

A. I. Nº - 269205.4004/08-0  
AUTUADO - MILLENNIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A.  
AUTUANTES - JANMES BARBOSA DA SILVA e ÂNGELO DOURADO CRUZ LINO  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
INTERNET - 08. 06. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE. Infração caracterizada. **b)** BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. Apropriação em valor superior ao permitido pela legislação. Infração subsistente. **c)** UTILIZAÇÃO DE VALOR OBJETO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO POSTERIORMENTE INDEFERIDO. Infração subsistente. **d)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO. Infração caracterizada. **e)** SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIAS A PREÇO FOB. Descabe o creditamento realizado pelo remetente das mercadorias. Infração subsistente. 2. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES. MULTA. **a)** REGISTRO DE SAÍDAS. **b)** REGISTRO DE ENTRADAS. **c)** REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. Infrações reconhecidas. 3. BASE DE CÁLCULO. NOTA FISCAL CONTENDO PREÇOS INFERIORES AOS PRATICADOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O recolhimento do imposto efetuado pelo transportador contratado não pode permitir que o autuado, na condição de responsável por substituição, se exima da obrigação decorrente de lei. A possibilidade de o contratado pleitear em momento posterior, a restituição do valor recolhido indevidamente por não estar legalmente obrigado a efetuar o recolhimento do imposto afasta a pretensão do autuado. Infração subsistente. 5. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. Infração caracterizada. 6. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MATERIAL DE CONSUMO. Infração subsistente. 7. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA À DILAÇÃO DE PRAZO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de inclusão de valores não alcançados pelo benefício fiscal. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência do crédito tributário. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/12/2008, exige ICMS no valor de R\$ 663.096,07, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 420,00, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, no mês de janeiro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 344,74, acrescido da multa de 60%. Consta se referir à Nota Fiscal n. 45415, lançada em duplicidade nos dias 10/01/2003 e 23/01/2003;
2. Escriturou livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00. Consta que o contribuinte deixou de informar valores referentes as colunas “Isentas e Não tributadas” e “Outras” no livro Registro de Saídas, a exemplo da Nota Fiscal n. 37560 de 14/01/2003 e 43540 de 09/09/2003(Anexo 2);
3. Escriturou livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00. Consta que o contribuinte escriturou errado valores referentes à diferença de alíquotas no livro Registro de Entradas, para cálculo do imposto devido. Para tanto, elabora planilha à parte cujos valores são lançados no RAICMS. Exemplos no Anexo 3;
4. Deixou de recolher ICMS na devolução de mercadorias tributáveis, cuja entrada foi escriturada com utilização de crédito, e a respectiva saída se deu com documento fiscal sem destaque de imposto, no mês de março de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.946,00, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte devolveu mercadoria através da Nota Fiscal nº 38558 de 24/03/2003 cujo valor do imposto, embora destacado, foi posteriormente estornado no livro RAICMS(Anexo 4);
5. Escriturou livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 140,00. Consta que o contribuinte escriturou valores errados nas colunas: “Valor contábil”, “Isentas e Não tributáveis” e “Outras” no RAICMS. Consta, ainda, que o contribuinte preenche corretamente a DMA(Anexo 5);
6. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de calculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2003 e setembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.741,83, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte efetua vendas em consignação. Posteriormente, emite notas fiscais de simples faturamento – sem destaque do tributo – em valor superior ao remetido. Emite também notas fiscais de complemento de preço, mas em montante inferior ao total do valor da operação(Anexo 6);
7. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, no mês de janeiro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 926,64, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte escritura no livro de Registro de Entrada o valor total dos créditos relativos às notas fiscais de aquisição de ativo imobilizado. Ao escriturar o livro RAICMS o contribuinte lança em outros débitos o valor equivalente ao crédito dessas notas fiscais e escritura o CIAP. No mês de janeiro de 2003 o lançamento efetuado pelo contribuinte em outros débitos foi inferior ao total do crédito das notas fiscais de aquisição de ativo imobilizado escriturado no livro Registro de Entradas (Anexo 7);
8. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e setembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.371,46, acrescido da multa de 60% (Anexo 8);
9. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por ter lançado valor constante em pedido de restituição posteriormente indeferido, no mês de julho de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 20.719,24, acrescido da multa de 60%. Consta que deixou de estornar crédito do ICMS relativo ao processo nº 070103/2004-0 de restituição, lançado em 07/2004, por decurso de prazo, mas para o qual sobreveio decisão contrária – tendo como base que o creditamento ocorreu em

duplicidade, conforme parecer conclusivo da DITRI – cientificada ao contribuinte em 18/01/2007( Anexos 9 e 10);

10. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 20.949,90, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal referente aos serviços de transporte iniciados em São Paulo com destino à contribuinte situado naquele Estado (Anexo 11);
11. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a outubro e dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 34.984,37, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente das operações de transporte na transferência de seus produtos para filiais localizadas em outros Estados. Consta, ainda, o registro de que o frete não compõe a base de cálculo do valor das transferências, que está regulado pelo artigo 56 do RICMS – BA(Anexo 12);
12. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de abril de 2003, janeiro a março, maio a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 125.796,56, acrescido da multa de 60% (Anexo 13);
13. Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos meses de junho a dezembro de 2007, janeiro e fevereiro de 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 452.315,33, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte não excluiu do ICMS apurado mensalmente, para cálculo do montante incentivado, os valores relativos a: operações de outras entradas e outras saídas; diferencial de alíquota nas compras de material de consumo; e crédito acumulado transferido para o RAICMS especial e não utilizado na apuração normal(Anexo 14).

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício(fls 115 a 148), esclarecendo que é empresa industrial, dedicada à produção, comercialização e importação de produtos químicos, especialmente ácido sulfúrico, pigmento branco de titânio e seus subprodutos, revestindo-se, portanto, da condição de contribuinte do ICMS.

Diz ter sido surpreendido pela lavratura do Auto de Infração em lide, e reproduz as infrações que lhe são imputadas.

Prosseguindo, reconhece integralmente a procedência das infrações 02, 03, 05, 08, 09 e parcialmente a infração 06, esclarecendo que está providenciando o correspondente recolhimento, comprometendo-se a colacionar aos autos cópia do respectivo Documento de Arrecadação Estadual – DAE, tão logo o pagamento seja realizado.

Rechaça integralmente as infrações 01, 04, 07, 10, 11, 12, 13 e parte da infração 06, afirmado que passará a demonstrar que a autuação não merece prosperar, seja pela consumação do prazo decadencial que atinge o direito do Fisco de promover o lançamento guerreado, seja porque a autuação não encontra respaldo na respectiva legislação de regência.

Alega que descabe a exigência das parcelas do imposto, relativas aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre janeiro e novembro de 2003, em virtude de estar o respectivo crédito tributário atingido pela decadência.

Afirma que os recolhimentos que efetuou, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2003, já se encontram devidamente homologados, pelo que ocorreu a preclusão do

direito de a Fazenda Estadual exigir diferenças do imposto com relação àquele período, consoante restará demonstrado a seguir.

Reportando-se à decadência diz que esta é a perda do direito de constituir o crédito tributário pelo decurso de certo prazo e que valendo-se da competência que lhe foi outorgada pelo art. 146, inciso III, alínea ‘b’ da Constituição Federal vigente, o Código Tributário Nacional – CTN veicula prazos decadenciais diversos, consoante a sistemática do lançamento tributário, distinguindo lapsos decadenciais relativos aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício (artigo 173) e aqueles atinentes aos tributos sujeitos a lançamento por homologação (artigo 150, § 4º).

Acrescenta que, sendo o ICMS típico tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, enquanto a Fazenda Pública se limita a exercitar o controle, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte, o prazo decadencial a ele aplicável está disciplinado no artigo 150, § 4º do CTN, que reproduz.

Diz que, conforme o referido dispositivo legal, uma vez verificado o pagamento antecipado do tributo e decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, reputa-se tacitamente homologado o procedimento previamente efetivado pelo particular e extinto o crédito tributário, a teor do art. 156, VII, do CTN, que transcreve. Assim, o prazo de decadência atinente aos tributos lançados por homologação desvia-se da regra geral, amoldando-se em norma específica e caso a Fazenda Pública deixe de se manifestar acerca da correção dos pagamentos efetuados ao longo do aludido lapso temporal, nenhum expediente lhe competirá, de modo a exigir o quanto entenda lhe ser devido, posto que sua inércia importará na homologação tácita do procedimento levado a cabo pelo contribuinte, restando extinto o crédito tributário, conforme o art. 156, VII, do CTN.

Sustenta que no presente caso, verifica-se que, na data em que foi efetuado o lançamento (23/12/2008 – data da ciência do contribuinte), já havia ocorrido a homologação tácita dos pagamentos relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2003, pelo que se operou a perda do direito de o Fisco Estadual exigir o complemento do imposto supostamente recolhido a menos naquele período, devendo ser excluída da autuação ora combatida a parcela a ela correspondente.

Invoca posição doutrinária para dizer que esta corrobora com tal conclusão, reproduzindo texto contendo comentário sobre o artigo 150 do CTN. Transcreve ainda sobre o assunto lições de Sacha Calmon Navarro Coelho, em seu artigo “Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro”. Reproduz também a jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ (EREESP 101.407/SP, DJ 08/05/2000, Relator Min. ARI PARGENDLER), unificando o entendimento até então divergente das 1ª e 2ª Turmas do mesmo Tribunal sobre a matéria.

Cita e transcreve ainda, ementa do EREESP 276142/SP, da lavra do Min. Luiz Fux (DJU 28/02/2005), na qual diz restar claro que o prazo decadencial para cobrança dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é disciplinado pelo art. 150, § 4º do CTN, de modo que seu termo final se concretiza cinco anos após a ocorrência do fato gerador, não havendo que se aplicar, cumulativamente, os arts. 150, § 4º e 173, I do CTN, para fins de averiguação do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda para constituir o crédito tributário.

Continuando, evoca o entendimento dos órgãos de julgamento da Secretaria da Receita Federal, conforme reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes, (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 4ª Turma. CSRF/04-00.803. Recurso nº 104-143668. Data da sessão: 03/03/2008), (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma. CSRF/01-05.698. Recurso nº 105-142714. Data da sessão: 10/09/2007), que transcreve.

Conclui, sustentando que não há dúvida de que o crédito tributário referente ao período em comento encontra-se extinto, a teor do art. 156, VII do CTN, haja vista que o direito à sua cobrança já havia decaído à época da autuação, de acordo com o quanto disposto no art. 150, § 4º do CTN, devendo ser afastada, as infrações 01, 04, 07 e parte das infrações 06 e 12 apontadas no Auto de Infração em lide.

Ataca a infração 06 na parte não reconhecida, afirmando que deve ser julgada parcialmente improcedente, em razão da consumação do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda para promover o lançamento guerreado. Diz que identificou ainda que parcela do crédito tributário exigido nesta infração é improcedente, no caso, a exigência da diferença de ICMS relativo ao produto R-KB-2/BR, remetido em consignação para Tintas Coral Ltda. (CNPJ 57.483.034/0001-00) em dezembro/2003, não deve subsistir, pois, conforme demonstrativo anexo à peça acusatória fiscal, no mês de dezembro/2003, efetuou diversas remessas do produto R-KB-2/BR para a Tintas Coral Ltda., tendo emitido as notas fiscais de faturamento correspondentes em 29/12/2003. Acrescenta que, conforme observado pelos autuantes, há uma divergência entre o valor do total das notas de remessa em consignação e o total das faturas, o que os levou a supor que houve pagamento a menos do ICMS em razão de tais vendas. Contudo, tal diferença se deve ao fato de que concedeu à Tintas Coral Ltda. um desconto sobre os valores faturados através das Notas Fiscais nºs 45635 e 45634, no valor de R\$ 18.460,00.

Afirma que esse desconto encontra-se refletido nas Notas de Crédito nºs. 1.218 e 1.219 (fls. 166/167), emitidas pela Impugnante em favor das Tintas Coral Ltda., adquirente da mercadoria, sendo a primeira no valor de R\$ 4.615,00, referente à Nota Fiscal nº 45.634 (fl.168), e a segunda no valor de R\$ 13.845,00, referente à Nota Fiscal nº 45.635 (fl.169), totalizando, portanto, a quantia de R\$ 18.460,00.

Registra, que no esforço de elucidar tal fato, extraiu do seu Contas a Receber o detalhamento das duas faturas, sendo possível observar por meio dos extratos (fls. 170/171), os descontos concedidos foram devidamente abatidos do valor das faturas correspondentes às notas fiscais listadas pelos autuantes em seu levantamento, notadamente as de nº. 45.634 e 45.635, de modo que o valor efetivamente pago pela Tintas Coral Ltda. corresponde exatamente à soma do valor consignado nas notas fiscais de remessa em consignação.

Sustenta que resta demonstrada, portanto, a insubsistência da infração em relação a tais operações, sendo indevida a cobrança de R\$ 2.215,20.

Rechaçando a infração 10, diz que os autuantes glosaram os créditos fiscais relativos aos serviços de transporte que contratou por entenderem que tais serviços de frete se referiam a operações não tributadas pelo ICMS, porém, a premissa de que partiram os fiscais autuantes para proceder ao lançamento combatido não é verdadeira, pois, os fretes que ensejaram o creditamento reputado como indevido pela Fiscalização foram contratados para transporte de mercadorias nas operações de vendas de seus produtos para seus clientes, ou em operações de remessa em consignação, conforme se verifica nos conhecimentos de transportes que ampararam as prestações de serviços cujos créditos foram glosados, e respectivas notas fiscais (fls. 172 a 187).

Assevera que tais operações de venda e remessa em consignação são tributadas pelo ICMS, não havendo que se falar, portanto, em serviços de transporte não vinculados a operações tributadas, estando o direito ao crédito correspondente aos serviços de transporte relacionados no anexo do presente item da peça acusatória previsto no art. 93, III, 'b' do RICMS/BA, que reproduz. Acrescenta que a glosa realizada pelos prepostos fiscais autuantes vai de encontro à literalidade da norma estadual sobre a matéria, implicando em ofensa ao Princípio da Não cumulatividade, estampado no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que impõe o creditamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores para fins de compensação com os débitos de ICMS.

Sustenta, em conclusão, que é totalmente improcedente a glosa realizada pela Fiscalização.

Ataca a infração 11, dizendo que os autuantes exigem o estorno do crédito de ICMS referente a frete de mercadorias em saídas por transferência “a preço FOB”, tal como qualificado pela Fiscalização, indicando suposta ofensa aos dispositivos regulamentares estampados nos artigos 94, I, alínea “c”, 645 e 124, do RICMS/BA.

Destaca que os autuantes se enganaram ao entender que teria realizado operações a “preço FOB”, pois, sendo essas operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não se

pode cogitar em preço, qualquer que seja ele (FOB ou CIF), pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais, aí sim, a fixação de um preço seria da natureza do ato.

Sustenta que é possível inferir que, ao falar em “preço FOB”, os autuantes desejavam sugerir que não teria arcado com os custos do frete em comento, premissa totalmente equivocada no caso vertente, pois, na verdade, as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram realizadas pelo estabelecimento remetente, isto é, pelo estabelecimento situado em Camaçari conforme evidenciam os conhecimentos de transporte em anexo (fls.188 a 226), razão pela qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes.

Registra que a base de cálculo do ICMS incidente sobre operações de transferências de mercadorias não guarda qualquer relação com o direito ao aproveitamento de créditos expressamente assegurado pela legislação em vigor, tendo em vista que, o fato de o frete não ser incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de transferência não a impede, na qualidade de tomadora de serviço de transporte, de se creditar do imposto pago pela transportadora, cujo ônus ela suportou, direito este que se encontra expressamente assegurado pelo art. 93, III, “b” do RICMS/BA, que transcreve.

Diz se tratar de raciocínio meramente econômico que não pode ser levado a efeito sem que esteja respaldado por dispositivo legal. Argumenta que no presente caso, têm-se duas situações jurídicas distintas que possuem tratamento tributário específicos, quais sejam: a primeira é a transferência de mercadorias entre estabelecimentos que tem sua base de cálculo definida pelo artigo 56, V, “b” e a segunda é o direito ao crédito do imposto quando da contratação de serviços de transporte prestados por terceiros, cujo direito à apropriação é assegurado ao estabelecimento contratante nos termos do que dispõe o inciso III, do artigo 93.

Acrescenta que, conforme preceitua o artigo 93 do RICMS/BA, para fins de utilização do crédito do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à prestação de serviços de transportes é necessário que se verifique a existência de dois pressupostos objetivos, quais sejam: (a) que a contratação esteja vinculada ao processo de industrialização; e (b) que as saídas das mercadorias resultantes deste sejam também tributadas, pressupostos estes que foram plenamente atendidos.

Sustenta que inexiste dispositivo legal que vede o direito ao crédito relativamente aos serviços de transporte que contratou.

Assevera que aceitar o procedimento adotado pela Fiscalização é negar o exercício de um direito expressamente assegurado pela legislação, transformando o quanto nela disposto em letra morta, sendo o mesmo que permitir aos aplicadores da legislação, neste rol incluindo-se os contribuintes, que a cada operação realizada aferissem se esta ocasiona ou não prejuízo ao erário, não levando em conta, para tanto, o regime da não-cumulatividade inerente ao ICMS e nem mesmo os dispositivos legais a elas aplicáveis.

Consigna que, pela sua importância, o legislador previu a possibilidade de instituir vedações ao direito ao crédito de que cuida o artigo 93 ao dispor ao final deste a frase “*salvo disposição em contrário*”.

Acrescenta que se o legislador ordinário tivesse a intenção de vedar o direito ao aproveitamento do crédito relativo à contratação de serviços de transporte por terceiros nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos o teria feito em dispositivo específico, inexistindo em toda a legislação relativa ao ICMS qualquer dispositivo que vede explícita ou sequer implicitamente o direito ao crédito em operações desta natureza.

Salienta que, ainda que a legislação vedasse expressamente o direito ao crédito nas operações de transferência de mercadoria para filiais situadas em outras unidades da Federação, estar-se-ia diante de uma clara e evidente afronta ao princípio da não cumulatividade, na medida em que acabaria gerando a dantesca bitributação, pois o contribuinte seria obrigado a arcar com o ICMS decorrente do serviço de transporte, porém sem direito ao crédito.

Afirma que, no caso em exame, o que se efetivou foi mera anulação do efeito econômico do imposto e não simplesmente a falta de recolhimento do tributo, já que decisivamente houve débito de ICMS por parte da transportadora e crédito tomado pelo estabelecimento da defendant, respeitando assim os ditames de um sistema não cumulativo. Ademais, os produtos que foram transferidos para outros estabelecimentos da defendant tiveram como destino final as operações de venda aos seus clientes. Conseqüentemente, o custo do frete contratado pelo estabelecimento baiano foi incluído no preço de venda e, portanto, sobre esta parcela também fez incidir o ICMS.

