

A. I. Nº - 269277.0001/07-7
AUTUADO - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S/A.
AUTUANTE - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO
ORIGEM - SAT COPEC
INTERNET - 03/10/2007

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0321-03/07

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO – GLP, A PREÇO CIF. DESTINATÁRIO DAS MERCADORIAS. É vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias que já foram objeto de antecipação ou substituição tributária. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 12/07/2007, refere-se à exigência de R\$454.827,78 de ICMS, acrescido da multa de 60% por utilização indevida de crédito fiscal do imposto, na condição de destinatário das mercadorias, relativo a frete a preço CIF, com serviço efetuado por empresa transportadora, no período de janeiro de 2002 a março de 2004.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 133 a 152), comentando inicialmente sobre a tempestividade da defesa e fazendo uma breve síntese dos fatos. Informa que é uma empresa distribuidora de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, atualmente subsidiária da Petrobrás Distribuidora S/A, e para a consecução de suas atividades possui Centros Operativos autorizados pelos órgãos competentes nos quais são engarrafados e armazenados GLP em botijões, que são repassados diretamente aos consumidores e/ou Postos Revendedores próprios ou terceirizados, sendo hoje, 25 unidades industriais de engarrafamento, 29 depósitos e uma rede com mais de 12000 revendedores. Transcreve os artigos do RICMS/BA tidos como infringidos pelo autuante e suscita nulidade do presente Auto de Infração, alegando que ao analisar alguns documentos pertinentes aos valores lançados no levantamento fiscal verificou que algumas das situações relacionadas contemplam transporte realizado a preço FOB, por isso, alega que a planilha que embasou a exigência fiscal não é confiável, uma vez que existem valores relativos ao transporte a preço FOB. O autuado esclarece que dentre as operações por ele efetuadas existem duas situações que devem ser analisadas para o deslinde da questão: a) operações em que o impugnante remete suas mercadorias para postos revendedores mediante transporte a preço CIF; b) operações em que o impugnante transfere suas mercadorias entre suas filiais localizadas nos municípios de São Francisco do Conde – Bahia e Simões Filho – Bahia, e neste caso, na condição de destinatária das mercadorias, assume todas as despesas relacionadas ao transporte, que ocorre a preço FOB. Assim, o defendente alega que apesar de o autuante ter descrito no Auto de Infração a condição do impugnante como destinatário, e prestação de serviço a preço CIF, os demonstrativos acostados ao PAF relacionam valores que decorrem das duas situações anteriormente descritas. Diz que houve confusão por parte do autuante, tendo em vista que o dispositivo regulamentar que se embasou para a lavratura do presente Auto de Infração (art. 95 do RICMS/BA) não é suficiente para abarcar todas as situações relacionadas em suas planilhas. Salienta que a forma de utilização de créditos fiscais incidentes sobre a prestação de serviço de transporte é prevista nos arts. 94 e 95 do RICMS/BA, não ocorrendo no caso em análise o aproveitamento indevido de créditos fiscais. Assim, o defendente entende que houve desrespeito ao requisito formal essencial para a validade jurídica do ato, qual seja, a inadequação do fato que

