

PROCESSO - A. I. N° 281105.1224/12-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TRANSMASUT TRANSPORTES LTDA.
RECORRIDOS - TRANSMASUT TRANSPORTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF N° 0124-03/14
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 31/07/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0189-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** APROPRIADO A MAIS. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Por se tratar de aquisição de óleo diesel utilizado como insumo na prestação de serviço de transportes rodoviário de cargas, é direito do contribuinte se creditar do ICMS correspondente à carga tributária de 15% da operação. Item insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE ESTORNO. INSUMOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE SEM INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. A legislação da época previa o estorno proporcional do crédito fiscal nessa situação. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitado o pedido de diligência e não acolhida a preliminar de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida no Acórdão JJF n°. 0124-03/14 ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS de R\$218.660,75, relativo às seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$123.699,12, em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, nos meses de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, uma vez que o contribuinte se creditou a mais em aquisições internas de combustível, por erro na apuração de bases de cálculo e/ou alíquotas, nas aquisições realizadas em outras unidades da Federação com a utilização de alíquotas não permitidas em lei.

INFRAÇÃO 2: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$94.961,63, relativo à aquisição de combustível, empregado nas prestações internas de serviço de transporte não tributadas, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$94.961,63, após rejeitar a preliminar de nulidade de cerceamento de defesa e indeferir o pedido de revisão fiscal, diante das seguintes considerações:

Que o PAF está revestido das formalidades legais e que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Quanto ao mérito, relativo à primeira infração, que o autuado é um transportador, se dedicando à atividade de transporte de combustíveis líquidos, e a exigência do imposto apurado no presente

Auto de Infração foi efetuada em relação ao óleo diesel adquirido, cujas notas fiscais foram lançadas no livro Registro de Entradas e utilizados os respectivos créditos fiscais.

Destaca a JJF que o art. 93, I, “F”, do RICMS-BA/97, estabelece que *“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, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual”*.

No caso em exame, foi exigido imposto sob a acusação de que o contribuinte se creditou a mais em aquisições internas de combustível, por erro na apuração de bases de cálculo e/ou alíquotas, o mesmo ocorrendo nas aquisições realizadas em outras unidades da Federação com a utilização de alíquota interna.

Aduz a JJF que, como não ficou comprovado nos autos que se trata de combustível adquirido para comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, há incidência do ICMS pela entrada no território deste Estado, considerando-se que ocorre o fato gerador do imposto no momento da entrada no território deste Estado, conforme regra constante nos arts. 2º, III e 3º, III, 4º, III da Lei 7.014/96, e a alíquota aplicável à operação é 17%, conforme estabelece o art. 50, I, “c”, do RICMS-BA/97.

Assim, entende a JJF que, neste caso, assiste razão ao defendente quando afirmou que: *“se toda a carga tributária incidente na primeira operação com combustíveis na unidade federada de origem é transferida para o Estado onde ocorrerá o consumo, não há que se falar em alíquota interestadual para operações com combustível”*.

Logo, se o imposto devido quando da entrada é com aplicação da alíquota de 17%, o crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes, para fins de apuração do imposto a recolher, é o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos, ou seja, também com a utilização da alíquota de 17%. Assim, concluiu pela insubsistência deste item da autuação fiscal.

No tocante à segunda infração, a JJF observa que a exigência de estorno de crédito encontra amparo no art. 21, I, da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, I, da Lei nº 7.014/96, cujos dispositivos estabelecem que o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. Destaca que tal previsão tem embasamento no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, da Constituição Federal.

A Decisão recorrida deixa de acatar a alegação de defesa de que os cálculos elaborados pela fiscalização estão contaminados com o erro cometido na primeira infração, haja vista que se trata de exigência de estorno relativo ao crédito considerado indevido pela aplicação da proporcionalidade nas prestações tributadas e não tributadas, ou seja, em relação às aquisições de combustíveis pelo autuado, sendo apurados os valores correspondentes às prestações internas e interestaduais, apurados os créditos lançados mês a mês e a respectiva proporcionalidade, calculando-se o crédito indevido. Em consequência, não foi constatada incorreção na apuração do imposto exigido, haja vista que não foram recalculados os valores creditados, sendo indicados os valores lançados e o crédito considerado indevido, de acordo com a proporcionalidade apurada.

Quanto à multa exigida, a JJF aduz que a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, e não se inclui na sua competência, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Assim, concluiu pela subsistência da segunda infração, uma vez que o sujeito passivo deveria efetuar o estorno do imposto creditado, em decorrência das prestações de serviços realizadas, não tributadas pelo ICMS, conforme apurado no levantamento fiscal.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, conforme legislação.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 283 a 298 dos autos, onde salienta que a recorrente é uma sociedade que se dedica principalmente à atividade de transporte de combustíveis líquidos.

Diz ser regular contribuinte do ICMS incidente sobre as operações com óleo diesel e gasolina, sendo, neste caso, a Refinaria de Petróleo - Petrobrás, a substituta tributária no recolhimento do ICMS de toda a cadeia de contribuintes, do que passa a proceder a um resumo sobre o regime de substituição tributária do ICMS nas operações de combustíveis derivados de petróleo para concluir que “se toda a carga tributária incidente na 1ª operação com combustíveis na unidade federada de origem é transferida para o Estado onde ocorrerá o consumo, não há que se falar em alíquota interestadual para operações com combustíveis, eis que inexistente em razão da imunidade tributária”.

No tocante à segunda infração, a recorrente aduz que, com efeito, se equívocos foram cometidos e resultaram em valores indevidamente exigidos na primeira infração, estes contaminaram a segunda infração. Assim, defende ser imprescindível a realização de diligência para verificação dos números apurados pelo fisco, assim como deve ser revista a proporcionalidade entre as saídas internas e interestaduais, do que como prova de sua alegação de que os números apurados estão contaminados por erros de cálculo dos percentuais, anexa planilhas às fls. 310 e 311 dos autos.

Em seguida, a recorrente passa a alegar a inexistência de obrigatoriedade de estorno de créditos fiscal em operações com dispensa do lançamento e pagamento de ICMS. Aduz que, com efeito, se a natureza tributária das prestações de serviços de transportes nas operações internas fosse considerada como não tributada ou isenta estaria correto o raciocínio dos julgadores, entretanto no presente caso as operações de transportes de cargas no Estado da Bahia são tributadas e que apenas o Estado da Bahia dispensou, por mera faculdade, o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Ressalta que o RICMS-BA/97, em seus artigos 97 e 100, que tratam de utilização de crédito fiscal e estornos de créditos fiscais, não elenca nenhuma hipótese nas prestações de serviços de transportes de cargas internas e interestaduais, nem de possibilidade de não utilização do respectivo crédito fiscal quanto da obrigatoriedade de estornos de créditos.

Portanto, segundo a recorrente, a natureza tributária da dispensa do lançamento e pagamento do imposto não é de isenção nem de não incidência, eis que as prestações dos serviços são tributadas, e por isso o respectivo crédito fiscal deve ser mantido por inexistência de dispositivo legal que trate a questão de forma contrária. Consequentemente a infração 2, deve ser julgada improcedente.

A recorrente alega, ainda, ter a cobrança de multa caráter confiscatório, em afronta às garantias constitucionais, do que cita legislação e jurisprudência, do que destaca que o art. 158 do RPAF, delega competência dos órgãos julgadores para reduzir ou cancelar multa por descumprimento de obrigação principal ou acessória, e por dever de justiça requer aos conselheiros adotar tal decisão.

Por fim, a recorrente requer:

1. Reconhecimento de que o crédito fiscal a ser apropriado é aquele pago na aquisição do combustível e que inexistente alíquota interestadual para combustíveis derivados de petróleo.

2. Improcedência da infração 2 em razão de cálculo inexato da proporcionalidade entre saídas internas e interestaduais, pelo autuante partir de premissas equivocadas.
3. Admitir que o Auto de Infração carece de certeza e segurança em razão dos demonstrativos deficientes.
4. Reconhecer que o crédito fiscal deve ser apropriado, caso ocorra o pagamento do Auto de Infração, em razão de o impugnante não ser optante do crédito presumido.
5. Reconhecimento de que inexistente legislação que estabeleça obrigatoriedade de estornos de créditos fiscais pelo autuado na segunda infração.
6. Reconhecimento da multa com caráter confiscatório.
7. Realização de perícia e diligência por fiscal estranho ao feito.

O Parecer PGE/PROFIS, às fls. 317 a 320 dos autos, é pelo não provimento do Recurso Voluntário, eis que, conforme previsto no art. 21, I, da LC nº 87/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

O parecer salienta que a não cobrança pelo Estado da Bahia das prestações de transporte subsequentes, diferentemente do aduzido pelo recorrente, impossibilita o crédito do ICMS, em face da clareza da norma constitucional sobre o tema, prevista no art. 155, II, § 2º, II, da CF, no qual estabelece que:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O opinativo salienta que, segundo a doutrina e jurisprudência dominante, a isenção tributária é a dispensa legal do pagamento do tributo, pois há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.

Assim, a PGE/PROFIS conclui que não há como se emprestar guarida a tese do recorrente, razão de opinar pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida desonerado integralmente o sujeito passivo do débito original exigido na primeira infração, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à segunda infração.

Da análise do Recurso de Ofício, relativo à primeira infração, em que pese não concordar com a fundamentação esposada, mantenho o entendimento da Decisão recorrida de considerar

insubsistente a exação fiscal, cuja acusação é de que o contribuinte se creditou a mais em aquisições de combustível, por erro na apuração de bases de cálculo e/ou alíquotas.

Fundamentou a JJF que o crédito fiscal do combustível para compensação do imposto devido nas prestações de serviços de transporte subsequentes é o valor do imposto anteriormente cobrado, ou seja, à alíquota de 17%, nos termos previstos no art. 50, I, “c”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Assim, concluiu pela insubsistência da infração.

Contudo, apesar da previsão da alíquota de 17% sobre combustíveis quando não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, conforme dispositivo legal acima, o art. 87, XIX, do RICMS/BA, com redação vigente à época dos fatos, determinava que a base de cálculo das operações internas com óleo diesel fosse reduzida em 40%, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 15%.

Do cotejo dos papéis de trabalho que alicerçam a infração, às fls. 11 a 25 e 28 a 90 dos autos, observa-se que foram consideradas:

- a) para as aquisições de combustível dentro do Estado da Bahia, tanto pelo contribuinte quanto pelo autuante, a carga tributária correspondente à alíquota de 15%. Assim, a divergência consiste tão-somente na base de cálculo imponible do imposto, sendo que o fisco considera o “Valor Contábil” e o contribuinte a “Base de Cálculo ou Valor da Operação”, ambos escriturados no Registro de Entradas;
- b) já nas aquisições de combustível fora do Estado da Bahia o autuante considera as alíquotas de 7% ou 12%, em razão da região geográfica, enquanto o contribuinte, à alíquota de 12%. Também, fisco considera o “Valor Contábil” e o contribuinte a “Base de Cálculo ou Valor da Operação”, ambos escriturados no Registro de Entradas. Assim, a divergência consiste na base de cálculo imponible do imposto e na alíquota incidente.

Vislumbro que, por se tratar de aquisição de óleo diesel utilizado como insumo na prestação de serviço de transportes rodoviário de cargas, conforme previsto no art. 50, I, “c”, do RICMS/97, o contribuinte teria direito a se creditar do ICMS correspondente à carga tributária de 15% da operação, independentemente do abastecimento ser dentro do Estado da Bahia ou em outra unidade da Federação, sobre a base de cálculo do imposto de venda nas bombas dos respectivos abastecimentos, ou seja, sobre a base de cálculo substituída, consoante o contribuinte procedeu em relação às operações de aquisição interna, cuja base imponible incidiu o imposto recolhido.

Diante de tais considerações, voto pelo não provimento do Recurso de Ofício, por considerar a infração insubsistente.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente deixo de acolher as preliminares de nulidade, suscitadas pelo sujeito passivo na sua peça de impugnação e reiteradas no pedido final do Recurso Voluntário, por vislumbrar que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais e, em consequência, não procede a alegação recursal de que o *Auto de Infração carece de certeza e segurança em razão dos demonstrativos deficientes*.

Também, indefiro o pedido para realização de perícia técnica e de diligência, formulado pelo recorrente, por considerá-las desnecessárias, visto que já se encontram no processo todos os elementos formadores para o deslinde da lide, como previsto no art. 147, I, “a”, e II, “b”, do RPAF.

No mérito, devo ressaltar que o cálculo da proporcionalidade entre saídas internas e interestaduais, às fls. 26 e 27 dos autos, em cotejo com as planilhas anexadas pelo recorrente, às fls. 310 e 311 dos autos, divergem apenas quanto aos valores dos créditos lançados e, em consequência, aos valores dos créditos proporcionais devidos e indevidos, ou seja, os percentuais de prestações internas e interestaduais coincidem entre as duas planilhas, não tendo pertinência a alegação recursal de “cálculo inexato da proporcionalidade entre saídas internas e interestaduais”.

Quanto aos créditos lançados consignados na planilha de fls. 26 e 27, estão de acordo com os valores lançados no livro Registro de Apuração do ICMS, às fls. 91 a 142 dos autos, em prejuízo aos valores correspondentes consignados pelo recorrente, às fls. 310 e 311 dos autos.

Inerente à pretensão recursal de que o crédito fiscal deve ser apropriado, caso ocorra o pagamento do Auto de Infração, também não tem guarida, pois se trata de estorno de crédito fiscal proporcional às prestações de serviços não tributadas e, em consequência, sem direito ao crédito fiscal correspondente do combustível utilizado como insumo.

Quanto ao pedido de *reconhecimento de que inexistente legislação que estabeleça obrigatoriedade de estornos de créditos fiscais pelo autuado na segunda infração*, conforme foi consignado pela JJF e no Parecer da PGE/PROFIS, cujo opinativo adoto como parte integrante deste voto, a previsão do art. 21, I, da LC nº 87/96, assim como do art. 30, I, da Lei nº 7.014/96, é de que *o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço*.

Assim, a não tributação das prestações internas de transporte subsequentes impossibilita o crédito do ICMS, em face do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, prevista no art. 155, II, § 2º, II, da Constituição Federal, uma vez que *a isenção tributária é a dispensa legal do pagamento do tributo, pois há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento*. Logo, descabida tal pretensão recursal.

Por fim, em relação à pretensão para que seja reconhecido o caráter confiscatório da multa, há de se salientar que a arguição da inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, precisamente o caráter confiscatório da multa, falece de competência este Colegiado para apreciação da matéria, conforme disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

Diante do exposto, as alegações contidas no Recurso Voluntário são incapazes de modificar a Decisão recorrida, quanto à segunda infração.

Em conclusão, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281105.1224/12-4**, lavrado contra **TRANSMASUT TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$94.961,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS