

Meio: O Estado de S. Paulo (Estadão)	
Editoria: Economia	Data: 21/02/2019
Link: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/observatorio-do-tit-credito-de-icms-21022019	

Análise comparativa do direito ao crédito de ICMS

Introdução

A fim de monitorar a evolução da jurisprudência do TIT nos meses subsequentes ao período objeto da primeira fase do Projeto “Observatório de Jurisprudência do TIT/SP” (2009 a 2017), a segunda etapa do estudo se dedica a dar continuidade à análise do posicionamento da Câmara Superior sobre os mais diversos temas. Neste artigo, analisaremos acórdãos publicados no período compreendido entre 23/01/2019 a 01/02/2019.

Neste período, foram publicados pela Câmara Superior 31 acórdãos, resumidos abaixo:

20 acórdãos sem análise de mérito em razão do não conhecimento do Recurso Especial;

1 referente à falta de pagamento de ITCMD (AIIM 4081836-6);

1 sobre a composição da base de cálculo do ICMS na industrialização para terceiros (AIIM 4019397-4);

1 relativo à industrialização por encomenda (4019750-5);

1 que reestabeleceu a taxa de juros de mora prevista na Lei nº 13.918/09 (AIIM 4023219-0);

2 relativos à importação por encomenda – sujeito ativo e ingresso físico das mercadorias (AIIM 4000262-7 e 4024988-8);

1 que resultou na anulação da decisão recorrida, para reestabelecer a penalidade afastando a aplicação do art. 527-A (AIIM 4026206-6);

1 que reconheceu a nulidade por julgamento extra petita (AIIM 4028935-7);

1 referente à caracterização da operação como venda ou industrialização por encomenda e a consequente tributação aplicável (AIIM 4027534-6);

2 sobre direito a crédito de ICMS: um deles versa sobre aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo e outro sobre a impossibilidade de creditamento de óleo diesel utilizado em veículo de terceiro subcontratado pelo contribuinte autuado (AIIM 4023710-2 e 4026352-6).

O que se verifica do resumo acima é que no período monitorado a maioria dos acórdãos proferidos resultou no não conhecimento do Recurso Especial interposto tanto pela Fazenda quanto pelos contribuintes em razão da impossibilidade de reanálise do conjunto fático-probatório na instância superior.

Quantos aos julgados nos quais houve análise de mérito, em razão da importância dos temas relativos ao direito ao crédito de ICMS nas hipóteses de aquisição de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos, bem como quanto à possibilidade de creditamento de combustíveis utilizados na atividade-fim das empresas (temas corriqueiros no contencioso administrativo), selecionamos os acórdãos dos AIIM 4023710-2 e 4026352-6 para análise.

Buscaremos, ainda, traçar um paralelo entre a jurisprudência administrativa e os recentes julgados proferidos no âmbito do TJ/SP e Tribunais Superiores sobre os temas.

Análise comparativa

Direito ao Crédito de ICMS na aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo – Paralelo entre a jurisprudência administrativa e judicial

Conforme abordado no primeiro artigo sobre o direito ao crédito de ICMS, as aquisições de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos é tema corriqueiro no contencioso administrativo estadual. O TIT firmou a orientação que prevalece atualmente na sessão monotemática realizada em 29/05/2012, afastando a responsabilização objetiva dos adquirentes no sentido de que deve haver a busca pela comprovação efetiva da regularidade das operações por meio da análise dos documentos carreados aos autos no caso concreto.

Desta forma, a aplicação da tese do Superior Tribunal de Justiça – STJ que convalida o crédito para os adquirentes comprovadamente de boa-fé no TIT, depende da análise do conjunto probatório apresentado nos autos, com o objetivo de aferir se há comprovação efetiva da operação.

O acórdão referente ao tema resultado do julgamento do AIIM 4.023.710-2 não trouxe nenhum novo elemento de mérito que pudesse incrementar o estudo anteriormente elaborado, porém, entendemos ser interessante realizar sua análise confrontando o posicionamento da Câmara Superior com o posicionamento atual do TJ/SP e Tribunais Superiores sobre a matéria.

No AIIM 4.023.710-2 foi analisado Recurso Especial fazendário interposto contra decisão proferida pela 10ª Câmara Julgadora, que deu provimento ao

Recurso Ordinário para cancelar o auto de infração lavrado em decorrência da aquisição de mercadorias de fornecedor declarado inidôneo, em razão do conjunto probatório juntado aos autos demonstrar a boa-fé da adquirente e a efetividade das operações.

O resultado do julgamento foi pelo provimento do Recurso Especial fazendário por maioria de votos, apesar de ter havido voto de preferência em sentido contrário. O entendimento predominante foi no sentido de que o apelo fazendário merecia provimento em razão dos comprovantes de pagamento terem sido destinados a terceiros, e não ao emitente dos documentos fiscais.

Ainda, em relação ao transporte das mercadorias, entendeu-se que a boa-fé deve ser afastada quando os campos “Transportador/Volumes Transportados” não são preenchidos regularmente. Quanto à localização dos sócios da empresa declarada inidônea (que no caso concreto declarou no PCN ser o proprietário e responsável por todas as operações da empresa), o entendimento predominante foi no sentido de que é irrelevante a localização dos sócios do suposto fornecedor, bem como a declaração de inidoneidade ser posterior à época da realização do negócio.

Portanto, nesse recente julgado sobre o tema proferido pela Câmara Superior, restou assentado que, apesar do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, as provas seriam insuficientes para a demonstração da boa-fé da empresa adquirente, a despeito da análise feita pela Câmara Julgadora.

Foram analisadas também, em complemento às decisões da Câmara Superior, decisões proferidas pelas Câmaras ordinárias do TIT no período pesquisado (AIIM 4.103.259-7 e 4.106.620-0), nas quais prevaleceu entendimento desfavorável ao contribuinte, em razão do conjunto probatório não ter sido suficiente para demonstrar a boa-fé das empresas autuadas, bem como pelo fato da declaração da inidoneidade do fornecedor invalidar as operações anteriores realizadas.

O que se constata por meio da análise do AIIM 4.023.710-2 e do monitoramento das decisões sobre a matéria é que a Câmara Superior vem mantendo o posicionamento identificado no estudo anteriormente realizado, prevalecendo decisões desfavoráveis aos contribuintes no sentido de que as provas apresentadas são insuficientes para comprovar a boa-fé. No entanto, cumpre destacar que o entendimento adotado na maioria das decisões desfavoráveis aos contribuintes no TIT caminha em sentido inverso à jurisprudência predominante no TJ/SP e nos Tribunais Superiores sobre tal matéria.

Isto porque no TJ/SP predomina o posicionamento de que o contribuinte de boa-fé tem direito ao creditamento do ICMS constante da nota fiscal de entrada das mercadorias, que é caracterizada pela prova de ter efetivado uma real

operação de compra e venda antes da declaração de inidoneidade. Ainda, para o Tribunal paulista, prevalece o entendimento da natureza ex tunc da declaração de inidoneidade das empresas fornecedoras.

Nesse sentido, recente julgado da 3ª Câmara de Direito Público do TJ/SP (Apelação nº 1031263-15.2016.8.26.0053 – julgado em 21/08/2018) reconheceu, naquele caso, que a Fazenda Pública não teria conseguido demonstrar que a empresa adquirente teria agido de má-fé ou com culpa consciente. Nesse contexto, os desembargadores entenderam que a eficácia retroativa da inidoneidade, para atingir atos de creditamento de notas fiscais, depende de prova concreta e segura de ter o contribuinte agido de má-fé. Não havendo tal demonstração, há de se presumir a boa-fé do contribuinte.

Na esfera judicial, foi sustentada a comprovação da aquisição das mercadorias e a existência dos pagamentos realizados, a regularidade fiscal do fornecedor à época das operações e o reconhecimento da inidoneidade da empresa declarada posteriormente ao negócio realizado.

Destacamos abaixo trecho importante do entendimento do desembargador Relator:

“No momento da realização das operações, impossível à embargante a verificação de que as notas fiscais estavam em situação irregular perante o fisco.

Aliás, reitera-se, não se pode olvidar que a própria Fazenda admitiu que o procedimento fiscal que verificou a inidoneidade da fornecedora foi posterior à compra e venda das mercadorias.

E, comprovada a efetiva circulação das mercadorias, e a entrega dos bens, embora saída de outro local, a declaração da inidoneidade, antes da efetiva divulgação, não pode produzir efeitos retroativos, ao menos sem a comprovação de que a autora agiu de má-fé.”

O julgado se baseou, ainda, na jurisprudência do STJ sobre a matéria, cujo julgado paradigma segue abaixo ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS. EMPRESA VENDEDORA QUE POSSUÍA SITUAÇÃO FISCAL REGULAR QUANDO DA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO. COMPRA E VENDA COMPROVADA. POSTERIOR DECLARAÇÃO DE INIDONEIDADE DA EMPRESA VENDEDORA. FATO QUE NÃO IMPEDE O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS. MULTA APLICADA PELA CORTE DE ORIGEM COM BASE NO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. EXCLUSÃO.

Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

A Primeira Seção deste Tribunal, no julgamento do REsp 1.148.444/MG (Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 27.4.2010 – recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 – Presidência/STJ), confirmou a orientação no sentido de que é legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS efetuado por comerciante de boa-fé que adquire mercadoria cuja nota fiscal emitida pela empresa vendedora posteriormente seja declarada inidônea, desde que comprove que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, tendo em vista que o ato declaratório de inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação. Não incide, no caso, o disposto no art. 136 do CTN, pois cumpre ao adquirente, no momento da celebração do negócio jurídico, apenas o dever de verificar a regularidade fiscal da empresa vendedora, através da documentação fornecida. Assim, verificado que o Fisco reconhecia a idoneidade da empresa vendedora quando efetuada a operação de compra e venda, não pode o adquirente ser responsabilizado pela inidoneidade declarada quase cinco anos depois, como ocorre no caso dos autos.

“Embargos de declaração manifestados com notório propósito de questionamento não tem caráter protelatório” (Súmula 98/STJ).

Recurso especial parcialmente provido.” (REsp 1201929/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 04/03/2011)

O recente julgado analisado no presente estudo, proferido pela 3ª Câmara de Direito Público, demonstra que tem sido mantido o posicionamento sobre a matéria sedimentado naquela Câmara e no TJ/SP, a exemplo dos julgados proferidos nos autos da Apelação Cível nº 813.382.5/3, Apelação Cível nº 729.726.5/7 e Apelação Cível nº 372.220.5/1.

Pela relevância, destaca-se que o Recurso de Apelação julgado pelo TJ/SP analisado neste estudo derivou do AIIM 4.030.328-7, julgado pela 1ª Câmara Julgadora do TIT em maio de 2015. No julgamento ocorrido no TIT, apesar da apresentação dos documentos que comprovavam a efetividade das operações, a Relatora entendeu pelo não provimento do Recurso Ordinário do contribuinte sob o argumento de que os documentos apresentados não seriam suficientes para a comprovação da boa-fé.

Ainda, por ter sido declarada a inidoneidade da empresa fornecedora em razão da simulação da existência do estabelecimento, a Câmara Julgadora entendeu que os efeitos da referida declaração deveriam retroagir para invalidar os documentos fiscais emitidos pela fornecedora desde a data de sua abertura.

Vê-se, portanto, que numa atuação mantida pelo TIT/SP, resultou no seu cancelamento pelo TJ/SP.

Pelo exposto, verifica-se que as autuações pela aquisição de mercadorias de fornecedores declarados inidôneos pelo Fisco estadual continuam sendo lavradas e o TIT/SP, em diversas ocasiões vem mantendo as autuações, mesmo quando cumpridos os requisitos exigidos pelo STJ para comprovação da boa-fé das empresas adquirentes das mercadorias, aplicando inclusive a produção de efeitos retroativos da declaração de inidoneidade.

Portanto, verifica-se que o entendimento predominante na Câmara Superior do TIT sobre a matéria é divergente do entendimento do TJ/SP e dos Tribunais Superiores em casos idênticos. Esta divergência entre os posicionamentos do Tribunal Administrativo e do Judiciário sobre a mesma matéria expõe os contribuintes à verdadeira insegurança jurídica, além de ocasionar o movimento da máquina judicial para a anulação das autuações lavradas, em desprestígio ao princípio da economia processual.

Direito ao crédito de ICMS – óleo diesel utilizado em veículos de terceiros subcontratados para atividade-fim da empresa.

Em relação ao segundo tema eleito para traçarmos breves considerações no presente artigo, não será possível realizar uma análise comparativa entre a jurisprudência judicial e a administrativa. Isto porque, não é possível afirmar que exista jurisprudência predominante sobre a matéria, como ocorre com o tema relacionado ao creditamento do imposto decorrente da escrituração de notas fiscais consideradas inidôneas.

No entanto, é interessante demonstrar que o julgado objeto do monitoramento das decisões da Câmara Superior teve resultado dissonante de caso semelhante julgado no TJ/SP.

O monitoramento das decisões proferidas pela Câmara Superior realizado nesta segunda fase do projeto, objeto do presente estudo (período compreendido entre 23/01/2019 a 01/02/2019) identificou uma decisão cujo tema central analisado foi o direito ao crédito de ICMS de óleo diesel utilizado em veículos de terceiros subcontratados para a realização da atividade-fim da empresa.

O tema relativo ao crédito de combustíveis foi analisado na primeira fase do projeto, no macro tema de pesquisa “Direito ao Crédito de ICMS”. A conclusão predominante dos acórdãos analisados naquela etapa do estudo foi no sentido de que os combustíveis utilizados comprovadamente no desempenho da atividade-fim da empresa, e que possuam relação direta com a atividade de industrialização/comercialização dão direito ao crédito de ICMS para os adquirentes.

Para a análise objeto desta segunda etapa, verificamos não só o posicionamento da Câmara Superior em relação ao assunto, mas também como vem decidindo as próprias Câmaras Julgadoras do E. Tribunal. No entanto, não identificamos decisões proferidas pelas Câmaras Julgadoras que versassem sobre o direito ao crédito de ICMS sobre combustíveis.

No AIIM 4.026.352-6 (julgado em 28/01/2019) a Câmara Superior analisou a possibilidade de um contribuinte que atua na área de transportes se creditar do imposto pela aquisição do óleo diesel utilizado em veículos de propriedade de terceiros que prestam serviços a este contribuinte como subcontratado.

A Câmara Julgadora a quo deu provimento ao Recurso Ordinário interposto por considerar não haver obstáculo para o aproveitamento do crédito relativo ao combustível, uma vez que estaria sendo utilizado em veículos de terceiros na modalidade de subcontratação para desempenhar a mesma atividade fim da sociedade empresária contratante.

O entendimento da Câmara Julgadora se fundamentou no fato de que independente de quem realiza os serviços de transportes, o fato é que eles são realizados e estritamente vinculados à atividade-fim da contratante. Desta forma, se é possível o aproveitamento do crédito na utilização do combustível em frota de terceiros (nos termos da Decisão Normativa CAT 01/2001), desde que estejam a desempenhar a atividade-fim do contribuinte, não deve haver vedação à utilização do óleo diesel para o desempenho da atividade-fim da contribuinte na modalidade de subcontratação.

Já na Câmara Superior, prevaleceu o entendimento de que é vedado o creditamento do imposto pela entrada de óleo diesel a ser utilizado em veículos de terceiros. O Relator assim se posicionou:

“A Decisão Normativa CAT 01/2001 é clara no sentido de que tanto os veículos quanto o combustível neles utilizado garantem direito ao crédito para o adquirente, com a ressalva de que os veículos devem ser próprios e o combustível utilizado em prestação de serviço própria e tributada, conforme segue: 3.5 – combustível utilizado no acionamento, entre outros de máquinas, aparelhos e equipamentos, utilizados na industrialização, comercialização, geração de energia elétrica, produção rural e na prestação de serviços de transporte de natureza intermunicipal ou interestadual ou de comunicação veículos, exceto os de transporte pessoal (artigo 20, §2º da Lei Complementar nº 87/96), empregados na prestação de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual ou de comunicação, na geração de energia elétrica, na produção rural e os empregados pelos setores de compras e vendas do estabelecimento veículos próprios com a finalidade de retirar os insumos ou mercadorias ou para promover a entrega das mercadorias objeto de industrialização e/ou comercialização empilhadeiras ou veículos utilizados, no interior do estabelecimento, na movimentação dos insumos ou mercadorias ou

que contribuam na atividade industrial e/ou comercial ou de prestação de serviço do contribuinte.”

Apesar do tema central do acórdão proferido no AIIM 4.026.352-6 não ter sido objeto de análise minudente dentro do macro tema “Direito ao Crédito de ICMS”, a discussão é relevante e ainda mais interessante quando se confronta o posicionamento da Câmara Superior com um recente julgado do TJ/SP que, analisando matéria semelhante, decidiu em sentido contrário.

Trata-se do acórdão proferido nos autos da Apelação nº 1003738-24.2017.8.26.0053, pela 3ª Câmara de Direito Público do TJ/SP, julgamento realizado em 11 de dezembro de 2018. Neste caso, não houve discussão do débito formalizado no AIIM 4.022.731-5 no âmbito administrativo. O recurso foi interposto por empresa subcontratada para a realização de serviços de transporte, que teria se creditado indevidamente do imposto relativo ao combustível utilizado nas prestações de serviço que realiza como subcontratada.

Em contrarrazões, a Fazenda do Estado se manifestou afirmando que a empresa subcontratante é a responsável tributária pelo pagamento do tributo, motivo pelo qual não existe direito ao crédito pela empresa subcontratada

A análise realizada pela 3ª Câmara resultou no entendimento de que a empresa transportadora diretamente contratada para realizar o serviço é a contribuinte do imposto, devendo, portanto, emitir o Conhecimento de Transporte. A empresa subcontratada não é a contribuinte do ICMS, não deve emitir CTC e por esta razão não poderia ter se creditado do ICMS das aquisições de óleo diesel utilizado no serviço de transporte.

O que se extrai do referido julgado é que a empresa subcontratante é que teria direito ao crédito de ICMS nas aquisições de óleo diesel utilizado no serviço de transporte, entendimento diverso do que foi conferido pela Câmara Superior nos autos do AIIM 4026352-6, objeto do monitoramento da segunda etapa do Observatório do TIT.

Não foram encontrados outros julgados no TJ/SP que tenha analisado a matéria em discussão, mas o acórdão da Apelação nº 1003738-24.2017.8.26.0053 demonstra que o Tribunal de Justiça paulista vem prestigiando a decisão do STJ, proferida nos autos do REsp 850.362 (julgado em 15/02/2007), que trata da possibilidade de crédito referente à aquisição de combustível.

O julgado recentemente publicado pelo TJ/SP demonstra que, apesar de não terem sido encontradas decisões predominantes sobre o tema no Tribunal (ao contrário do que ocorre com o tema relativo às aquisições de fornecedor inidôneo), há incongruência entre os julgados do TIT analisados nas duas

etapas do Observatório e o posicionamento do Judiciário sobre a mesma questão.

Conclusão

Diante dos julgados analisados, se vê que a questão sobre o direito ao crédito de ICMS em suas diversas vertentes não é pacífica, existindo divergências entre os entendimentos dominantes na esfera administrativa e no Judiciário. Justamente por isso é extremamente importante o constante monitoramento das decisões proferidas no âmbito administrativo.

Ainda, as decisões tomadas no âmbito administrativo contrariamente à jurisprudência dos tribunais judiciais acarretarão, conforme o caso, possível ônus à Fazenda Pública, em descompasso com o princípio da economia processual, além de gerar um ambiente de insegurança jurídica para os contribuintes.

Autoria:

Vanessa Rodrigues Domene

Thaís Silveira Takahashi

Coordenação:

Eurico Marcos Diniz de Santi

Eduardo Perez Salusse

Lina Santin

Dolina Sol Pedroso de Toledo

Grupo de Pesquisa sobre Jurisprudência do TIT do NEF/FGV Direito SP.