Diz restar evidente que não há como se negar o direito ao crédito nestas operações, pois, caso contrário, haveria dupla incidência do ICMS sobre o frete – tanto no momento do transporte, quanto na venda das mercadorias, o que caracteriza violação ao princípio da não cumulatividade. Alega que, uma vez comprovado que o autuado suportou o ônus financeiro decorrente dos custos com o frete, caberá somente a ele direito de creditar-se da quantia paga a título de ICMS, a teor do art. 95, inciso I, alínea ‘c’, do RICMSBA.

Consigna que não foi por outro motivo que a Segunda Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, ao julgar o processo decorrente do Auto de Infração nº 232900.0001/07-2, no qual figurou no pólo passivo, entre outros motivos, em razão do cometimento da mesma infração ora combatida nas competências de janeiro/2002 a dezembro/2004, entendeu ser legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS relativo ao frete nas transferências de mercadorias, julgando improcedente a acusação fiscal, cujo teor transcreve parcialmente.

Reportando-se à infração 12, diz que contrata com diversas empresas a prestação de serviços de transportes, seja para transportar os produtos resultantes da sua atividade fabril até seus clientes, seja para transportar os insumos necessários à consecução do seu processo produtivo, seja para transportar os seus funcionários.

Aduz que os autuantes ao analisarem os procedimentos adotados, no que tange à retenção e ao recolhimento do ICMS devido relativamente aos serviços de transporte que contratou nos exercícios de 2003 e 2004, procederam ao lançamento de diferenças do imposto, em relação aos serviços autuados, reconhecendo que não procedeu à retenção do ICMS, tal como determina o inciso II do artigo 380 do RICMS. Acrescenta que tal procedimento decorreu do fato de que os prestadores de serviço contratados, ao emitirem os conhecimentos de transporte que ampararam as prestações autuadas, destacaram no referido documento o ICMS relativo à prestação (fls.227 a 541).

Afirma que, em razão de ter havido o destaque e, conseqüentemente, o pagamento do imposto destacado pela transportadora, se absteve de proceder à retenção do ICMS devido sobre a prestação, uma vez que tal retenção ensejaria a bitributação do mesmo serviço pelo ICMS, que acabaria sendo pago pela transportadora – que procedeu ao destaque do imposto no conhecimento de transporte, e pela Autuada – contratante do serviço.

Alega que, apesar de não ter havido a retenção, o crédito tributário objeto do lançamento fiscal encontra-se extinto pelo pagamento a teor do artigo 156, I do CTN, tendo em vista que o ICMS relativo aos serviços prestados pelas citadas empresas foi devidamente destacado nos conhecimentos de transporte por elas emitidos e, portanto, recolhido aos cofres públicos deste Estado, já que todas as transportadoras que realizaram os serviços glosados são inscritas no Bahia como contribuintes do imposto.

Sustenta que não resta dúvida de que a totalidade do crédito tributário relativo a esta infração, referente ao imposto incidente sobre as prestações contratadas com as transportadoras em comento, deve ser integralmente excluída da autuação, uma vez que restou devidamente recolhida, na época aprazada, não tendo a falta da retenção do ICMS causado qualquer prejuízo ao Erário.

Reitera que, apesar de não ter observado sua responsabilidade em reter o imposto devido nestas operações, não pode ser compelida ao pagamento de valores já devidamente quitados, procedimento que implicaria enriquecimento ilícito por parte do Estado. Pugna pelo reconhecimento da improcedência do item 12 do Auto de Infração guerreado.

Quanto à infração 13, diz que as exclusões efetuadas pela fiscalização referem-se aos débitos lançados a título de diferencial de alíquota devido na compra de materiais de uso e consumo e do frete correspondente, aos débitos lançados sob a rubrica “crédito acumulado transferido para o RAICMS Especial” e créditos denominados “Crédito acumulado transferido do RAICMS Especial”, assim como aos lançamentos relativos a “Outras saídas de mercadorias e/ou serviços” ou “Outras entradas de mercadorias e serviços” (CFOPs 1949, 2949, 5949 e 6949).

Acrescenta que no entendimento dos prepostos fiscais, a vedação ao cômputo dos débitos e créditos cujos lançamentos foram excluídos da apuração do ICMS incentivado estaria respaldada no comando constante do art. 3º do Regulamento do PROGRAMA DESENVOLVE. Argumenta, contudo, que tal raciocínio não tem meios de prevalecer, porque incompatível com a adequada exegese que deve ser emprestada ao comando legal em destaque, conforme diz será demonstrado.

Reproduz o artigo 3º do Decreto n.º 8.205/2002, que aprovou o Regulamento do Programa DESENVOLVE, para dizer que da leitura da regra normativa referida, nota-se que o legislador atribuiu competência ao Conselho Deliberativo do DESENVOLVE para permitir o deferimento do pagamento de parcela do saldo de ICMS pelo prazo máximo de 6 (seis) anos. Acrescenta que tal comando específica que a parcela do saldo sujeita ao incentivo se refere àquela atinente às operações próprias que advier dos investimentos especificados nos projetos aprovados pelo mencionado órgão competente.

Afirma que a interpretação literal do dispositivo em destaque permite concluir que: a) para que se inicie a fruição do benefício o Conselho deliberativo deve reconhecer, concretamente, ao contribuinte o direito de deferir o pagamento de determinado percentual do saldo de ICMS devido no mês, durante um período específico de tempo e b) o saldo do ICMS, cujo pagamento será deferido, deve corresponder àquele gerado em razão da consecução de operações próprias, decorrentes dos investimentos previstos no projeto incentivado.

Aduz que, no que concerne ao primeiro dos requisitos, a aferição do cumprimento é extremamente fácil, haja vista que para cada contribuinte beneficiado o Conselho Deliberativo do DESENVOLVE expede uma resolução onde são fixados os percentuais sujeitos à dilação do prazo para pagamento, bem como os prazos de carência e o gozo do benefício. Registra que no caso dos autos, foi expedida em seu favor a Resolução de n.º 11/2003 (fl. 542), que lhe conferiu o direito de deferir, pelo prazo de 72 (setenta e dois meses), 50% (cinquenta por cento) do saldo devedor do ICMS, relativo a operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, durante o período de 5 (cinco) anos.

Diz que a celeuma surge quanto à interpretação da segunda parte do citado preceito normativo, isto porque, no entender da Fiscalização, o saldo devedor do ICMS relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos plasmados no projeto incentivado, não deve incluir o imposto decorrente do pagamento do diferencial de alíquota nas entradas de mercadorias classificadas como de uso e consumo, e respectivos fretes, além de outras saídas não especificadas, de tal forma que, para se apurar a parcela do imposto sujeita ao incentivo, necessário se torna proceder ao ajuste (exclusão ou adição) de tais quantias.

Afirma que entendem os autuantes, que os lançamentos decorrentes da transferência de créditos do LRAICMS Especial para o LRAICMS normal e vice-versa não devem ser computados na parcela do imposto sujeito ao incentivo, devendo a Impugnante proceder à exclusão de tais quantias quando do cálculo do ICMS sujeito à dilação de prazo para pagamento.

Diverge de tal entendimento, dizendo ser no mínimo equivocado, uma vez que confere ao dispositivo uma interpretação restritiva e ao órgão fazendário uma discricionariedade não permitida pela norma. Apresenta o significado etimológico do vocábulo “operação”, para dizer que o termo operação denota, juridicamente, a consecução de negócios mercantis, sendo intuitivo afirmar, portanto, que “operação própria” é todo ato mercantil praticado pela impugnante e relacionado à

consecução de sua atividade fim, ou seja, não estão incluídos no conceito de operação próprias aqueles atos que, embora sejam por ela praticados, digam respeito a atividades de terceiros.

Salienta que o termo “operações próprias”, contido na norma, pretende tão somente traduzir a intenção do legislador no sentido de que o benefício não deve abarcar a parcela do ICMS decorrente de operações de terceiros que a Impugnante, porventura, venha a arcar, na qualidade de responsável legal, como, por exemplo, o relativo às operações sujeitas à substituição tributária.

Sustenta que a dilação de prazo só é permitida em relação ao imposto decorrente da consecução de negócios realizados e relacionados à sua atividade fim, devendo, pois, as quantias provenientes de substituição tributária, por exemplo, ser excluídas do montante do ICMS, cujo prazo para pagamento é diferido.

Assevera que agiu em estrita observância ao quanto previsto na legislação, uma vez que, conforme atestaram os autuantes, nenhum valor de imposto correspondente a operações de terceiros foi adicionado ao saldo devedor sujeito à dilação do prazo de que trata a Resolução n.º 11/03, no período fiscalizado, pois, sempre que o legislador estadual procurou definir o alcance da expressão “operações próprias”, excluiu tão somente as operações relativas à substituição tributária, conforme se verifica claramente nas diversas normas introduzidas no ordenamento jurídico estadual, a exemplo dos Decretos n.s 6.734/97, 7.271/98, 7.720/99.

Afirma que a adequada interpretação do último parágrafo do dispositivo do Decreto n. 7.720/99, segundo o qual o benefício apenas alcança o “saldo devedor de ICMS gerado em razão dos investimentos constantes dos projetos aprovados pelo Conselho Deliberativo”, a fim de concluir pela total improcedência do lançamento fiscal ora combatido.

Sustenta ser a única interpretação cabível a tal dispositivo, haja vista que, qualquer outra afronta a lógica do incentivo, que é no sentido de que apenas o saldo do imposto decorrente da consecução da atividade incentivada é que poderá ser objeto da dilação de prazo.

Afirma que, como se trata de norma concessiva de benefício fiscal, quis o legislador ordinário, com toda razoabilidade, especificar expressamente que apenas o ICMS decorrente da atividade industrial incentivada poderá ser objeto da dilação de prazo.

Diz que ao impor a restrição em foco à abrangência do benefício, não pretendeu o legislador estabelecer vedações a outras parcelas componentes do saldo devedor do ICMS, senão àquelas alienígenas ao projeto incentivado, assim entendido aquelas decorrentes da consecução de atividades fabris não especificadas no projeto.

Assevera tratar-se de uma enorme confusão hermenêutica, pois, conforme explicitado, para se aferir a adequada utilização do benefício, o que se deve averigar é: 1º) Se o saldo devedor do imposto, cujo prazo de pagamento foi diferido, decorre apenas da realização de operações próprias; e 2º) se este saldo devedor refere-se tão somente às operações decorrentes da atividade fabril incentivada.

Acrescenta que, ao contrário do que afirmam os prepostos fiscais, não é a natureza da operação de entrada ou saída (compra de material de consumo, contratação de serviço de transporte etc.) que é determinante para se concluir acerca do adequado aproveitamento do incentivo. Salienta que, de fato deve ser investigado é se estas operações foram realizadas em prol da implementação da atividade fabril incentivada.

Argumenta que o pior é que os autuantes ao procederem ao cálculo do ICMS incentivado, excluíram o crédito acumulado transferido para o RAICMS Especial, bem como os valores transferidos do referido livro para o LRAICMS normal, sem que haja qualquer previsão legal ou lógica para tanto. Sustenta que tais lançamentos foram efetuados no Livro Registro de Apuração do ICMS normal, para fins de apuração do saldo devedor do ICMS, em obediência à legislação que regula a utilização de créditos fiscais relativos à aquisição de insumos utilizados na produção de mercadorias destinadas à exportação ou outras saídas não tributadas cuja manutenção do crédito é permitida pela legislação.

Assevera que de acordo com a legislação de regência do ICMS, os créditos fiscais relativos às compras de insumos utilizados na produção de bens destinados à exportação podem ser aproveitados, porém tal aproveitamento deve ser efetuado na proporção das exportações sobre o total das saídas de cada período.

Comenta que os créditos de ICMS relativos a todos os insumos utilizados no processo produtivo são automaticamente transferidos para o livro de Apuração Normal do ICMS, para a linha de “operações com crédito do imposto”, sendo preciso inicialmente estornar a parcela de tal crédito que corresponde aos insumos utilizados na produção de bens posteriormente exportados, para que tal crédito seja controlado separadamente e utilizado apenas na proporção das exportações com relação ao total das saídas. Diz que isso é feito através da transferência desses créditos para o livro Registro de Apuração Especial do ICMS, mediante lançamento a débito no LRAICMS, na linha “outros débitos” sob a rubrica “Crédito acumulado transferido para o RAICMS Especial”.

Esclarece que o retorno desse crédito ao LRAICMS normal para utilização, ocorre através da aplicação do percentual de exportações sobre o total das saídas mensal, sobre o saldo de ICMS acumulado no LRAICMS Especial. Isso é feito através do lançamento a crédito na linha “outros créditos” sob a rubrica “Crédito acumulado transferido do RAICMS Especial”. Contudo, a Fiscalização, ao excluir esses lançamentos do cálculo do ICMS incentivado, findou por anular a apropriação paulatina dos créditos fiscais relativos a insumos utilizados na fabricação de produtos destinados à exportação (ou outras saídas não tributadas cuja manutenção do crédito é permitida), visto que a exclusão desses lançamentos tem por efeito conferir à Impugnante o crédito fiscal total, irrestrito e imediato relativo a todas as aquisições de insumos, independentemente da natureza das saídas posteriormente efetuadas. Afirma desconhecer a razão pela qual os autuantes adotaram tal entendimento, tampouco a existência de legislação que dê respaldo a tal procedimento.

Registra que, ainda que fosse lícita a glosa efetuada pelos autuantes, estes deveriam ter abatido do levantamento o valor dos pagamentos efetuados em função da amortização do saldo devedor do imposto estadual incentivado.

Alega que, se mantida a autuação fiscal, o ICMS relativo à parcela diferida pago com desconto é superior ao calculado no Auto de Infração, pois o recálculo do benefício provocou o aumento do ICMS a recolher de forma imediata e a consequente diminuição do saldo a ser diferido.

Argumenta que a diferença entre o ICMS diferido pago com desconto e o ICMS diferido calculado pela Fiscalização deve ser creditada em seu favor, para amortização de eventual saldo devedor do imposto apurado.

Conclui requerendo o julgamento pela improcedência das infrações 01, 04, 07 e parte da infração 06, em razão do transcurso do prazo decadencial que fulmina o direito da Fazenda de promover o lançamento correspondente, bem como sejam julgados improcedentes as infrações 10, 11, 12 13 e parte do item 06, por restar comprovado, através das razões expedidas e documentos anexados, a total insubsistência das acusações lançadas nos referidos itens da peça acusatória.

Requer, ainda, a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligência fiscal, no intuito de atestar as alegações contidas na defesa, bem assim de analisar a documentação colacionada.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls.550 a 564), dizendo que o autuado reconhece as infrações 02, 03, 05, 08 e 09 e, parcialmente, a infração 06. Contestam a alegação do autuado referente à decadência, invocando os artigos 90 e 965, I, do RICMS/BA, os quais reproduzem, bem como, parte do Acórdão JJF N. 0023-02/07, que cuida da matéria, o qual também transcrevem, para manter o lançamento relativo às infrações 01, 04 ,06, 07 e 12 integralmente.

Prosseguindo, rechaçam a alegação defensiva referente à infração 06, sustentando que esta não invalida a caracterização da infração, haja vista que o RICMS/BA, em seu artigo 54, inciso II, determina a exclusão da base de cálculo do ICMS apenas dos descontos constantes no documento

fiscal, sendo óbvio que não poderia ser diferente, pois o valor especificado no documento fiscal serve para conceder crédito ao adquirente. Mantêm integralmente a infração.

Quanto aos argumentos defensivos relativos à infração 10, invocam e reproduzem parte dos Acórdãos JJF N.0023-02/07 e JJF N.0319-04/08, referentes à Autos de Infração lavrados contra a impugnante, dizendo que se trata de matéria julgada e reconhecida anteriormente pelo autuado.

No que concerne à infração 11, dizem que, resumidamente, a questão se apresenta da seguinte forma: Em transferências interestaduais o remetente não tem o direito de creditar-se do frete, considerando que, caso seja em condição FOB o ônus do pagamento do frete é do destinatário e somente este poderá utilizar o respectivo crédito. Caso seja em condição CIF, conforme o artigo 56, inciso V do RICMS/BA, que reproduzem, se fosse dado o direito do crédito ao remetente na transferência interestadual o Estado seria lesado. Acrescentam que a mesma infração foi julgada procedente noutros Autos de Infração, conforme parte do Acórdão JJF N.0023-02/07 que transcrevem. Registraram que o Auto de Infração citado pelo autuado, se encontra em julgamento em “Terceira Instância”, justamente por ser contrário aos dois julgamentos anteriores.

Com relação à infração 12, dizem não haver nenhuma dúvida quanto à regularidade da exigência fiscal, afirmando que a matéria se encontra esgotada nos Acórdãos anteriormente citados, no caso, Ac. JJF N.º 0023-02/07 e JJF Nº.0319-04/08.

No respeitante à infração 13, dizem que os três pontos suscitados pelo autuado na peça de defesa foram tratados no Acórdão JJF N. 0319-04/08 que reproduzem. Acrescentam que a decisão julgou procedente a exclusão da diferença de alíquotas da parcela dilatada e determinou que o contribuinte deveria peticionar à repartição fazendária, no momento em que ocorresse a quitação da infração, no intuito de homologação dos valores porventura recolhidos a mais na antecipação da parcela dilatada. Manifestam o entendimento de que a exclusão dos valores referentes a “credito acumulado” transferidos para o RAICMS Especial é um procedimento equivocado do autuado, tendo em vista que a apuração mensal do ICMS não apresenta saldo credor em nenhum período, inexistindo, portanto, crédito a acumular em razão das operações de exportação. Acrescentam que, a fiscalização apenas identificou o valor exato a ser dilatado, excluindo do cálculo esse procedimento equivocado.

Finalizam mantendo integralmente a autuação.

Constam às fls. 567/568 dos autos, “Relatório de Débito do PAF”, com o registro de pagamento parcial e situação do débito.

À fl. 570 consta “Termo de Instrução” datado de 11/05/2008, e à fl. 570, “Termo de Vistas” solicitado e obtido pelo impugnante que, inclusive, protocolizou petição requerendo a juntada de documentos relativos à infração 12.

#### VOTO

A princípio, verifico que o Auto de Infração em lide foi lavrado em total observância às disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99, especialmente, o seu artigo 39, estando os fatos descritos com clareza e precisão, possibilitando o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, inexistindo qualquer vício que o inquine de nulidade.

Observo que o autuado argui a ocorrência de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2003, sustentando que o crédito tributário referente ao período em comento encontra-se extinto, a teor do art. 156, VII do CTN, haja vista que o direito à sua cobrança já havia decaído à época da autuação, de acordo com o quanto disposto no art. 150, § 4º do CTN, devendo ser afastada, as infrações 01, 04, 07 e parte das infrações 06 e 12 apontadas no Auto de Infração em lide.