embasou a exigência fiscal e a capitulação legal dos dispositivos tidos como infringidos. Por isso, pede a nulidade do presente Auto de Infração, em consonância com o disposto no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, que transcreveu. Comenta sobre a necessidade de motivação dos atos administrativos e transcreve o art. 37 da Constituição Federal, bem como os arts. 39 e 41 do RPAF/99, reproduzindo, em seguida, lições do Prof. A. A. Contreiras de Carvalho e posicionamento de Antônio da Silva Cabral, de que o Auto de Infração deve mencionar o dispositivo legal aplicável ao caso. Transcreve o art. 104 do Código Civil e assegura que, o enquadramento legal exato e harmônico é condição *sine qua non* para a legalidade do lançamento, e por entender que houve confusão do autuante, que embasou a autuação em dispositivo que não corresponde com a realidade houve impedimento à ampla defesa do contribuinte. Sobre esse assunto, reproduz a lição de Maria Helena Rau de Souza e reafirma que o Auto de Infração deve ser considerado nulo de pleno direito. Prosseguindo, o defendente comenta sobre a violação do princípio da ampla defesa e do contraditório, salientando que a confusão causada pelo autuante impossibilitou a apresentação de defesa com elementos contundentes. Lembra o que estabelece o art. 5º, inciso LV da Constituição Federal e ensinamentos de Vicente Greco Filho e Alberto Xavier, assegurando que o princípio da ampla defesa tem a finalidade precípua de garantir a paridade das partes, impedindo desequilíbrios, enquanto o contraditório pode ser compreendido como um desdobramento da ampla defesa, concluindo que a autuação está fragilizada e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo. No mérito, o defendente, após transcrever os arts. 94 e 95 do RICMS, reafirma que nos casos relacionados pelo autuante estão presentes transportes realizados nas operações FOB, bem como a preço CIF, em que o impugnante figura como remetente das mercadorias, incluindo o valor do frete e do seguro. Diz que, para comprovar a mencionada operação, basta analisar o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga que anexou aos autos, em que se constata que o impugnante remeteu mercadorias para posto revendedor pelo sistema transporte CIF. Dessa forma, entende que inexistente a infração imputada no presente lançamento, reafirmando que dentre as situações relacionadas pelo autuante foi computado transporte realizado a preço FOB, e neste caso, o valor pago pelo comprador está adstrito ao valor da mercadoria, sendo de sua responsabilidade o custo do frete pela entrega; o vendedor se responsabiliza até embarcar a mercadoria a bordo do veículo transportador. Assegura que a modalidade FOB ocorre na transferência de mercadoria entre suas filiais, estabelecidas nos Municípios de São Francisco do Conde/Bahia e Simões Filho/Bahia, não ocorrendo vendas nesses casos, mas somente transferência de mercadoria de uma filial para outra. Ao receber mercadorias, o impugnante se credita do ICMS incidente sobre o frete, de acordo com a previsão legal do art. 94 do RICMS/BA, inexistindo qualquer irregularidade no aproveitamento desses créditos, devendo o presente Auto de Infração ser julgado improcedente. Em relação à não-cumulatividade do ICMS, o impugnante salienta que todas as operações realizadas baseiam-se no respeito e preservação do princípio da não-cumulatividade, principal característica do ICMS, de acordo com o § 2º, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal. Sobre a não-cumulatividade, comenta sobre ensinamento de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, e assevera que o crédito materializa o direito e abatimento é uma espécie de liquidação, que tem por finalidade diminuir o saldo devedor a ser recolhido ao final de cada período de apuração. Destaca as qualidades intrínsecas do tributo e diz que o ICMS é um imposto que onera o consumidor final das mercadorias e não os produtores e comerciantes. Cita o posicionamento do STF no RE 212.019/SP e no RE 233.944/MG. Assim, o defendente afirma que, diante da previsão constitucional do princípio da não-cumulatividade, bem como, pelo fato de ter cumprido todas as regras estabelecidas nos arts. 94 e 95 do RICMS/BA, não pode o autuante mudar as regras da não-cumulatividade. O autuado informa que acostou ao PAF alguns documentos referentes ao período fiscalizado, visando exemplificar a lisura de seus procedimentos; a documentação apresentada é meramente exemplificativa, por haver impossibilidade de levantar antes do prazo de impugnação todos os documentos pertinentes a cada valor lançado, e diante da complexidade do assunto e da quantidade da documentação envolvida, pede a realização de prova pericial, apresentando às fl. 751/752 os quesitos, esperando que sejam respondidos. Requer

sejam acolhidas as razões de defesa, que o lançamento seja julgado insubsistente, protestando pela comprovação das alegações apresentadas mediante a juntada de novos documentos eventualmente solicitados, bem como a prova pericial.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 754 a 757 dos autos, argumenta que em relação à preliminar apresentada, o defendente não indicou nas razões de defesa o inciso II do art. 95 do RICMS/BA, referente à utilização de crédito fiscal de ICMS relativo aos serviços de transportes nas operações a preço CIF. Apresenta o entendimento de que, mesmo que o autuado comprove que houve operações a preço FOB, este fato não consubstancia nulidade do lançamento. Reproduz o art. 94 (caput) e incisos I e II do RICMS/BA e os arts. 18, 19, 20 e 21 do RPAF/99, assegurando que o autuado se equivocou, porque os dispositivos acima mencionados não regulamentam em momento algum a utilização de créditos fiscais referentes a serviços de transporte, seja FOB ou CIF, quando a operação envolve mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária. Diz que o contribuinte não transcreveu nas razões de defesa o parágrafo único do art. 18 do RPAF, o que demonstra que a tese de nulidade não é consistente. Quanto ao mérito, o autuante afirma que o autuado ignorou o inciso II do art. 95 do RICMS/BA, que veda a utilização de crédito fiscal quando se trata de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação, que é o caso do GLP. Quanto ao argumento do autuado de que se credita nas operações a preço FOB, nos casos de transferências entre suas filiais, alegando que neste caso não existe venda, diz que o defendente não observou que o ICMS é um imposto sobre a circulação de mercadorias, e o fato de não haver venda, não influi na apuração do imposto. Concluindo, o autuante ratifica a exigência fiscal; diz que o presente lançamento foi efetuado na forma regulamentar, alicerçado nos princípios da legalidade, e espera que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos; a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade.

Em relação ao argumento defensivo de que foram incluídos no levantamento fiscal Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas constando frete FOB, tal fato não é motivo de nulidade do Auto de Infração e será apreciado quando da análise do mérito. Portanto, não se encontram no presente PAF os motivos elencados na legislação, inclusive nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido tal pedido, com base no art. 147, inciso II, do RPAF/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas no PAF.

No mérito, o presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, por utilização indevida de crédito fiscal do imposto, na condição de destinatário das mercadorias, relativo a frete a preço CIF, com serviço efetuado por empresa transportadora, no período de janeiro de 2002 a março de 2004.

Trata-se de prestações de serviço de transporte de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e neste caso, uma vez efetuada a retenção e o consequente pagamento do imposto pelo substituto tributário, encerra-se a fase de tributação com essas mercadorias, ficando desoneradas do tributo as futuras operações, sendo vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária, conforme art. 356 do RICMS/97.

O autuado alega que ao analisar alguns documentos pertinentes aos valores lançados no levantamento fiscal verificou que algumas das situações relacionadas contemplam transporte realizado a preço FOB, por isso, entende que a planilha que embasou a exigência fiscal não é confiável; que devem ser analisadas para o deslinde da questão: a) operações em que o impugnante remete suas mercadorias para postos revendedores mediante transporte a preço CIF; b) operações em que o impugnante transfere suas mercadorias entre suas filiais localizadas nos municípios de São Francisco do Conde – Bahia e Simões Filho – Bahia, e neste caso, na condição de destinatário das mercadorias, assume todas as despesas relacionadas ao transporte, que ocorre a preço FOB.

Analisando os documentos fiscais acostados aos autos pelo defendente, constato que além de não ficar comprovada a alegação defensiva, a legislação não autoriza a utilização de crédito fiscal em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos casos de frete FOB, bem como em se tratando de frete CIF, conforme arts. 94, II e 95,II do RICMS/97, abaixo reproduzidos:

Art. 94. Nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto anteriormente cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

(...)

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição expressa em contrário.

Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

(...)

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea "b" do inciso anterior.

Assiste razão ao autuante, que em sua informação fiscal salienta que o autuado não observou o inciso II do art. 95 do RICMS/BA, que veda a utilização de crédito fiscal quando se trata de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação, que é o caso do GLP, e quanto ao argumento defensivo de que se credita nas operações a preço FOB, nas transferências entre suas filiais, alegando que neste caso não existe venda, o fato de não haver venda, não traz qualquer repercussão no ICMS, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias.

Concluo que, embora o defendente tenha apresentado o entendimento de que, devido ao princípio da não-cumulatividade, teria direito ao crédito do ICMS relativo às operações de serviço de transporte objeto da autuação, cujo transporte foi efetuado com GLP, na situação em análise, por envolver mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, não é permitida pela legislação a utilização do crédito fiscal, como entendeu o autuado.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269277.0001/07-7, lavrado contra

LIQUIGAS DISTRIBUIDORA S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$454.827,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2007

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR