

A.I. N.<sup>º</sup> - 206844.0041/09-0  
AUTUADO - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A  
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRÉS MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 16.06.2010

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0139-02/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. Quanto à imputação original, constante do Auto de Infração, não guarda consonância com as razões que determinaram a exigência. No que se refere à correção feita na informação fiscal, atribuindo os créditos fiscais indevidos em razão de a Petrobrás ter destacado incorretamente o imposto na prestação de serviços através de dutovias, não cabe prosperar, também, tal imputação, em consonância como voto constante do Acórdão CJF nº 0218-11/09, em que figura como sujeito passivo o mesmo autuado, no qual foi decidido, quanto a tais créditos, que “cabe ao contribuinte se creditar do ICMS sobre o frete, como forma de recuperar o indébito fiscal, indevidamente a ele cobrado a partir da vigência da Lei nº. 8.534/02, a qual, em seu art. 12, dispensou o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.” Infração improcedente. **b)** DESTAQUE A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração subsistente, não impugnada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Infração subsistente, não impugnada; **b)** MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. No período em que ocorreram os fatos constantes do Auto de Infração, 01/11/2004 e 20/12/2004, a multa indicada pelos autuantes, constante do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não era prevista. A redação atual da alínea “d”, do inciso II do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07. A redação anterior era “d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;”. Assim, não cabe a aplicação da multa, em questão, que pune o descumprimento de uma obrigação acessória de efetuar a antecipação parcial. Infração insubstancial. Rejeitadas as argüições de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/12/09, exige ICMS no valor de R\$189.922,84, relativo às infrações a seguir alinhadas:

Infração 1 – utilizou indevidamente, na condição de remetente das mercadorias, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. ICMS no valor de R\$179.184,86, multa de 60%;

Infração 2 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais. ICMS no valor de R\$9,45, multa de 60%;

Infração 3 - recolhimento a menos do imposto (antecipação parcial) na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte não credenciado. ICMS no valor de R\$ 80,01, multa de 60%;

Infração 4 – multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Multa no valor de R\$ 10.648,52;

O autuado apresenta impugnação, às fls. 256 a 270, argumentando, preliminarmente, decadência, vez que o tributo sujeito a lançamento por homologação, a exemplo do ICMS, de apuração mensal, o termo inicial do prazo de decadência conta-se a partir da data da ocorrência do respectivo fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Na hipótese em debate, o prazo decadencial para lavrar procedimentos de ofício, v. g., auto de infração, será contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Cita Hugo de Brito Machado:

Aduz que a norma decadencial ao caso concreto, temos que a Fiscalização apurou supostos valores de ICMS a recolher ao longo do exercício de 2004. Confrontando os períodos de apuração referentes aos meses de janeiro a novembro de 2004, com fato gerador no último dia de cada mês, conforme discriminado no AI, e a ciência da lavratura do presente auto de infração, que só veio a ocorrer em 29.12.2009, conclui-se que o lançamento (AI), só efetivado com a intimação do contribuinte, foi realizado mais de cinco anos após a ocorrência dos fatores geradores, sendo atingindo, inevitavelmente, pela decadência tributária.

Entende que, em relação às infrações 01 e 04, apenas o valor apurado na infração 01, referente ao mês de dezembro de 2004, não foi atingido pela decadência tributária, uma vez que a Impugnante quitou os valores lançados do exercício de 2005. Observa que na infração 04, todo o lançamento acha-se decaído, posto que as datas de ocorrência foram em 01.11.2004 e 20.12.2004, quer dizer, o lançamento, em 29.12.2009, ainda que por poucos dias, também foi efetivado mais de cinco anos após os fatos geradores.

No que diz respeito à infração 01, relata inicialmente, que quando o autuado adquire combustível da PETROBRÁS, no Estado da Bahia, esta Refinaria emite duas notas fiscais: uma referente à venda do produto e outra referente ao custo do transporte dutoviários da mercadoria que se está adquirindo, estando as duas operações vinculadas.

Esclarece que, até 31 de dezembro de 2004, a Petrobrás emitia as notas fiscais referentes ao transporte por dutovia do produto, por ela vendido a Total Distribuidora S/A, destacando o ICMS, com alíquota de 17%, de acordo com o Decreto nº 7593/99, como se visualiza nas notas ora acostadas apenas por amostragem, já que as cópias das aludidas notas devem instruir a presente autuação (doc. 04). Por conseguinte, esta Distribuidora, na condição de destinatária do produto e não remetente como descrito na infração, creditava-se do imp

dutoviário, exclusivamente por ela arcado, e procedia à compensação com ICMS próprio, em obediência ao princípio da não cumulatividade.

Afirma que a partir de 2005, a ora Impugnante foi surpreendida com a ausência de destaque do ICMS nas notas fiscais de dutovia emitidas pela Petrobrás, sob o seguinte argumento constante do quadro “dados adicionais” das Nf’s “ICMS Isento Conforme Lei 8.534/02” (doc. 05).

Argumenta que, apesar de a Lei nº 8.534/02, desde 1º janeiro de 2003, data da sua vigência, ter isentado as operações internas de transportes de carga a Total Distribuidora S/A continuou arcando com o ônus do ICMS nas operações de transporte por dutovia do produto adquirido da Petrobrás, em face ao destaque do imposto nas respectivas notas fiscais emitidas pela Refinaria até dezembro de 2004, e, por conseguinte, o Estado da Bahia arrecadou valores indevidos a título de ICMS. Ou seja, mesmo estando isentas de ICMS, as operações de transporte por dutovia continuaram sendo oneradas pelo imposto, por equívoco da Petrobrás, que permaneceu recolhendo o ICMS, embora isento e repassando o ônus financeiro à Distribuidora. Ao contrário do que induz o Agente Fiscal pela descrição da infração supostamente cometida pela Autuada, a Total Distribuidora S/A creditou-se apenas dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais de transporte por dutovia.

Anota que a Petrobrás permaneceu destacando e recolhendo o ICMS nas operações de transporte por dutovia por emergir dúvidas quanto à aplicabilidade ou não da Lei nº 8.534/02 sobre o custo dutoviário. O que restou esclarecido com a resposta à consulta administrativa realizada pela Refinaria que, por seu turno, só foi dada em 2005 pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Enquanto isso, a Distribuidora, sem ter conhecimento da consulta realizada pela Petrobrás, continuou arcando com o ônus financeiro do imposto suportado, procedendo ao legítimo creditamento do valor destacado como autorizado pelo regime não cumulativo que norteia o ICMS por diretriz constitucional.

Entende que se não deveria ter sido destacado ICMS em operações isentas, igualmente não caberia ao Estado o produto da arrecadação desse imposto que, certamente, é objeto de recolhimento indevido cuja restituição é cabível à Distribuidora por ter suportado o encargo financeiro nos termos do art. 166 do CTN.

Sustenta que ao lançar a infração 01 o Agente Fiscal nada mais fez do que repetir o mesmo erro cometido na fiscalização que compreendeu os exercícios de 2001 a 2003 e redundou na lavratura do Auto de Infração nº 207351.0004/04-7 (doc. 06). Naquela ocasião, a Empresa foi autuada por acusação absolutamente análoga a ora impugnada a qual, acertadamente, foi julgada improcedente (correspondente à infração 03 daquele AI). A Primeira Câmara de Julgamento Fiscal do Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, através do acórdão CJF nº 0218-11/09, entendeu correta a utilização de crédito decorrente da prestação de serviço de transporte efetuado por dutovia (doc. 07). Passamos a transcrever trecho do voto, proferido pelo Conselheiro Relator Fernando Antônio Brito de Araújo, que fundamentou a decisão pela legalidade da tomada do crédito:

“No tocante às alegações recursais relativas à terceira infração, inerente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS oriundo do serviço de transporte por dutovia, por ser considerado como não vinculado a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas (aquisição de combustível), entendo que cabe razão ao recorrente quando aduz que, ao contrário do que entenderam os julgadores de primeira instância, no Decreto nº. 7.593/99 não há vedação para o aproveitamento do ICMS incidente sobre o transporte dutoviário com débitos de ICMS próprio.

De fato, as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo substituião tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a respeito

recolhimento do ICMS devido nas operações internas subsequentes com tais produtos. Neste sentido, as distribuidoras já recebem o produto com o imposto retido na fonte, e dão saída dos mesmos, nas operações internas, com a fase de tributação já encerrada.

O art. 353, §1º, inc. II, do RICMS/97, determina que a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto também abrange os valores das prestações de serviços de transporte subsequentes, na hipótese de ter as mercadorias preço máximo ou único de venda fixado pelo fabricante, importador ou autoridade competente, se os referidos valores estiverem incluídos nesses preços.

Sendo assim, tratando-se de produtos cuja operação se sujeita às regras de retenção e recolhimento do imposto através de substituição tributária, e em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, se faz necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nesta prestação de serviço de transporte, sob pena de se figurar a duplidade da tributação sobre o serviço.

As previsões contidas nos artigos 1º e 2º do Decreto nº. 7.593/99, abaixo transcritas, vêm a confirmar o entendimento de que tanto o débito quanto o crédito, relativo à prestação de serviço de transporte por dutovia, é extra-escritural ao regime de substituição tributária, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

*Art. 1º - Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo – ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%;*

*Art. 2º - No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.*

Logo, a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelos autuantes e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constituem-se em exceção a esta regra, como vimos acima.

Igualmente cabe ao contribuinte se creditar do ICMS sobre o frete, como forma de recuperar o indébito fiscal, indevidamente a ele cobrado a partir da vigência da Lei nº. 8.534/02, a qual, em seu art. 12, dispensou o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Feitas estas colocações, verifica-se às fls. 14 a 65 dos autos, que as prestações objeto da autuação foram realizadas dentro do Estado, neste sentido, indevida “*in totum*” a exigência fiscal, consoante entendimento consolidado através dos Acórdãos CJF nº 0218-11/02; 0439-11/02; 0220-21/02 e 0447-12/02.”

Complementa, aduzindo que os autuantes fizeram vistas grossas à decisão do Conselho da Fazenda Estadual que, por unanimidade, julgou indevida a exigência fiscal referente aos exercícios de 2001 a 2003, frise-se, cujo julgamento e publicidade ocorreram em momento anterior à lavratura do presente AI, vindo a autuar o Contribuinte pela mesma infração já julgada improcedente, só que agora, em relação a 2004.

Destaca que ressaltou bem o ilustre Julgador deste CONSEF, Dr. Fernando Antônio Brito De Araújo, que o direito ao creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais de prestação de serviço de transporte dutoviário, emitidas pela Petrobrás, advém do princípio constitucional da não cumulatividade que rege o ICMS. Se houve o destaque do imposto na operação de entrada exsurge o direito incontestável do destinatário ao creditamento no valor do encargo tributário arcado.

Alinha que se não bastasse as razões alhures expostas, que são suficientes ao convencimento pela improcedência da infração, a irregularidade apontada pela Autoridade Fiscal não reflete a realidade fática. Segundo a descrição infracional a Total Distribuidora S/A teria utilizado indevidamente, na condição de remetente da mercadoria (primeiro erro), crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas (de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônoma).

Argumenta que, em primeiro lugar, nas operações de aquisição de combustíveis da Petrobrás, cujo transporte é realizado pela Refinaria através de dutovia, a Total Distribuidora S/A, na condição de compradora, é destinatária da mercadoria e não remetente como consta na infração. Em segundo, o crédito ora em questão não diz respeito a frete de mercadorias isentas e/ou não tributadas. Afiram que é evidente que os combustíveis são tributados pelo ICMS, mas de acordo com a sistemática de arrecadação, por substituição tributária, todo o imposto devido na cadeia de distribuição é recolhido antecipadamente pela Refinaria. Entende que o simples fato de não haver o destaque do imposto nas operações subsequentes não autoriza a conclusão apressada pela não incidência ou isenção. As operações de venda até o consumidor final são tributadas, porém, para facilitar a arrecadação, o Estado determinou que o recolhimento fosse concentrado na primeira etapa da cadeia, por substituição tributária.

Aduz que, no caso concreto, embora o combustível seja tributado por antecipação, em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, como bem enfatizou o respeitado Julgador deste Conselho da Fazenda Estadual Dr. Fernando Antônio Brito De Araújo, as previsões contidas nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 7.593/99, abaixo transcritas, vêm a confirmar o entendimento de que tanto o débito quanto o crédito, relativo à prestação de serviço de transporte por dutovia, é extra-escritural ao regime de substituição tributária, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS:

“Art. 1º Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo – ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%;

Art. 2º - No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.”

Afirma que o dispositivo indicado pelos autuantes como infringido (art. 95, II do RICMS) não se aplica ao caso concreto, vez que o custo dutoviário tem regulamentação própria. Analisando o Decreto nº 7.593/99 verificamos que o custo dutoviário não integra a base de cálculo do ICMS incidente sobre os combustíveis e não há vedação para o aproveitamento do ICMS incidente sobre o custo dutoviário desde que seja compensado com Imposto Próprio.

Entende que se o legislador quisesse vedar o creditamento do ICMS incidente sobre o custo dutoviário desta forma teria disposto, mas não o fez, ao contrário, teve o cuidado de expressamente vedar apenas a compensação daquele crédito com ICMS substituído, por questões óbvias, para evitar que o contribuinte compense crédito próprio com imposto devido por terceiros. Frise-se, mais uma vez, que a Total Distribuidora S/A utilizou crédito legítimo de ICMS incidente sobre a dutovia para compensar imposto próprio, tudo dentro dos ditames legais!

Complementa que, desse modo, constata-se que a Recorrente não cometeu nenhuma infração. Em primeiro lugar, porque o creditamento do ICMS incidente sobre o transporte dutoviário era legítimo até a vigência da Lei nº 8.534/02. Num segundo momento, a partir da Lei nº 8.534/02 esse serviço passou a ser isento de tributação pelo ICMS, todavia a Petrobrás continuou destacando o imposto nas operações por dutovia e recolhendo aos cofres baianos, motivo pelo qual a TOTAL DISTRIBUIDORA S/A não deixou de arcar com o ônus financeiro de uma tributação indevida, exsurgindo o seu direito ao creditamento do imposto destacado a título de restituição do indébito, como bem acentuou o Conselho da Fazenda Estadual em situação absolutamente análoga. Por fim, a vedação à compensação do ICMS incidente sobre o custo dutoviário diz respeito apenas ao ICMS-ST não havendo vedação legal para a compensação com ICMS

foi a hipótese dos autos. Resta, portanto, clarividente a improcedência da infração 01 do AI impugnado.

Quanto à infração 04, argumenta que, nas vendas interestaduais de álcool hidratado realizadas pela Usina para a Distribuidora cabe àquela, produtora, recolher o ICMS destacado na nota fiscal, incumbindo à Distribuidora recolher o diferencial de alíquota no momento da saída da mercadoria da Usina ou na passagem pela fronteira interestadual (inteligência do Protocolo nº 17/2004). De modo que o recolhimento parcial do ICMS na entrada pela Distribuidora gerará um crédito a ser compensado com o imposto devido nas saídas (nas vendas para os postos de combustíveis), recolhendo-se o valor que ultrapassar o crédito tomado na entrada – sistemática de crédito/débito ínsita ao ICMS. Daí porque a antecipação tributária para a Distribuidora é parcial, pois a sua responsabilidade é tão somente pelo recolhimento antecipado de parcela do ICMS devido na entrada.

Entende que a ausência do recolhimento da aludida antecipação parcial na saída da mercadoria da Usina ou na passagem pela fronteira interestadual não acarreta falta de recolhimento de imposto. Como neste caso não haverá creditamento na entrada, o ICMS será integralmente recolhido na saída não acarretando qualquer prejuízo ao Estado.

Afirma que o Agente Fiscal entendeu por penalizar a Impugnante com a aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96 pelo não pagamento da antecipação parcial, muito embora o imposto tenha sido efetivamente recolhido na saída – do contrário estar-se-ia cobrando o valor do tributo. Ocorre que à época dos fatos geradores, no ano de 2004, a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração à legislação tributária do Estado da Bahia. Apenas com o advento da Lei nº 10.847, de 27 de novembro de 2007 a ausência de pagamento da antecipação parcial de imposto passou a ser prevista como irregularidade fiscal. Vejamos a dicção da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, alterado pela Lei nº 7.981, de 12/12/01, com efeitos de 13/12/01 a 27/11/07.

Conclui que à época dos fatos a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração tributária, o que só veio ocorrer a partir da vigência da Lei nº 10.847, de 27/11/2007 – editada três anos após a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, sendo vedada a aplicação retroativa da norma para penalizar o contribuinte, conforme expressamente previsto no art. 150, III da Constituição Federal combinado com o art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Alinha doutrina que busca fortalecer o seu entendimento, acima exposto.

Entende que a penalidade aplicada não se aplica aos fatos autuados, sendo, portanto, absolutamente improcedente a presente infração, em respeito aos ditames constitucionais que proíbem a cobrança de obrigação tributária sem que lei a preveja, sendo constitucionalmente vedada a retroatividade das leis para exigir tributo ou penalidade.

Por todo o exposto, requer sejam as infrações ora impugnadas julgadas IMPROCEDENTES, uma vez entender ter demonstrado a ilegalidade dos lançamentos, por intermédio da lavratura de auto de infração.

Pleiteia a juntada posterior de documentos e outras provas, obtidas pelos meios em direito permitidos, porventura, necessários à comprovação das razões alegadas.

Os autuantes, às fls.319 a 324, apresentam a informação fiscal aduzindo que o contribuinte reconhece a legitimidade das infrações 02 e 03, e informa o pagamento conforme fls. 288 e 289 deste PAF.

Em relação aos argumentos de decadência, afirmam que, em que ~~não existem outras informações~~ de doutrinadores e até decisões isoladas de alguns ministros do

decadência é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, já firmou entendimento, sendo a posição prevalente no STJ, de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem seu início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito o direito potestativo da Administração rever e homologar o lançamento (STJ – RESP 198631 / SP (1998/0093273-9) – T2 – Rel. Min. Franciulli Netto – DJ 22.05.2000 – p. 100). – Decisão unânime.

Sustentam que a Lei 3.956/81 de 11 de Dezembro de 1981, vem esclarecer os prazos decadenciais, conforme art. 28.

Afirma que a Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRÁS, na condição de remetente das mercadorias e prestador dos serviços de transporte por dutovia, emitiu as notas fiscais arroladas no Demonstrativo de apuração da utilização indevida de crédito fiscal sobre fretes em operações internas, de fls. 9 a 19 do PAF, com destaque do imposto, razão pela qual, de modo indevido, vez que o § 7º do art. 1º do RICMS, dispensou o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, o contribuinte autuado, na condição de destinatário das mercadorias e serviços apropriou-se de tais valores.

Alinharam que o Acórdão CJF nº 0218-11/09, de fls. 308 a 316 do PAF, relativa ao Auto de Infração nº 207351.0004/04-7 (infração 03 – período de Jan./2001 a Dez./2003) está correto. No período de Jan./2001 a Dez./2002 havia o permissivo legal quanto à utilização desses créditos fiscais.

Mantém a autuação por entenderem que a mesma está de acordo com a legislação vigente.

Quanto a Infração 04, reproduzem o art. 12-A da Lei nº 7.014/1996. Sustentam que o art. 12-A foi acrescentado pela Lei nº 8.967 de 29/12/2003, DOE de 30/12/2003, efeitos a partir de 01/03/2004, portanto, antes da ocorrência do fato gerador. O § 3º foi acrescentado ao art. 12-A pela Lei nº 9.159, de 09/07/2004, DOE de 10 e 11/07/2004, efeitos a partir de 10/07/2004 e dispõe sobre operações com álcool.

Procuram esclarecer que a exigência da multa percentual sobre o ICMS que deixou de ser pago refere-se às operações realizadas a partir do dia 1º de novembro de 2004, foi subordinada aos estritos ditames legais.

Concluem que, pela análise dos artigos 12 e 42 da Lei 7.014 de 04/12/1996, bem como o art. 1º § 7º e 61 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 o contribuinte foi autuado pelas infrações cometidas e que ora ratificam.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de 04 infrações já relatada, entre as quais o autuado se insurge apenas contra as infrações 01 e 04, restando acolhidas as infrações 02 e 03, que ora considero procedentes, na medida em que foram atendidas as exigências formais e quanto ao aspecto material estão em consonância com a legislação tributária estadual indicada pelos autuantes.

O autuado, em sua preliminar de mérito, sustenta, com base no §4 do art. 150 do CTN, que os fatos geradores, alvo da presente exigência tributária, ocorridos no decorrer do exercício de 2004 foram atingidos pela decadência, visto que a ciência do Auto de Infração se deu em 29.12.2009.

Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme o caso. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual,

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O 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, estabelece como prazo de decadência cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, não há como acolher as razões trazidas pela defesa, quanto à decadência dos períodos concernentes ao exercício de 2004, um vez que a argüida decadência só ocorreria após o dia 31/12/2009 e, tanto os atos preparatórios indispensáveis para o lançamento como o próprio lançamento, ocorreram antes dessa data (31/12/2009), conforme acima exposto.

Quanto à infração 01, consta do Auto de Infração que o sujeito passivo “utilizou indevidamente, na condição de remetente das mercadorias, crédito fiscal de ICMS relativo à frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportador ou autônomo.”

Apesar da descrição dos fatos não facilitar o entendimento da infração imputada e se referir ao parágrafo 7º do art. 1º, é possível concluir, observando os dispositivos regulamentares indicados, que a infração em sua versão inicial, decorre e se ampara ao mesmo tempo no art. 95, II e no art. 94 II do RICMS/BA.

**“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.”**

A imputação, constante da descrição dos fatos do Auto de Infração e a imputação considerada na informação fiscal são distintas, ainda que considerado os dispositivos regulamentares apontados, na medida em que a primeira considera indevido o crédito fiscal utilizado na prestação de serviços de transportes CIF, vinculadas as operações de saída com combustíveis, portanto, enquadrada no regime de substituição tributária, por antecipação, amparados no que dispõe o art. 95, II do RICMS/BA, ao mesmo tempo em que se ampara no art. 94, II, ou seja, prestação de serviços FOB, com mercadorias isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação.

Já a segunda imputação, constante da informação fiscal, considera os créditos fiscais indevidos em razão de a Petrobrás ter destacado incorretamente o imposto na prestação de serviços através de dutovias, de produtos destinados ao autuado, apesar de ter sido dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de ser prevista no § 7º do art. 1º do Regulamento do ICMS, acrescentado a

30/12/02, DOE de 31/12/02, com efeitos a partir de 01/01/03. Assim, na informação fiscal, foi considerada a utilização indevida do crédito em razão da vedação prevista no art. 97, inciso IV, alínea “b” do RICMS/BA.

Verifico que, quanto à imputação original, constante do Auto de Infração, não guarda consonância com as razões que determinaram a exigência, visto que não se tratar de prestações de serviços de transportes CIF, efetuadas por autônomos, nas saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária ou mesmo terem ocorridos prestação de serviços de transportes com mercadorias isentas, não tributadas ou com antecipação tributar, art. 94, II do RICMS/BA, conforme consta da informação fiscal, onde foi afirmado que os créditos indevidos são por conta da Petrobrás ter destacado incorretamente o imposto na prestação de serviços através de dutovias, destinados ao autuado, apesar de ter sido dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transportes de carga, conforme indicado no parágrafo anterior.

Ainda que a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, oriundo do serviço de transporte por dutovia, fossem em razão de tais serviços não estarem vinculado a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, não caberia prosperar tal exigência, conforme alinhado no voto constante do Acórdão CJF nº 0218-11/09, adiante transcrito, ao concluir que:

*“As previsões contidas nos artigos 1º e 2º do Decreto nº. 7.593/99, abaixo transcritas, vêm a confirmar o entendimento de que tanto o débito quanto o crédito, relativo à prestação de serviço de transporte por dutovia, é extra-escritural ao regime de substituição tributária, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.”*

...

*“Logo, a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelos autuantes e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constituem-se em exceção a esta regra, como vimos acima.”*

No que se refere à correção feita na informação fiscal, atribuindo os créditos fiscais indevidos em razão de a Petrobrás ter destacado incorretamente o imposto na prestação de serviços através de dutovias, não cabe prosperar, também, tal imputação, em consonância como voto constante mesmo Acórdão CJF nº 0218-11/09, em que figura como sujeito passivo o mesmo autuado, no qual foi decidido, quanto a tais créditos, que *“cabe ao contribuinte se creditar do ICMS sobre o frete, como forma de recuperar o indébito fiscal, indevidamente a ele cobrado a partir da vigência da Lei nº. 8.534/02, a qual, em seu art. 12, dispensou o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”*

Segue a transcrição de parte do aludido voto:

*“No tocante às alegações recursais relativas à terceira infração, inerente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS oriundo do serviço de transporte por dutovia, por ser considerado como não vinculado a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas (aquisição de combustível), entendo que cabe razão ao recorrente quando aduz que, ao contrário do que entenderam os julgadores de primeira instância, no Decreto nº. 7.593/99 não há vedação para o aproveitamento do ICMS incidente sobre o transporte dutoviário com débitos de ICMS próprio.*

*De fato, as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido nas operações in*

produtos. Neste sentido, as distribuidoras já recebem o produto com o imposto retido na fonte, e dão saída dos mesmos, nas operações internas, com a fase de tributação já encerrada.

O art. 353, §1º, inc. II, do RICMS/97, determina que a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto também abrange os valores das prestações de serviços de transporte subsequentes, na hipótese de ter as mercadorias preço máximo ou único de venda fixado pelo fabricante, importador ou autoridade competente, se os referidos valores estiverem incluídos nesses preços.

Sendo assim, tratando-se de produtos cuja operação se sujeita às regras de retenção e recolhimento do imposto através de substituição tributária, e em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, se faz necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nesta prestação de serviço de transporte, sob pena de se figurar a duplidade da tributação sobre o serviço.

As previsões contidas nos artigos 1º e 2º do Decreto nº. 7.593/99, abaixo transcritas, vêm a confirmar o entendimento de que tanto o débito quanto o crédito, relativo à prestação de serviço de transporte por dutovia, é extra-escritural ao regime de substituição tributária, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Art. 1º - Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo – ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%;

Art. 2º - No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.

Logo, a regra que vedava a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelos autuantes e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constituem-se em exceção a esta regra, como vimos acima.

Igualmente cabe ao contribuinte se creditar do ICMS sobre o frete, como forma de recuperar o indébito fiscal, indevidamente a ele cobrado a partir da vigência da Lei nº. 8.534/02, a qual, em seu art. 12, dispensou o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Feitas estas colocações, verifica-se às fls. 14 a 65 dos autos, que as prestações objeto da autuação foram realizadas dentro do Estado, neste sentido, indevida “in totum” a exigência fiscal, consoante entendimento consolidado através dos Acórdãos CJF nº. 0218-11/02; 0439-11/02; 0220-21/02 e 0447-12/02.”

Após tais considerações, concluo pela improcedência da infração 01.

Quanto à infração 04, o autuado alega que à época dos fatos geradores, no ano de 2004, a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração à legislação tributária do Estado da Bahia. Apenas com o advento da Lei nº. 10.847, de 27 de novembro de 2007 a ausência de pagamento da antecipação parcial de imposto passou a ser prevista como irregularidade fiscal. Transcreve a dicção da alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, alterado pela Lei nº. 7.981, de 12/12/01, com efeitos de 13/12/01 a 27/11/07. Complementa que à época dos fatos a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração tributária, o que só veio ocorrer a partir da vigência da Lei nº. 10.847, de 27/11/2007 – editada três anos após a ocorrência dos fatos jurídicos tributários, sendo vedada a aplicação retroativa da norma para penalizar o contribuinte, conforme expressamente previsto no art. 150, III da Cc com o art. 106, I do Código Tributário Nacional.

Verifico que no período em que ocorreram os fatos constantes do Auto de Infração, 01/11/2004 e 20/12/2004, a multa indicada pelos autuantes, para punir o descumprimento da obrigação acessória de não recolher tempestivamente a antecipação parcial, constante do art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, não era prevista. A redação atual da alínea "d", do inciso II do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07. A redação anterior era "d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, nas hipóteses regulamentares;".

Assim, não cabe a aplicação da multa, em questão, que pune o descumprimento da obrigação acessória de efetuar a antecipação parcial.

A infração 04, por conseguinte, é improcedente.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206844.0041/09-0, lavrado contra **TOTAL DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$89,46, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA– JULGADOR