Certamente, não pode prosperar a pretensão do contribuinte, haja vista que este tomou conhecimento do início da ação fiscal após regularmente intimado e, posteriormente, da lavratura

do Auto de Infração em 23/12/2008, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O entendimento prevalecente neste CONSEF é de que a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN alcança as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim sendo, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008. O lançamento ocorreu em 23/12/2008. Portanto, não há que se falar em decadência.

A propósito, a título ilustrativo, reproduzo abaixo decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que, nos termos do Acórdão 0009-12/08, rejeitou a decadência argüida pelo sujeito passivo em situação semelhante.

*“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.*

*Rejeito a referida preliminar.*

*Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

No que concerne à diligência suscitada pelo sujeito passivo, entendo que os elementos acostados aos autos, são suficientes para decisão da lide motivo pelo qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99.

Do exame das peças processuais, verifico que o autuado reconhece integralmente as infrações 02, 03, 05, 08, 09 e, parcialmente, a infração 06, inclusive, dizendo que estará providenciando o correspondente recolhimento.

Insurge-se contra as infrações 01, 04, 07, 10, 11, 12, 13 integralmente e, em parte contra a infração 06. No caso das infrações 01, 04, 07 e parte das infrações 06 e 12, argüi, exclusivamente, a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, argüição esta rejeitada na forma acima esposada.

No que concerne à infração 06 - *Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas-*, observo que o autuado efetuou vendas em consignação e, em momento posterior, emitiu notas fiscais de simples

faturamento, sem destaque do imposto, em valor superior ao remetido, emitindo também notas fiscais de complemento de preço, porém, em montante inferior ao total do valor da operação.

Vejo que o autuado alega que o desconto encontra-se refletido nas Notas de Crédito nºs. 1.218 e 1.219 (fls. 166/167), emitidas pela Impugnante em favor das Tintas Coral Ltda., adquirente da mercadoria, sendo a primeira no valor de R\$ 4.615,00, referente à Nota Fiscal n.º 45.634 (fl. 168), e a segunda no valor de R\$ 13.845,00, referente à Nota Fiscal n.º 45.635 (fl. 169), totalizando, portanto, a quantia de R\$ 8.460,00.

Coaduno com o entendimento manifestado pelos autuantes, haja vista que nos termos do artigo 54, inciso II, do RICMS/BA, cabe a exclusão da base de cálculo do ICMS apenas dos descontos incondicionais constantes no documento fiscal. No caso em exame, o contribuinte adotou um procedimento irregular, pois, não permitido pela legislação do ICMS, ao oferecer desconto sem discriminá-lo no documento fiscal, apenas fazendo-o nas notas de créditos. Não resta dúvida que os descontos porventura concedidos pelo fornecedor têm que obrigatoriamente constar do documento fiscal, inclusive, para a correta identificação de sua natureza, isto é, se condicional ou incondicional, haja vista que apenas os descontos incondicionais não são tributados pelo ICMS. Infração subsistente.

No respeitante à infração 10 - *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas*, verifico que se refere à utilização indevida de crédito fiscal referente aos serviços de transporte iniciados em São Paulo com destino à contribuinte situado naquele Estado.

Corroboro inteiramente com a decisão proferida pela 2ª JJF, nos termos do Acórdão JJF N.0023-02/07, mencionado pelos autuantes, em cujo polo passivo o autuado figurou, haja vista que, o procedimento do autuado fere a disposição do artigo 48 do RICMS/BA.

Parece-me ilustrativo e elucidativo, reproduzir parte do voto do ilustre relator da Junta de Julgamento, conforme abaixo:

*O artigo 3º, inciso I do RICMS/BA determina que o fato gerador dos serviços de transporte ocorre no momento do inicio da prestação do serviço de transporte. Portanto, nestes casos tendo o inicio da prestação do serviço de transporte ocorrido no Estado de São Paulo e lá mesmo se findou ou seja começou no Porto de Santos e terminou no Município de Santo André também localizado no Estado de São Paulo, o procedimento do autuado vai de encontro com a disposição contida no art. 48 do RICMS/97, diz que “o local da prestação do serviço de transporte, para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, é: o do lugar onde tenha inicio a prestação de serviço de transporte interna ou interestadual”.*

Portanto, considerando que as mercadorias não circularam no Estado da Bahia, mas no Estado de São Paulo, onde foi iniciada e finalizada a prestação de serviço de transporte, efetivamente, a utilização do crédito fiscal originado dessas prestações de serviços de transporte não poderá repercutir no Estado da Bahia, sendo totalmente indevida. Mantida a infração.

Relativamente à infração 11- *Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas por transferências a preço FOB, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora*,-observo que a autuação diz respeito à operações de transporte na transferência de seus produtos realizadas pelo autuado para suas filiais localizadas em outros Estados. Alegam os autuantes que o frete não compõe a base de cálculo do valor das transferências, que está regulado pelo artigo 56 do RICMS – BA.

Constatou que o autuado sustenta que “os autuantes se enganaram ao entender que teria realizado operações a “preço FOB”, pois, sendo essas operações meras transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não se pode cogitar em preço, qualquer que seja ele (FOB ou CIF), pelo simples fato de não se tratar de vendas, nas quais, aí sim, a fixação de um preço seria da natureza do ato.” Diz que “é possível inferir que, ao falar em “preço FOB”, os autuantes desejavam sugerir que não teria arcado com os custos do frete em comento, premissa totalmente equivocada no caso vertente,

*pois, na verdade, as despesas de transporte das mercadorias transferidas foram realizadas pelo estabelecimento remetente, isto é, pelo estabelecimento da Impugnante situado em Camaçari conforme evidenciam os conhecimentos de transporte em anexo (doc. 07), razão pela qual não se justifica a glosa dos créditos correspondentes.”*

Verifico que a questão discutida neste item também foi objeto de julgamento através do Acórdão JJF nº 0283-03/06, que decidiu pela procedência da autuação, com base o art. 56, V, “a”, do RICMS/97, que estabelece que a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências de mercadorias para estabelecimento situado em outra unidade da Federação pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, compreendendo o custo da matéria prima, material secundário e mão de obra.

A meu ver, independentemente da questão relativa ao preço de transferência, a assertiva do autuado abaixo transcrita, afasta qualquer possibilidade de dúvida quanto ao equívoco cometido no creditamento efetuado objeto da autuação.

*“A base de cálculo do ICMS incidente sobre operações de transferências de mercadorias não guarda qualquer relação com o direito ao aproveitamento de créditos expressamente assegurado pela legislação em vigor, tendo em vista que, o fato de o frete não ser incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de transferência não impede a Impugnante, na qualidade de tomadora de serviço de transporte, de se creditar do imposto pago pela transportadora, cujo ônus ela suportou, direito este que se encontra expressamente assegurado pelo art. 93, III, “b” do RICMS.”*

O equívoco do autuado reside no fato de entender que, por ser o tomador do serviço de transporte, pode se creditar do imposto pago pelo transportador, em razão de haver suportado o ônus do imposto, independentemente do valor do frete estar incluído ou não, na base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações.

Ora, se em qualquer situação o tomador do serviço de transporte se creditar do imposto recolhido pelo transportador, certamente, ocasionará prejuízo ao Erário estadual, pois, o imposto recolhido será anulado pelo crédito fiscal lançado pelo contratante. Explico: Se o transportador paga R\$ 100,00 e o tomador do serviço –remetente- se credita dos mesmos R\$ 100,00, obviamente que haverá uma compensação que resultará em receita zero para o Estado.

Na realidade, a admissibilidade do crédito fiscal por parte do tomador –remetente- no caso de contratação com cláusula CIF, tem uma explicação simples e lógica. O que ocorre quando há uma contratação a preço CIF é que o transportador contratado emite o conhecimento de transporte e destaca o imposto, recolhendo-o no prazo regulamentar. Ora, sendo preço CIF, evidentemente que este estará compondo o preço da mercadoria, ou seja, também estará destacado na nota fiscal, portanto, tributado. Obviamente, se o mesmo frete é tributado no Conhecimento de Transporte pelo transportador e na Nota Fiscal pelo remetente, haverá uma dupla tributação, onerando o contribuinte e provocando o enriquecimento sem causa do Estado. Explico: Se o transportador destaca R\$ 100,00 no Conhecimento de Transporte e o tomador do serviço –remetente- também destaca R\$ 100,00 na Nota Fiscal, obviamente que haverá um recolhimento em duplicidade sobre o mesmo frete, no caso, onerando o contribuinte.

Por essa razão foi que o legislador agindo corretamente, admitiu o creditamento por parte do tomador do serviço de transporte – remetente- quando se tratar de mercadoria a preço CIF.

No presente caso, o próprio autuado admite não se tratar de preço CIF, mesmo porque por se tratar de transferência não há que se falar em preço.

Considero subsistente este item da autuação.

Quanto à infração 12 - *Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal-*, constato que o próprio autuado reconhece não ter observado a sua

responsabilidade pela retenção do imposto, conforme determina o inciso II do artigo 380 do RICMS/BA.

Contudo, alega o autuado em seu favor que as transportadoras destacaram e recolheram o imposto que deveria ser retido, o que implica em extinção do crédito tributário.

Apresenta, inclusive, petição na Coordenação Administrativa, na qual pede que sejam acostados aos autos os documentos que segundo diz comprovam o pagamento do imposto pela transportadora.

Apesar do louvável esforço do impugnante em trazer aos autos documentos que poderiam indicar o recolhimento do imposto que seria de sua obrigação reter, no presente caso, não pode prosperar a sua pretensão. Isso porque os recolhimentos efetuados pelas transportadoras foram feitos de forma equivocada, ou seja, indevidamente, valendo dizer que, a qualquer momento, dentro do prazo decadencial ou prescricional, poderão pleitear a restituição do indébito. Assim sendo, considero subsistente a autuação.

Com relação à infração 13 -*Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo programa de desenvolvimento Industrial e de integração econômica do estado da Bahia – Desenvolve-*, verifico que o autuado não excluiu do ICMS apurado mensalmente, para cálculo do montante incentivado, os valores relativos a operações de outras entradas e outras saídas; diferença de alíquotas nas compras de material de consumo; e crédito acumulado transferido para o RAICMS especial e não utilizado na apuração normal.

No caso, verifico assistir razão aos autuantes, haja vista que as parcelas referentes a operações de entradas e saídas de outras mercadorias, bem como da diferença de alíquotas referente à aquisição de material de uso/consumo, efetivamente, não devem compor o cálculo do montante da parcela incentivada referente ao Programa Desenvolve.

Consigno que existem decisões deste CONSEF no sentido de que como “operações próprias” são entendidas aquelas decorrentes do processo produtivo do beneficiário do Programa Desenvolve, referente à produção incentivada, a exemplo dos Acórdãos JJF n. 0361-01/08, 0319-04/08, 0039-01/08, CJF n.0384-12/08, CJF n.0351-12/08, CJF n.0331-12/08.

Certamente labora em equívoco o autuado, ao entender como “operações próprias” aquela que realiza a exceção da substituição tributária, haja vista que nos próprios termos do Decreto n. 8.205/2002, a aplicabilidade do benefício fiscal do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, se restringe ao saldo devedor do ICMS, relativo às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado.

O benefício de dilação do prazo para pagamento do saldo devedor do ICMS – matéria de que cuida o presente Auto de Infração - claramente, diz respeito às operações próprias, gerado em razão dos investimentos previstos no projeto incentivado, portanto, às operações próprias beneficiadas, não tendo como prosperar a alegação defensiva de se estender o benefício às operações próprias realizadas com mercadorias não originadas do projeto de expansão da capacidade produtiva.

Coaduno com a decisão proferida no Acórdão JJF N. 0319-04/08, inclusive, no que concerne a orientação ao contribuinte de peticionar à repartição fazendária, no momento em que ocorresse a quitação da infração, no intuito de homologação dos valores porventura recolhidos a mais na antecipação da parcela dilatada.

No que concerne à exclusão dos valores referentes a crédito acumulado transferidos do RAICMS Especial para o livro RAICMS normal e vice-versa, cumpre observar que, independentemente do registro feito pelos autuantes - de que se trata de um procedimento equivocado do autuado, tendo em vista a inexistência de crédito a acumular em razão das operações de exportação-, mesmo que existisse crédito acumulado decorrente de exportação, a sua utilização não poderia ser feita integralmente. Ou seja, caberia a observância da proporcionalidade referente às mercadorias exportadas originadas do projeto de expansão da capacidade produtiva e não a utilização do crédito acumulado decorrente de exportação em sua integralidade.

Dante do exposto, considero subsistente esta infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269205.4004/08-0**, lavrado contra **MILLENNIUM INORGANIC CHEMICALS DO BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$663.096,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos, II, “a”, “f” e “e”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$420,00**, prevista no inciso XVIII, “b” do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de maio de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR