

A. I. N° - 232943.0005/18-9
AUTUADO - ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.
AUTUANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO
ORIGEM - INFAZ ITABUNA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/12/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0161-01/20-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Alegação defensiva de que a autuação exige também ICMS diferença de alíquotas, referente a períodos em que o artigo 272, inciso I, alínea “a”, item 3, ainda não havia sido revogado, procede. Excluídos os valores referentes aos períodos incluídos indevidamente no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2018, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$1.461.839,46, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS, imputada ao autuado: *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.*

Período de ocorrência: julho, setembro, novembro e dezembro de 2014, janeiro, fevereiro e dezembro de 2015, dezembro de 2016, janeiro, abril, junho a agosto e novembro de 2017.

O autuado apresentou defesa (fls.278 a 220). Inicia a sua impugnação reproduzindo o artigo 1º, parágrafo único, inciso IV da Lei Complementar n. 24/75. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Afirma que a autuação está fundamentada em disposição regulamentar que afrontou a Constituição Federal, a LC 24/75 e a Lei do ICMS n. 7.014/96, entre diversas outras disposições normativas que regem a espécie.

Apresenta uma análise sintética da legislação, mencionando que a Lei Maior estabeleceu que as revogações de benefícios fiscais seriam reguladas por Lei Complementar, consoante insculpido no art. 155, II, XII, “g”, cujo teor reproduz.

Salienta que não é necessária uma análise mais complexa para que se possa concluir que a Lei Complementar 24/75 condiciona a revogação de isenções, ou quaisquer benefícios fiscais que resultem na redução ou eliminação de ônus tributário, à celebração de Convênio autorizativo.

Alega que o Estado da Bahia, por sua vez, ao editar a Lei 7.014/96, autorizou a revogação de benefícios fiscais mediante regulamento, com a literal determinação de que fosse indicado o Convênio autorizativo. Neste sentido, reproduz o artigo 37, § 2º do referido diploma legal.

Conclusivamente, diz que a Lei 7.014/96 vincula a revogação de benefícios fiscais aos diplomas legais que enumera e, ao remeter ao regulamento a indicação dos benefícios fiscais que serão criados ou revogados, obriga que seja feita a indicação do Convênio autorizativo.

Prosseguindo, alega a irregular e ilegal revogação do item 3 da alínea “a” do inciso I do artigo 272

do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.

Aduz que as empresas de transporte de passageiros foram dispensadas do recolhimento do ICMS decorrente do diferencial de alíquota incidente nas aquisições de bens para o seu ativo imobilizado, conforme prevê o RICMS/12, Decreto 13.780/12, em seu art. 272, inciso I, alínea a, item 3, redação esta que já constava do Decreto 6.284 de 14/03/97, em seu art. 7º, alínea b.

Assinala que referido benefício foi concedido várias décadas atrás, contudo, foi retirado do texto por meio do Decreto Estadual nº 16.738/2016, editado em 20/05/2016, com vigência a partir de 21/05/2016.

Alega que as empresas prestadoras de serviços de transporte de passageiros optantes pelo regime de redução da base de cálculo, como é o seu, viram-se, de uma hora para a outra, obrigadas a recolher o ICMS relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições de bens para o ativo imobilizado.

Ressalta que os valores que seriam devidos e foram dispensados não compõem a planilha de custos utilizados pelo órgão regulador, no caso a Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Energia, Transportes e Comunicações da Bahia - AGERBA, que é o órgão estatal responsável pela análise de custos e fixação das tarifas a serem, obrigatoriamente, praticadas por todas as empresas que atuam no ramo de transporte de passageiros na modalidade intermunicipal e interestadual.

Assevera que a malfadada alteração, tratando-se de tarifas fixadas pelo Estado e nas quais não consta custo referente a tributação, haja vista que o próprio Estado a dispensou, geraria prejuízo imediato, posto que, diferentemente de outras atividades onde qualquer custo adicional é imediatamente agregado ao preço do produto, a empresa pratica tarifas fixadas pelo Estado mediante de seu órgão regulador, portanto, não seria possível agregar à tarifa praticada o ônus imposto pela irregular alteração.

