Governo do Estado do Rio Grande do Norte

Secretaria de Estado da Tributação

COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais

Decisão nº: 247/2013

PAT nº: 0486/2013/Suscomex **– Protocolo Geral do Estado nº:** 147.827/2013-7

Auto de Infração: 0486/2013 – **OS:** 9.909, de 20/05/2013

Contribuinte autuado: Raizen Combustíveis S/A

Atividade: Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina.

Domicílio Fiscal: Guamaré/RN **– Inscrição Estadual:** 20.050.934-9

Autuantes: Alvamar Ferreira de Lima, AFTE 07 e Rodrigo Otávio da Cunha, AFTE 02

Período do lançamento: 01/01/2013 a 10/05/2013

Conduta do Contribuinte

Ocorrência Única: O contribuinte não procedeu ao estorno de crédito fiscal no montante proporcional às saídas interestaduais de querosene para aviação, parcela utilizada por estabelecimento afiliado.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. SAÍDAS INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS PARA AVIAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS E ESTORNO IMEDIATO DO CRÉDITO FISCAL. MULTA CONFISCATÓRIA.

1. Na operação de saída interestadual de combustíveis para aviação, esse tipo de mercadoria é atingida pelo instituto da não-incidência do ICMS, tornando obrigatório o estorno proporcional dos créditos fiscais auferidos nas entradas antedentes e consequentemente o respectivo aproveitamento ou utilização.

2. Multa de caráter confiscatório é aquela que supera o patamar de 200%, segundo julgou o STF em recentes decisões.

Carlos L. T. F. da Costa

Auto de infração procedente.

1. Juízo de Admissibilidade

Inicialmente, na ótica estrita das formalidades intrínsecas e extrínsecas, este Julgador Fiscal passa a proceder aos juízos de admissibilidade do auto de infração e da correspondente impugnação promovida pelo sujeito passivo.

O auto de infração está consonante com o art. 44 do RPPAT/RN – Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário instituído pelo Decreto 13.976/98, de forma que essa peça está aqui admitida e por extensão, também o lançamento tributário nela contido, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

Os autuantes foram os auditores fiscais Alvamar Ferreira de Lima, mat. 75.394-7 e Rodrigo Otávio da Cunha, mat. 190.915-0, ambos dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está representado pela sua contadora Welma Charlene Rocha de Souza, funcionária investida da condição de mandatária legítima e da natural condição de preposta, conforme preceito do Código Civil.

A impugnação foi apresentada no dia 22/07/2013 (fl. 33), dentro, portanto do prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência do lançamento tributário pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 21/06/2013. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário é reconhecida como suspensa a partir de 21/06/2013, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

> *Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*
>
> *III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

O recurso processual representado pela impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e do art. 83.

> *Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*
>
> *Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito,*

Carlos Linneu

no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

Passo ao breve relato de conhecimento do Auto de Infração, da correspondente Impugnação e da manifestação do auditor fiscal, contestando a impugnação do contribuinte. Na sequência, julgo as questões preliminares e o mérito do lançamento tributário, desde que presentes.

2. Relato da Denúncia dos Autuantes

O lançamento tributário está consignado no Auto de Infração 0486/2013, datado de 19/06/2013. Segundo os auditores fiscais autuantes, na breve descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela constatação de que o contribuinte, no período abarcado pelos procedimentos fiscalizatórios, não estornara créditos fiscais indevidos, advindos das entradas da mercadoria querosene de aviação, posteriormente remetida para fora do Estado. No relato dos auditores, essa operação de saída interestadual desse tipo de mercadoria é atingida pelo instituto da não-incidência do ICMS, tornando obrigatório o estorno proporcional dos créditos fiscais auferidos nas entradas. Dado que houve transferência para afiliada, do crédito fiscal não estornado, certamente teria havido recolhimento a menor de ICMS nos períodos considerados pela auditoria fiscal.

A conduta teria infringido o Regulamento do ICMS, especificamente os arts. 150 inciso III, combinado com os arts. 108, 109-A, 113, 118 e 150 inciso XIII. A penalidade correspondente está presente no art. 340 inciso II alínea "a". O crédito tributário foi estipulado em R$ 1.207.539,83, referente a ICMS de R$ 483.015,93 e multa de R$ 724.523,90.

É o que há de relevante a relatar do Auto de Infração. Passo ao relato de sua Impugnação, interposta pelo contribuinte.

3. Relato da Impugnação do Contribuinte

O contribuinte compareceu ao processo e veio a manifestar inconformidade com a autuação. Faz assentar a defesa (fl. 34) nas teses sinteticamente elencadas abaixo, reproduzindo este Julgador o que considera de relevante neste breve relato:

(a) Tributação no destino. Os combustíveis são tributáveis unicamente na unidade da federação de destino da mercadoria. Assim, o aproveitamento do crédito fiscal correspondente às entradas não configura procedimento indevido na medida em que o Rio Grande do Norte foi o destinatário da operação mercantil.

(b) Na hipótese em que a tese nuclear precedente seja descartada pelo ente tributante, pelo menos os auditores fiscais deveriam adotar os mecanismos de compensação tributária, vez que haveria estoques de crédito fiscal acumulado capaz de superar os débitos fiscais levantados.

(c) A multa imposta viola os princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

No final, a defesa requer a declaração de insubsistência do auto de infração. É o que há de relevante a relatar da peça impugnativa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade autuante acerca da manifestação impugnatória do contribuinte.

4. Relato da Contestação do Autuante

A autoridade autuante aborda todos os tópicos destacados pela defesa, não restando teses trazidas pelo contribuinte que tenham permanecido ao largo do contencioso.

(a) Tributação no destino. A autoridade autuante rebate a tese nuclear desenvolvida na impugnação, destacando que o crédito fiscal arrolado pelas entradas necessariamente deveria ser lançado, mas posteriormente estornado na proporção já mencionada e mais ainda, vedada a utilização. Na peça contestatória os auditores ressaltam que em nenhum momento defenderam a tese de que os créditos fiscais oriundos das entradas de querosene não poderiam ter sido lançados.

(b) No tocante à compensação requerida, os autuantes se contrapuseram à pretensão manifesta, sob a alegação que não haveria como compensar crédito ilegítimo, obrigatoriamente sujeito ao estorno.

(c) No derradeiro tópico contestatório, os auditores fiscais frisaram que a multa aplicada à conduta do contribuinte, na magnitude aplicada, está amparada no ordenamento tributário do Estado, extraída que foi do Regulamento do ICMS.

Após a manifestação, os autuantes renovam a convicção de que a ocorrência capturada no auto de infração está "cabalmente provada" e requerem a integral manutenção do auto de infração.

Passo ao juízo de decadência dos direitos creditórios da Fazenda Pública estadual.

5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

> *Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*
>
> *§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações de efetiva decadência, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara, *sponte sua*, que os fatos geradores abarcados pelo lançamento de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

Na situação mais favorável ao contribuinte, o *dies a quem* do prazo decadencial representa o dia 01/01/2018, conforme a regra de contagem fixada no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Vez que auto de infração foi acolhido pelo contribuinte em 21/06/2013, está demonstrado pacificamente o direito do sujeito ativo de pleitear o crédito tributário. É passível de cobrança pela via do competente lançamento, desde que naturalmente, não hajam óbices fáticos ou jurídicos que estejam sendo suscitados pela impugnação e eventualmente acatados pelo Julgador Fiscal.

6. Juízo das Questões Preliminares

As partes não suscitaram questões preliminares, de forma que passo de imediato ao juízo das questões de mérito.

7. Juízo das Questões de Mérito

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui desdobrado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

> ***Art. 142.*** *Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, a conduta autuável, hipóteses de incidência da conduta ilícita, penalidades e montante do crédito tributário.

7.1 A conduta

A autoridade autuante descreveu a conduta infratora incorrida como sendo, primeiramente, a omissão de não ter procedido ao estorno de crédito fiscal das entradas de querosene para aviação em montante proporcional às saídas interestaduais da mesma mercadoria e posteriormente, a ação de promover a sua transferência para estabelecimento afiliado.

De fato, as operações interestaduais de derivados de petróleo não são alcançadas pela incidência do ICMS, como dispõe o art. 3º inciso III do Regulamento do ICMS, impondo-se ao contribuinte o estorno proporcional dos créditos fiscais registrados pelas entradas. O procedimento decorre da natureza não-cumulativa do imposto em consideração e cuja regra está explicitamente reproduzida no art. 113, inciso I do mesmo diploma disciplinador:

> *Art. 113. É vedado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*
>
> *I- para integração, consumo ou emprego na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, quando a ulterior operação de que decorrer a*

Carlos Linneu

saída da mercadoria ou do produto resultante ou quando a ulterior prestação do serviço não forem tributadas ou forem isentas do imposto, sendo essa circunstância previamente conhecida, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito autorizadas por lei complementar ou convênio;

As provas documentais (fls. 10 a 25) reunidas pelos agentes públicos da fiscalização tributária não ensejam interpretação diversa capaz de destoar dos assentamentos registrados no auto de infração. A insurgência manifestada pela assessoria jurídica do contribuinte decorre da incompreensão ou da turbação entre os conceitos de escrituração, utilização e aproveitamento de créditos fiscais.

A incompreensão externada pelos assessores jurídicos certamente está relacionada com a eventual leitura apressada do art. 340, inciso II, alínea "a" do RICMS. Quando esse dispositivo menciona a punição pelo lançamento indevido de crédito, não está se referindo ao crédito escriturado no momento da entrada da nota fiscal, mas ao seu estorno posterior nos casos não aproveitáveis.

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

II- com relação ao crédito do imposto:

a) lançar indevidamente crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: cento e cinqüenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;

Por força do Regulamento do ICMS, todo contribuinte está obrigado a **escriturar**, lançar ou registrar todas as notas fiscais de entradas das mercadorias a ele **destinadas**, qualquer que seja a operação mercantil e a esse respeito é meridianamente claro o art. 613, inciso I do RICMS:

Art. 613. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração:

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

Se de um lado, o contribuinte está imperiosamente obrigado a proceder à escrituração das notas fiscais de entradas, as empresas distribuidoras de combustíveis, ato contínuo a qualquer operação incidental de saída para outro Estado da Federação, estão da mesma forma, obrigadas a estornar os créditos fiscais proporcionais. Se o estorno é operação de escrituração obrigatória para essas situações, jamais um contribuinte poderia incorrer na conduta de aproveitar e utilizar um crédito tributário inidôneo ou sem existência legal.

O Julgador Fiscal acolhe a conduta descrita pela autoridade autuante.

7.2 Hipóteses de Incidência

O autuante elencou o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais em cotejo com o suporte fático, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte.

O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade autuante.

7.3 Fato Gerador

Está constituída a obrigação tributária e o fato gerador da ocorrência, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seu elemento constituinte antecedente, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

7.4 Penalidades

O contribuinte externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, pelo presumido excesso de exação.

A matéria é das mais tormentosas no direito brasileiro e somente nos últimos anos tem sido pacificado no fórum próprio, o Supremo Tribunal Federal. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de delimitar-se a fronteira entre o confisco e do não-confisco. Paulo de Barros Carvalho assim comentou o tema:

> *O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científicos editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (Curso de Direito Tributário. 2008. Pág, 179).*

De qualquer maneira, é certo que o tormento passou a integrar o Direito Tributário tão somente como fato histórico do passado. Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento em 06/12/2011, relatado pelo ministro Luiz Fux:

> *AI 830300/SC - SANTA CATARINA*
> *Relator: Min. LUIZ FUX*
> *Julgamento: 06/12/2011*
> *RELATOR: : MIN. LUIZ FUX*
> *AGTE: : HSBC BANK BRASIL S/A*
>
> *Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.*
>
> *4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.*

Assim, a penalidade de 150%, capitulada pela autoridade autuante, está plenamente condizente com a infração incorrida. De qualquer maneira, se multas ou penalidades de caráter punitivo possam vir a ser realmente elevadas, há que reconhecer-se que apenas incidirão nos casos em que o contribuinte agride a legislação tributária. Não é atingido por "multas confiscatórias" o contribuinte atento aos mandamentos legais.

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente à penalidade, plenamente compatível com o fato gerador da obrigação tributária e estabelecida no Regulamento do ICMS.

7.5 Crédito Tributário

Na peça de impugnação, os assessores jurídicos indiretamente fazem menção ao princípio processual da eventualidade e na salvaguarda de direitos, argumentam que, no remoto caso em que seja comprovada a conduta infratora descrita, pelo menos o Fisco utilize o saldo credor acumulado para compensar o crédito tributário apurado na ação fiscal, tornando assim, dispensável o auto de infração.

A sugestão não se apresenta juridicamente factível sob quaisquer óticas que seja examinada. Se o crédito tributário apurado na ação fiscal no presente lançamento, está contaminado pelo vício da ilegitimidade, jamais poderia ser autorizado a ser empregado como moeda de troca. De outro ângulo, se o comportamento tributário praticado pelo contribu-

Carlos Linneu

inte é caracterizadamente infrator, a conduta necessariamente é punível e o expediente legal e necessário constitui a lavratura de auto de infração, até mesmo para que o autuado possa exercer a ampla defesa.

O Julgador mantém inalterado o crédito tributário determinado pela autoridade autuante.

ICMS: R$ 483.015,93
Multa: R$ 724.523,90
Total: R$ 1.207.539,83

8. Antecedentes

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há registros de antecedentes envolvendo ocorrências similares que tenham sido protagonizadas pelo contribuinte.

9. DECISÃO

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

a) *É procedente o auto de infração 0486/2013;*

b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

ICMS: R$ 483.015,93
Multa: R$ 724.523,90
Total: R$ 1.207.539,83

Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 23 de setembro de 2013

Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa
Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4