar da análise do voto acima reproduzido, os membros integrantes da 3ª JJF ratificaram o entendimento da fiscalização, se posicionando no sentido de que a norma inserta no artigo 96 do RICMS, vigente à época deve prevalecer, embora tenha conteúdo mais restritivo do que o do Convênio ICMS 106/96.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls.204 a 221) em que sustenta a improcedência do lançamento fiscal porque lastreado em norma jurídica hierarquicamente inferior ao Convênio autorizativo do benefício fiscal.

Aduz que única restrição prevista no texto do Convênio ICMS 106/96 quanto à utilização do crédito presumido de 20% diz respeito ao modal aéreo. Assim sendo, não poderia a norma estadual que o receptionou estender a restrição para a prestação de serviços dutoviário como fez o artigo 96 do RICMS então vigente.

Observa, finalmente, 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.

Argumenta que nos termos da Lei Complementar nº 24/75, receptionada pela Constituição de 88, as isenções, reduções de base de cálculo, concessão de crédito presumido e outros benefícios relativos ao ICMS dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do referido ônus somente podem ser concedidos ou revogados mediante Convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, cabendo aos Estados signatários apenas a função de receptioná-los e fazer cumprir-los nos termos em que editados, transcrevendo o texto do artigo 8º da mencionada Lei

Complementar para explicitar que a inobservância do quanto nela prescrito implicará nulidade do ato.

Seguindo esta linha de raciocínio, conclui demonstrando a incompatibilidade do texto do artigo 96 do Decreto nº 6.284/96 com o crédito presumido autorizado pelo Convênio ICMS 106/97, pleiteando o afastamento da primeira norma em razão da sua patente ilegalidade.

Para corroborar a sua tese, reproduz excerto da doutrina de Alcides Jorge Costa no sentido que aos Estados só cabe o papel de aceitar ou rejeitar os convênios, sendo defeso promover quaisquer alterações em suas disposições. Colaciona ainda julgado do STJ – RE 101.480-6 – através do qual a Corte Suprema afastou disposição de regulamento estadual que restringiu o alcance de benefício veiculado pelo Convenio AE-08/74.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso por entender que, de fato, a legislação estadual vigente à época da ocorrência dos fatos geradores não previa a dedução do crédito presumido de 20% nas prestações de serviços internos e interestaduais de transporte dutoviário.

Em mesa, contudo, a representante da Procuradoria reviu o seu Parecer anteriormente proferido para se posicionar no sentido do provimento do Recurso.

Esclareceu a Nobre Procuradora que a revisão de suas conclusões decorre da análise mais apurada do quanto previsto no Convênio ICMS 100/01, através do qual os Estados do Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Rio Grande do Norte a revogarem o crédito presumido do ICMS nas prestações de serviços de transporte dutoviário.

Isto porque, esclareceu, se houve necessidade de Convênio autorizativo para que os Estados revogassem o crédito presumido nas operações de transporte dutoviário, intuitivo concluir que, de fato, a referida sistemática de apuração do imposto abarcava as operações desse modal.

## VOTO

Como se verifica do relatório supra, a controvérsia instaurada nos presentes autos cinge-se à interpretação que deve ser conferida ao texto do artigo 96 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que, ao recepcionar o crédito presumido outorgado pelo Convênio ICMS 106/96, deixou de contemplar a atividade de prestação de serviços de transporte dutoviário, estabelecendo, assim, uma restrição não autorizada pela norma que lhe é hierarquicamente superior.

Questão análoga já foi objeto de apreciação por esta Câmara, cujo posicionamento foi formalizado através do Acórdão CJF Nº 0229-11/14. Naquela assentada, decidiu esta corte de julgamento pelo Não Provimento do Recurso de Ofício então interposto com fulcro nos seguintes fundamentos que, em razão da similitude com os presentes autos, a seguir reproduzo:

*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 recurso da *vacatio legis*, tal como prevista no artigo 4º da LC 24/75.*

*Nos presentes autos, observo que o Convênio ICMS nº. 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.*

Assim é que razão assiste ao Recorrente quando sustenta não ser juridicamente possível ao Decreto nº 6.284 criar restrições ao alcance do crédito presumido veiculado pelo Convênio ICMS 106/96, haja vista que, nos termos do quanto previsto pela Constituição Federal e pela Lei Complementar nº 24/75 só novo Convênio teria competência normativa para tanto.

Daí é de se concluir, necessariamente, que a falta de menção à prestação de serviços de transporte dutoviário no texto do artigo 96 do RICMS/97 decorreu de mero “cochilo” do executivo em face de esta se constituir numa espécie de prestação de serviços de transporte não muito comum, razão pela qual não pode produzir quaisquer efeitos jurídicos.

Tanto é assim, que o texto Decreto nº 13.780/2012 que aprovou o novo Regulamento do ICMS no Estado da Bahia já se encontra adequado aos termos do Convênio, contemplando a atividade de transporte dutoviário.

Ante ao exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, reformar a Decisão de Primeira Instância e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração de que aqui se trata.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **130070.0026/12-0**, lavrado contra **NOVA TRANSPORTADORA DO NORDESTE S.A. - NTN**.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de abril de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLLO NASCIMENTO – RELATORA

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