Afirma que a situação exposta demonstra que a alteração de legislação que criou benefícios, há décadas, só poderia ser modificada por meio de Convênio autorizativo e após o necessário estudo de impacto nas tarifas a ser realizado pela AGERBA, de modo a não inviabilizar a atividade das empresas de transportes de passageiros já tão afetadas pela séria crise pela qual passa o nosso país.

Ressalta que pior ainda, é que além da situação de risco a que a medida expõe as empresas de transporte de passageiros em razão de brutal alteração em seu fluxo de caixa, verifica-se que tal revogação foi feita ao arrepio da legislação pertinente.

Diz que conforme determina a LC 24/75 é inquestionável a necessidade de celebração de Convênio com o fim específico de autorizar a revogação de benefícios fiscais.

Frisa que de uma análise aligeirada, parece que o Decreto nº 16.738/16 atendeu aos requisitos legais, haja vista que indica os Convênios em que se fundamenta, porém, ao consultar o conteúdo de cada um dos Convênios citados na ementa, caso 156/15 e 163/15, que anexa, verifica-se claramente a impossibilidade de revogação do benefício fiscal com fundamento em tais convênios.

Reproduz a ementa do Convênio 156/15: *“Dispõe sobre a concessão de regime especial à Companhia Nacional de Abastecimento - CONAB.”* Afirma que não existe nas dez cláusulas do referido Convênio nenhuma autorização para que se revogue benefício fiscal.

Do mesmo modo, reproduz a ementa do Convênio 163/15: *“Altera o Convênio ICMS 133/08, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção nas operações com produtos nacionais e estrangeiros destinados aos jogos Olímpicos e Paralímpicos de 2016”*. Assevera que também neste Convênio 156/15, que contém três cláusulas, em nenhum momento trata de revogação de benefício fiscal. No sentido de fundamentar a sua argumentação invoca e reproduz lição de Oswaldo Aranha de Mello.

Sustenta que um Decreto, por se tratar de ato infralegal, não pode se sobrepor à lei, já que dela retira seu fundamento de validade. Reitera que não houve Convênio autorizativo da revogação do benefício fiscal instituído pela redação do art. 272, I, a, 3, do RICMS, com vigência até a edição do

Decreto nº 16.738/2016.

Aduz que considerando que a LC 24/75 expressamente exige a existência de Convênio de tal natureza, é lógico inferir que o Decreto que revogou o benefício fiscal é ilegal, por não estar em conformidade com o que é exigido por Lei Complementar.

Salienta que pode concluir que qualquer imposição decorrente de ato infralegal destituído de validade não será referendado por este Egrégio Conselho, motivo pelo qual confia plenamente na declaração de nulidade do Auto de Infração em questão.

Observa que o Princípio da Legalidade previsto no art. 5º, inciso II da Constituição Federal, estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, e mais, em matéria de tributação, a CF reafirma que é vedado “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, conforme o art. 150, I.

Afirma que a exigência de tributo lastreada em disposição regulamentar que não atendeu aos ditames legais é completamente ineficaz, sendo, portanto, completamente inaplicável as suas disposições.

Alega que além de estar em desacordo com a legislação vigente, a revogação do benefício fiscal em questão viola o Princípio da Confiança, decorrente do Princípio da Segurança Jurídica, aplicáveis, ambos, à relação entre a Administração Pública e os particulares.

Assinala que o ICMS exigido no Auto de Infração em lide decorre da diferença de alíquotas nas aquisições de novos ônibus para a compor a frota da empresa.

Esclarece, ainda, que o Estado da Bahia, por meio da AGERBA, celebrou junto ao Ministério Público Estadual e a diversos órgãos de representação das empresas de transporte de passageiros atuantes no estado o Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta 02/2015 que teve como finalidade principal a renovação dos contratos de concessão para explorar o serviço de transporte de passageiros.

Consigna que o referido TAC, em sua Cláusula 6ª, determina como condição para renovação de tais contratos, entre diversas outras, a renovação, por parte das concessionárias, das frotas de ônibus utilizadas. Acrescenta que referidas empresas, por meio das entidades de representação, firmaram tal compromisso porque tinham, naquele momento, uma expectativa de investimentos na qual estava inserido e vigente o benefício de dispensa do recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições de bens destinados ao ativo permanente, nesse grupo incluídos os ônibus.

Alega que o Estado da Bahia, sabendo de tal obrigação por parte das empresas concessionárias, ao editar decreto que revoga benefício de tal natureza, comete ato de extrema contradição, violando o princípio da confiança, pois sabidamente tal imposição onerará sobremaneira os investimentos que deverão ser realizados pelas empresas, inclusive a sua, para arcar com o compromisso de renovação de frota, sendo que este item que foi colocado como condição necessária para a renovação dos contratos de concessão.

Assevera que se trata de grave conduta cujas consequências, aliadas à já abordada ilegalidade do decreto revogatório, devem ser levadas em consideração por este Conselho.

Sustenta que a autuação referente aos exercícios de 2014, 2015 e 2016, quando o benefício fiscal ainda não tinha sido revogado pelo ilegal Decreto é indevida.

Observa que o Decreto 16.738/16 foi publicado em data de 20/05/2016 com início de vigência em 21/05/2016, revogando dispositivo que concedia dispensa do recolhimento do diferencial de alíquotas previsto no art. 272 do RICMS.

Alega que além da inequívoca nulidade do dispositivo que revogou a dispensa do recolhimento do diferencial de alíquotas, o autuante exigiu até mesmo o tributo dispensado, haja vista que exigiu também o ICMS diferencial de alíquota referente a períodos em que o dispositivo ainda não tinha sido revogado.

Aduz que o Auto de Infração inclui datas de ocorrência anteriores ao mês de junho de 2016, quando, por óbvio, nenhum questionamento quanto a dispensa do recolhimento poderia ser feita.

Diz que conforme se verifica na tabela inserida na descrição da infração, o autuante exige o recolhimento de ICMS decorrente do diferencial de alíquota de aquisições para o ativo imobilizado cujos fatos geradores e vencimentos ocorreram entre 31/07/2014 a 09/01/2016, em valor que atinge a soma de R\$ 912.966,40.

Assevera que por estar fundamentada em regulamento ilegalmente alterado por meio de Decreto, o Auto de Infração certamente será declarado nulo. Acrescenta que ainda que tivesse validade, mesmo assim, a autuação seria completamente improcedente em relação ao valor acima referido, por se tratar de imposição tributária claramente indevida.

Reporta-se sobre o posicionamento deste CONSEF acerca da exigência fiscal fundamentada em dispositivo regulamentar que não tem lastro legal.

Registra que este Egrégio Conselho já se defrontou com situações que guardam perfeita similaridade com a matéria de que cuida a presente autuação, sendo exemplo disto o julgamento do processo 110427.0001/07-1, em que atuou no polo passivo da autuação, que acolheu pedido de nulidade em razão da inexistência de previsão legal que desse sustentação ao dispositivo regulamentar. Acrescenta que pela sua importância e clareza transcreve trecho do voto proferido no Acórdão CJF N 0257-11/08.

Observa que o referido Acórdão, parcialmente transcrito, declarou a impossibilidade de aplicação de regras inseridas em decreto regulamentar sem o necessário lastro legal, trazendo claramente o entendimento deste CONSEF, que não poderia ser outro, no sentido de que a regra ***“inserida no Regulamento do ICMS, sem qualquer lastro legal, sendo veículo absoluta e incontestavelmente inapropriado, como bem frisou a PGE/PROFIS, e como não se configura a subsunção do fato concreto à hipótese prevista na lei, são inaplicáveis as imputações objeto do presente lançamento de ofício, o que nos leva a votar pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário”***.

Ressalta que se trata de matéria que guarda perfeita similaridade com a presente autuação, haja vista que o voto declara a nulidade da imposição fiscal em razão da inexistência de lei lastreando a exigência regulamentar. Diz que no caso em questão trata-se da inexistência de Convênio autorizativo, conforme previsto na LC 24/75 e na própria Lei n. 7.014/96 em seu art. 37.

Diz que resta claramente demonstrado a nulidade da autuação, inclusive no entendimento deste Egrégio Conselho, como se vê do entendimento esposado no Acórdão CJF N 0257-11/08.

Conclusivamente, diz que após a análise dos esclarecimentos que prestou, tem a absoluta convicção de que o próprio autuante pugnará pela declaração de nulidade ou improcedência da autuação, considerando que, se procedeu a exigência em razão da sua convicção da existência do débito, certamente se convencerá da sua inexistência e não manterá a autuação.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 328/329). Consigna que o RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, no seu artigo 272, inciso I, alínea “a”, item 3, que passou a vigorar a partir de 01/04/2012, dispensou o lançamento e pagamento do diferencial de alíquotas aos prestadores de serviços de transportes de pessoas, optantes pela redução de base de cálculo prevista no inciso I do artigo 267.

Acrescenta que com a edição do Decreto nº. 16.738 publicado no DOE de 21/05/2016, o artigo 272 foi mais uma vez alterado passando o item 3 da alínea “a” a vigorar com nova redação, na qual houve a exclusão do “benefício” às empresas de transporte.

Salienta que desde a edição do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, não foi celebrado o devido Convênio autorizativo exigido na LC para validar a concessão do benefício, sendo, portanto, o ato que instituiu o referido benefício, no caso o Decreto nº. 13.780/12, não revestido da legalidade exigida na LC.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração. Ressalta que o autuado apresentou denúncia espontânea no tocante a exigência fiscal atinente ao diferencial de alíquotas relativo aos exercícios de 2018 e 2019.

O autuado, cientificado da Informação Fiscal, via postal (AR) (fls.331/332), não se manifestou.

VOTO

A acusação fiscal é de que o autuado, empresa transportadora de pessoas, não recolheu o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Inicialmente, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante, haja vista que o lançamento de ofício em questão, permite claramente identificar-se a conduta infracional imputada, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o valor do ICMS exigido, permitindo ao autuado exercer o direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme inclusive fez, tendo sido observado plenamente o devido processo legal.

Apesar de não ter sido suscitado pelo impugnante, observo que no enquadramento legal o autuante consignou no Auto de Infração os dispositivos referentes ao RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, contudo, constato também que não implica nulidade o erro da indicação, haja vista que pela descrição dos fatos, resta evidente o enquadramento legal, sendo aplicável à espécie a disposição do artigo 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Quanto à arguição do impugnante, de que por estar fundamentado em regulamento ilegalmente alterado por meio de Decreto, o Auto de Infração é nulo, certamente que esta alegação encontra um óbice intransponível à sua apreciação por parte desta Junta de Julgamento Fiscal, no caso, o que determina o artigo 125, incisos I e III da Lei nº. 3.956/81, instituidora do Código Tributário do Estado da Bahia, ao dispor:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

[...]

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

Vê-se claramente, que este órgão julgador administrativo não tem competência para negar a aplicação do Decreto emanado de autoridade superior, bem como declarar a inconstitucionalidade da norma.

Cabe ainda, apreciar a alegação defensiva atinente ao Acórdão CJF Nº 0257-11/08, referente ao Auto de Infração nº. 110427.0001/07-1, no qual figurou no polo passivo, segundo diz, tratando-se de matéria que guarda perfeita similaridade com a matéria de que cuida o presente Auto de Infração, cuja decisão foi pela nulidade em razão da inexistência de previsão legal que desse sustentação ao dispositivo regulamentar.

Na realidade, a análise do aduzido Acórdão, permite constatar que não se trata de matéria similar. Isto porque, no referido Acórdão, a decisão pela nulidade decorreu do fato de inexistir lastro legal para aplicação da presunção nas prestações de serviços de transporte ou de comunicação.

A título ilustrativo, vale reproduzir abaixo trechos do voto da ilustre Conselheira/Relatora no referido Acórdão 0257-11/08:

[...]

“Neste sentido, em matéria de presunção, deve ser observada, sob pena de ofensa aos princípios acima citados, a legalidade estrita, ou seja, a reserva absoluta de lei, e a subsunção do fato concreto à hipótese legal prevista.”

No entanto, a Lei nº 7.014/96, não trouxe a figura da presunção nas prestações de serviços, quer seja

de transporte ou de comunicações, apenas aplicando-se às operações com mercadorias, nos termos do § 4º do art. 4º, abaixo transcrito:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. Grifos nossos.*

Do exposto, como a regra que embasou as exigências fiscais em tela tem sede apenas em decreto regulamentar - art. 2º, §3º, incisos III, IV e V - posto que inserida no regulamento do ICMS, sem qualquer lastro legal, sendo veículo absoluta e incontestavelmente inapropriado, como bem frisou a PGE/PROFIS, e como não se configura a subsunção do fato concreto à hipótese prevista na lei, são inaplicáveis as imputações, objeto do presente lançamento de ofício, o que nos leva a votar pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida, quanto às infrações imputadas nos itens 2, 3 e 5 da autuação para declarar a nulidade das mesmas, ao tempo que votamos, pelos mesmos fundamentos expostos, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.”

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas pelo impugnante.

Entretanto, no mérito, constato que assiste parcialmente razão ao impugnante, quando alega que o autuante exige até mesmo o tributo dispensado, haja vista que exigiu também o ICMS diferença de alíquotas, referente a períodos em que o dispositivo regulamentar ainda não tinha sido revogado.

O artigo 272, inciso I, alínea “a”, item 3, apresenta a seguinte redação:

Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

I - a diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de bens do ativo permanente destinada a:

[...]

3 - até 31/12/2019, a empresa concessionária pública com atividade de captação, tratamento, distribuição de água canalizada e saneamento básico (Conv. ICMS 19/19);

A redação acima reproduzida, foi dada pelo Decreto 16.738/16, publicado no DOE de 20/05/2016, e passou a vigor a partir de 21/05/2016, revogando a dispensa do recolhimento do ICMS diferença de alíquotas anteriormente prevista neste artigo.

A redação originária do referido artigo 272, inciso I, alínea “a”, item 3, que produziu efeitos até 20/05/2016 tinha o seguinte enunciado:

Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:

I - a diferença de alíquotas nas aquisições de:

a) bens do ativo permanente efetuadas por:

[...]

3 - prestadores de serviços de transportes de pessoas, optantes pela redução de base de cálculo prevista no inciso I do art. 267;

De fato, a autuação abrange os meses de julho, setembro, novembro e dezembro de 2014, janeiro, fevereiro e dezembro de 2015, dezembro de 2016, janeiro, abril, junho a agosto e novembro de 2017, sendo certo que, em face à alteração acima aduzida, descabe a exigência fiscal no tocante aos meses de julho, setembro, novembro e dezembro de 2014, janeiro, fevereiro e dezembro de 2015, haja vista que ainda vigia a dispensa do lançamento e o pagamento relativo à diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo permanente realizadas por prestadores de serviços de transportes de pessoas, optantes pela redução de base de cálculo prevista no inciso I do art. 267.

Assim sendo, remanesce a autuação apenas no tocante aos meses de dezembro de 2016, janeiro,

abril, junho a agosto e novembro de 2017, período no qual, não mais estava vigendo a dispensa do lançamento e o pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas prevista no artigo 272, inciso I, alínea “a”, item 3 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.

Diante disso, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$548.873,06, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/12/2016	78.000,00
31/01/2017	76.875,00
30/04/2017	15.375,00
30/06/2017	217.600,00
31/07/2017	39.089,53
31/08/2017	2.333,53
30/11/2017	119.600,00
TOTAL	548.873,06

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232943.0005/18-9**, lavrado contra **ROTA TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$548.873,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR