



PAT Nº : 286/2012 – 1ª URT, Protocolo 82394/2012-3 – SET
AUTO DE INFRAÇÃO Nº : 00286/SUSCOMEX, de 13/04/2012
AUTUADA : PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A.
ENDEREÇO : RDV RN 221, S/N, KM 25, Polo de Guamaré
– Guamaré/RN
AUTUANTE : ALVAMAR FERREIRA DE LIMA, mat. 75.394-7
DENÚNCIA : Deixar de promover o estorno proporcional obrigatório de crédito fiscal lançado pela aquisição de querosene de aviação (QAV), em virtude de saídas do produto nas operações interestaduais amparadas pela imunidade tributária.

DECISÃO Nº 116/2012 – COJUP

EMENTA: ICMS. FALTA DE ESTORNO OBRIGATÓRIO DE CRÉDITO FISCAL LANÇADO PELA ENTRADA DO PRODUTO (QAV), CUJA SAÍDA INTERESTADUAL É AMPARADA PELA NÃO INCIDÊNCIA. 1. É obrigatório o estorno dos créditos referentes à parte das entradas que representa a quantidade das saídas não tributadas. 2. A autuada alega que os créditos não foram lançados indevidamente, pois as saídas interestaduais eram imprevisíveis na época das entradas. 3. Apesar de entender ser legítima a manutenção dos créditos questionados, promoveu o estorno de alguns deles após o procedimento fiscal. 4. O autuante reconhece que o crédito fiscal referente ao período de outubro de 2011 fora estornado em tempo hábil. 5. **Ação fiscal procedente em parte.**

DO RELATÓRIO

DA DENÚNCIA



Infere-se do Auto de Infração em epígrafe que a Pessoa Jurídica, acima qualificada, infringiu o disposto no art. 150, inciso III, combinado com os arts. 108, 109-A, 113, 118, e 150, XIII, do Regulamento do ICMS – RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, por deixar de promover o estorno proporcional obrigatório de crédito fiscal lançado pela aquisição de querosene de aviação (QAV), em virtude de saídas do produto nas operações interestaduais amparadas pela imunidade tributária.

Para tal infração foi proposta penalidade disposta no art. 340, inciso II, alínea “a”, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133, todos do Regulamento supracitado; resultando numa multa no valor de R\$ 23.035.782,45 (vinte e três milhões, trinta e cinco mil, setecentos e oitenta e dois reais e quarenta e cinco centavos), além da exigência do pagamento do imposto no valor de R\$ 280.349,99 (duzentos e oitenta mil, trezentos e quarenta e nove reais e noventa e nove centavos).

DA IMPUGNAÇÃO

Interpondo impugnação contra a denúncia oferecida pelo fisco, a autuada apresenta sua defesa centralizada nos seguintes pontos:

“DESproporcionalidade da Penalidade Proposta

(...)

Perceba, ilustre julgador, que a penalidade proposta pela própria fiscalização propõe que a multa seja de 150% do valor do crédito **INDEVIDAMENTE APROVEITADO**.

Ou seja, esse dispositivo não se aplica aos casos em que NÃO haja o aproveitamento do crédito, mesmo que este tenha sido escriturado. Há manifesta diferença entre o lançamento do crédito e o seu aproveitamento.

Com efeito, no documento denominado “Demonstrativo da Ocorrência”, que acompanha o auto de infração, verificamos que somente nos meses de julho, agosto, outubro e novembro de 2009 houve o aproveitamento desses créditos, perfazendo o total de R\$ 280.349,99.

Ou seja, a multa do art. 340, II, ‘a’ do RICMS/RN não poderia incidir sobre valor superior ao crédito aproveitado, que no caso é de R\$ 280.349,99¹.

(...)



Assim, há evidente erro na capitulação da penalidade quanto à parcela que extrapola o suposto prejuízo fiscal, sendo este, o imposto que deixou de ser recolhido em razão do aproveitamento do crédito.

Ainda que se entenda devida a multa de 150% sobre o crédito não aproveitado, o que se argumenta em obediência ao princípio da eventualidade, deve ser excluída a multa aplicada sobre o período de outubro de 2011, eis que foi realizado o tempestivo estorno sobre este período, conforme faz prova a cópia do Livro em anexo, no valor de R\$ 1.480.396,97.

Cumpra ainda informar que, apesar de entender ser legítima a manutenção dos créditos, a ora impugnante, de forma a manter sua boa relação com a Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, está promovendo o estorno dos créditos acumulados proporcionais aos volumes transferidos, conforme comprovam as cópias do Livro em anexo.

(...)

LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS APROVEITADOS

Além dos créditos escriturados e não aproveitados, o auto de infração alcança os créditos efetivamente aproveitados pela impugnante, no valor de R\$ 280.349,99.

Para caracterizar a irregularidade desse aproveitamento, o Estado do Rio Grande do Norte apontou como infringido o art. 113 do RICMS/RN.

(...)

Observe-se que a vedação ao crédito ocorre “quando a ulterior operação de que decorrer a saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a ulterior prestação do serviço não forem tributadas ou forem isentas do imposto”.

Porém, não se trata no presente caso de operação não tributada ou isenta. Sequer se trata de uma operação.

Houve, na verdade, a transferência de QAV do estabelecimento autuado para outro estabelecimento do mesmo contribuinte situado no Ceará.

Como é cediço, a transferência de produtos entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo contribuinte não configura operação mercantil. É assente na jurisprudência que a simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma pessoa jurídica não caracteriza fato gerador do ICMS, haja vista tratar-se de mera ficção.

(...)

Com efeito, uma vez não ocorrido o fato (operação) previsto na norma (art. 113 do RICMS/RN), esta não pode configurar impedimento à manutenção do crédito.



E vamos além. A transferência ocorrida também não configura hipótese de isenção ou de não-incidência, mas de não configuração de fato gerador do ICMS, eis que é uma movimentação interna da ora impugnante com a mera circulação física de mercadorias.

(...)

Assim, a vedação ao crédito somente seria aplicável na hipótese de dispensa do pagamento do tributo: seja pela isenção; seja pela não-incidência qualificada (imunidade). Porém, por não constituir hipótese de incidência do ICMS, não há na transferência dispensa do pagamento do tributo, não implicando, portanto, em estorno do crédito.

(...)"

Finaliza, requerendo que “seja acolhida a impugnação apresentada e julgado improcedente o auto de infração em questão”.

DA CONTESTAÇÃO

Contrapondo os pontos da impugnação o autor do procedimento fiscal assim se pronuncia:

– O contribuinte foi autuado pela falta de estorno obrigatório de crédito fiscal que não poderia ser aproveitado quando do seu lançamento nos livros fiscais pertinentes; tendo sido o montante do “crédito não estornado” o referencial para aplicação da penalidade. A cobrança do imposto se dá em virtude da repercussão no montante de ICMS recolhido no período; caso não ocorresse qualquer repercussão, a multa seria cobrada em sua integralidade.

– A obrigatoriedade do estorno do crédito em tela tem como arcabouço legal a Constituição Federal (art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”), a Lei Complementar nº 87/1996 (art. 21, inciso I), e a Lei Estadual nº 6.968/1996 (art. 35, inciso I). E, ainda, jurisprudencial; destacando o entendimento do Ministro Luiz Fux ao dizer que “quando o constituinte determinou que as operações isentas ou sujeitas à não-incidência não gerariam crédito ou implicariam anulação de créditos decorrentes da entrada tributada, ficou claro que o crédito do ICMS somente terá lugar na mesma proporção, de forma equânime com o desembolso que tiver de ser efetuado pelo contribuinte na outra fase da cadeia mercantil. Não havendo desembolso ou, ainda, havendo desembolso a menor, não há lugar para a manutenção de eventual crédito precedente em sua proporção primitiva, disse ele, acrescentando que a aplicação restritiva do princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS, por meio da qual a existência do crédito somente se justifica pelo pressuposto do pagamento (débito), na exata proporção do tributo recolhido na outra fase da cadeia mercantil”.



– Dispõem a Lei Complementar nº 87/1996 (art. 12, inciso I) e o Regulamento do ICMS – RICMS/RN (art. 2º, inciso I, alínea “a”): “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

– O que se estar a exigir é o estorno proporcional dos créditos, tendo em vista que as operações de transferências interestaduais não foram oneradas pelo pagamento do ICMS (débito), por serem amparadas pela imunidade tributária (qualificada) que nada mais é que uma não-incidência constitucionalmente prevista.

– A alegação da impugnante, de que está promovendo o estorno dos créditos mesmo não concordando ser ilegítima a sua manutenção, só vem a corroborar o entendimento do autuante.

– Da análise procedida na documentação probante do estorno realizado em tempo hábil no período referencial de outubro de 2011, concorda-se com a solicitação da impugnante de excluir o valor da multa a ele correspondente; elaborando um novo demonstrativo.

Conclui, pleiteando “a manutenção do Auto de Infração em todo o mérito e nos limites do novo demonstrativo elaborado”.

DOS ANTECEDENTES

Consta dos Autos, conforme Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais, às fls. 19, que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

Este o relatório.

Passando a fundamentar e decidir.

DO MÉRITO

Nestes Autos, o contribuinte é denunciado por deixar de promover o estorno proporcional obrigatório de crédito fiscal lançado pela aquisição de querosene de aviação (QAV), em virtude de saídas do produto nas operações interestaduais amparadas pela imunidade tributária, conforme Demonstrativo da



Ocorrência, Relatório Circunstanciado de Fiscalização e Termo de Ocorrência em anexo.

É cediço que os lineamentos básicos do “princípio da não-cumulatividade”, ao qual o ICMS deve necessariamente sujeitar-se, estão apontados na Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, I e II: “§ 2º. O imposto previsto *no inciso II atenderá o 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 por 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 anulação do crédito relativo às operações anteriores*”. (grifo nosso)

Matéria esta também preceituada na Lei Complementar nº 87, de 16 de setembro de 1996, em seu art. 21, inciso I, e na Lei Estadual nº 6.968, de 30 de dezembro de 1996, em seu art. 35, inciso I, respectivamente:

Art. 21. 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:

I- foi 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;

Art. 35. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento:

I- forem objeto de saída ou prestação de serviço não tributadas ou isentas, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

Logo, consoante os dispositivos transcritos, os créditos de ICMS, apropriados (lançados em livros fiscais próprios) quando das entradas, devem ser estornados ou anulados na hipótese ali prevista; ou seja, se uma determinada operação ou prestação é amparada por isenção ou não-incidência do ICMS (na saída) e se na operação ou prestação anterior (na entrada) o objeto do negócio jurídico gerou crédito de ICMS,



torna-se consentâneo exigir o estorno ou anulação do crédito, para que se guarde coerência com o mecanismo da não-cumulatividade, onde a compensação entre créditos e débitos ocorre de forma proporcional (compensa-se o devido em uma operação ou prestação com o montante cobrado ou incidente nas operações ou prestações anteriores); caso contrário, se tem um acúmulo de créditos na escrituração do contribuinte sem débito para compensar. Lembrando, também, que é exatamente por ser imprevisível, na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço, a saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, que se exige o estorno do crédito lançado (aproveitado) indevidamente.

E, ainda, justificando o impedimento da manutenção dos créditos anteriores nos casos de isenção e não-incidência posteriores e o estorno obrigatório dos créditos referentes à parte das entradas que representa a quantidade das saídas não tributadas ou isentas (estorno proporcional), temos: quando há isenção há o nascimento da obrigação tributária, mas não o do crédito; quando não há incidência não há existência, e o que não existe não gera direito a crédito.

Ademais, verifica-se que, ao informar que “apesar de entender ser legítima a manutenção dos créditos, a ora impugnante, de forma a manter sua boa relação com a Fazenda do Estado do Rio Grande do Norte, está promovendo o estorno dos créditos acumulados proporcionais aos volumes transferidos”, e ao requerer “a exclusão da multa sobre o período de outubro de 2011, eis que fora realizado o tempestivo estorno”, a atuada admite que não procedia com o estorno obrigatório dos créditos referentes àquela parte das entradas que representa a quantidade das saídas não tributadas (que neste caso são as operações de transferências interestaduais do produto QAV) e de certa forma concorda que deva fazê-lo.

Observa-se, também, que o atuante, após análise na documentação anexada à impugnação, concordou com o pedido da empresa atuada “de excluir o valor da multa no mês referência 10/2011, elaborando um novo demonstrativo”.

Ressaltando, por oportuno, que embora a atuada tenha procedido estorno dos créditos (períodos ago/out/08, jul/ago/out/nov/dez/09, jan/fev/mar/abr/mai/jul/ago/set/10) após a autuação, conforme fls. 27 e 28 dos Autos, entende-se não ser mais cabível a imposição da multa sobre o que já foi estornado; mantendo a exigência do ICMS, em razão da repercussão ocorrida no montante do imposto apurado naqueles períodos.



Assim, em razão do entendimento ora externado, necessário se faz alterar de ofício, com base no art. 53, inciso III, do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.796/1998, o lançamento do Auto de Infração nº 00286/2012 – SUSCOMEX para:

DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO

ICMS:	280.349,99
MULTA:	13.464.497,54
TOTAL:	13.744.847,53

DA DECISÃO

Fundamentada, então, no exposto e considerando o que de mais consta dos Autos Processuais, JULGO PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração de fls. 02; impondo a autuada a pena de multa no valor de R\$ 13.464.497,54 (treze milhões, quatrocentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e noventa e sete reais e cinquenta e quatro centavos), sem prejuízo do recolhimento do imposto no valor de R\$ 280.349,99 (duzentos e oitenta mil, trezentos e quarenta e nove reais e noventa e nove centavos), totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 13.744.847,53 (treze milhões, setecentos e quarenta e quatro mil, oitocentos e quarenta e sete reais e cinquenta e três centavos), sujeito aos acréscimos monetários legais vigentes.

Recurso de ofício, desta Decisão, ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, em cumprimento ao disposto no art. 114, do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

COJUP, em Natal/RN, 28 de junho de 2012.


Neyze Medeiros Santos

Julgadora Fiscal – Mat. 90.859-2