

A. I. N° - 206844. 0042/09-7
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRÉS MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 19. 08. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0215-01/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, sendo estas interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Infração subsistente. **b)** PRESTAÇÕES INTERNAS. Nas prestações internas de serviços de transporte de carga o lançamento e o pagamento do imposto incidente é dispensado, conforme o §7º do artigo 1º do RICMS/BA, não sendo admitido o crédito fiscal mesmo que erroneamente destacado no documento fiscal. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/12/2009, exige ICMS no valor de R\$ 45.698,24, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, fevereiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 44.898,60, acrescido da multa de 60%. Consta se referir à prestações de serviço de transporte interestadual de mercadorias amparadas pela imunidade constitucional ICMS devido na unidade da Federação de destino;
2. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 799,64, acrescido da multa de 60%. Consta se referir à prestações de serviço de transporte intermunicipal, violando o disposto no art. 1º, §7º do RICMS/97.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 266 a 310), transcrevendo os dispositivos regulamentares que deram causa à autuação e o dispositivo legal correspondente à multa aplicada.

Argúi a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às infrações 01 e 02, até novembro de 2004.

Alega que o termo inicial do período de apuração do ICMS devido, no qual a Fazenda Estadual se baseia para fundamentar a autuação data de janeiro de 2004, sendo qu

devido. Diz que a apuração do ICMS é mensal, conforme determina o próprio RICMS/BA, e de acordo com o livro Registro de Apuração do ICMS (Doc. 09), operou nos meses de janeiro a maio de 2004 com saldo devedor. Ou seja, procedeu ao pagamento do imposto, além de seus créditos.

Registra que nos meses de junho e julho operou com saldo credor, decorrente de acúmulo de créditos de outras naturezas, de que decorre que mesmo a exclusão dos créditos de frete levaria a quadro de pagamento, mesmo que parcial, do ICMS do período. Diz ainda que a partir do mês de agosto por ter obtido regime especial (Doc. 10), o recolhimento passou a ser centralizado, circunstância de que decorre o pagamento, no mínimo, parcial, do ICMS nos meses subsequentes.

Salienta que Auto de Infração aponta a utilização indevida de crédito no período de janeiro a novembro de 2004, sendo lavrado apenas em dezembro de 2009, mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos geradores.

Frisa que é possível que a SEFAZ/BA traga como argumento que o art. 150, §4º, do CTN, não se aplica à hipótese, uma vez que, diante da utilização de crédito haveria uma “ausência total de pagamento”, então nada haveria a homologar, contudo, tal premissa, isto é, ausência total de pagamento se desconsiderada a validade dos créditos tomados, inexistente, uma vez que a utilização do crédito ocorreu tão somente para complementar o pagamento do ICMS devido nos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2004. Apresenta a forma como ocorreu o pagamento para afirmar que, simples é a constatação de que se está diante de um caso clássico de pagamento parcial, a ensejar, a aplicação do preceito normativo contido no art. 150, §4º, do CTN, conforme jurisprudência do STJ.

Diz que a eventual tentativa de afirmar a subsidiariedade da norma no art. 150, §4º do CTN, e a consequente prevalência de lei ordinária, no caso, o Código Tributário da Bahia – Lei Estadual nº 3.956/81) e decreto, no caso, o RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97 sobre o Código Tributário Nacional, careceria igualmente do mais raso conhecimento sobre hierarquia das normas. Questiona: Como poderia uma norma ordinária estadual (lei) ou um ato normativo secundário (decreto) superar legitimamente a Lei Complementar exigida pela Constituição à luz do art. 146, III, b (CTN)?

Sustenta que um argumento nessa linha não mereceria prosperar, sendo que a Lei nº 8.212/91 tentou algo semelhante e ganhou a pecha de inconstitucional. Invoca nesse sentido os julgados que culminaram na elaboração da súmula vinculante nº 8 do STF, reproduzindo-os. Assevera que a transcendência dos fundamentos determinantes da súmula vinculante nº 8, a argumentação do Estado não prospera nesse ponto.

Frisa que o eventual desrespeito deste órgão administrativo julgador ao preceito contido na súmula vinculante configurará desrespeito ao efeito vinculante e possibilitará o ajuizamento de Reclamação ao STF, conforme art. 103, §3º que transcreve.

Ressalta que sendo o lançamento do ICMS feito por homologação, não se verifica em regra a aplicação do disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, norma, segundo Doutrina e Jurisprudência majoritárias, adequada aos tributos sujeitos ao lançamento direto ou de ofício. Reproduz lição de Marcus Lívio Gomes quando do estudo acerca da aplicabilidade dos arts. 173 e 150 do CTN, para afirmar que o prazo para homologação, segundo o art. 150 do CTN, é de 5 (cinco) anos, sendo que, transcorrido este prazo, opera-se a homologação tácita e considera-se definitivamente extinto o crédito. Cita e transcreve sobre a caducidade do direito de o Estado revisar o lançamento, entendimento esposado pelo Mestre Aliomar Baleeiro.

Afirma que a norma do art. 150, §4º, é clara ao determinar que o termo inicial do prazo para homologação é o da data de ocorrência do fato gerador, exceto quando o contribuinte opera com dolo ou, segundo jurisprudência do STJ, em absoluto procede ao recolhimento em decorrência da utilização de crédito fiscal para abatimento d

períodos de apuração, resta evidente que houve pagamento, mesmo que parcial, ainda que desconsiderados os créditos utilizados.

Salienta que os fatos geradores do ICMS apontados no Auto de Infração ocorreram na infração 01, no período de 31/01/2004 a 31/12/2005, e na infração 02 no período de 31/01/2004 a 31/12/2004, sendo a sua lavratura em 28/12/2009.

Destaca que aplicada a tese prevista no art. 150, §4º do CTN, a conclusão no que tange a fatos geradores ocorridos antes de 28/12/2004, é de que já não assistia ao Estado o direito de questionar qualquer aspecto aos créditos em questão. Evoca nesse sentido Lacombe, em obra coordenada pelo eminente tributarista pátrio, Ives Gandra da Silva Martins.

Observa que não é outro o entendimento do E. Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados relaciona. Acrescenta que consoante se percebe nos referidos julgados, somente é aplicável o art. 173, I, do CTN, quando se verifica atuação com má-fé ou completa ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo que, nos casos de pagamento parcial, como no caso em tela, mesmo que haja a procedência de utilização indevida de créditos, a norma a ser aplicada é aquela do art. 150, §4º, do CTN.

Assevera que por terem transcorrido mais de 5 (cinco) anos entre os fatos geradores de janeiro a novembro de 2004 e a data de lavratura do Auto de Infração, 28/12/2009, operou-se a decadência em relação a estes créditos, o que fulmina parte da pretensão materializada pelo presente Auto de Infração, motivo pelo qual requer seja julgada improcedente a exigência fiscal nos períodos indicados.

Prosseguindo, passa a rechaçar as infrações apontadas na autuação, no mérito, dizendo que estas se referem a alegadas utilizações indevidas de créditos fiscais referentes a serviços de transporte de mercadorias, vinculadas às suas operações interestaduais e intermunicipais com combustíveis, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005.

Consigna que pretende demonstrar que os créditos fiscais relativos ao ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte, “serviço de frete”, são absolutamente legítimos, na medida em que os créditos em questão foram tomados não sobre o valor das operações.

Alega que o que dá origem ao crédito é o ICMS incidente sobre o serviço de frete do combustível, pelo qual foi responsável o estabelecimento remetente, e o que é tributado normalmente, independentemente de a operação em si ser tributada ou não.

Diz que para que se entenda a legalidade do creditamento do ICMS incidente sobre o serviço de frete mister se faz, antes, explicar a não incidência sobre as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, citadas na infração 01.

Observa que a Constituição Federal de 1988 prescreve que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem a outros Estados, petróleo inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, conforme art. 155, II, §2º, X, “a”, que reproduz. Acrescenta que a referida norma constitucional, também foi objeto de regulação por meio da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, III, e também no art. 6º, III, “b” e “c” do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Frisa que a saída de produtos derivados de petróleo de um estabelecimento em um determinado Estado com destino à outra unidade da Federação goza da não incidência do ICMS, inexistindo fato gerador do ICMS para a operação de saída, como, pelo visto, bem reconhece o Estado da Bahia, portanto, nesta hipótese não há direito ao creditamento do ICMS da operação. Salienta que da operação de saída do produto combustível, sendo que, de fato, não se credita por tal operação.

Diz que em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, § 1º, III, a tributação, nessas operações, ocorrerá apenas na entrada das mercadorias no estado de destino, que fará jus ao ICMS da operação, conforme mandamento constitucional.

Sintetiza o seu argumento, afirmando que na operação interestadual com derivado de petróleo, o ICMS da operação vai para o estado de destino, enquanto o ICMS do transporte CIF vai para o estado de origem.

Continuando, sustenta ser diferente disso a operação interna com combustível derivado de petróleo, que é tributada normalmente, gerando direito ao crédito, na forma da legislação. Alega que sem dificuldade pode-se verificar que uma operação interestadual de saída de combustível pode ser sucedida de nova operação tributada, legitimando o crédito de ICMS, inobstante isso não refletir diretamente no caso em análise, o raciocínio acima, por si só, já reflete a imprecisão da lógica binária do Fisco quando da exegese do art. 97 do RICMS. Aduz ainda como outra imprecisão é não considerar que há evidente diferença entre operação de circulação de mercadoria e serviço de frete.

Reporta-se sobre as hipóteses de incidência do imposto para corroborar os seus argumentos, dizendo que, relativamente às operações de circulação de mercadorias, no caso concreto em análise não ocorre tal hipótese, consoante os termos do inciso X, alínea “b” do art. 155, da CF/88, não recolhendo ICMS ao Estado remetente sobre a saída do combustível. Já com relação à prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, diz não haver escusa para o não pagamento do tributo, configurando-se hipótese de incidência do ICMS, vez que não há no ordenamento legal nenhuma restrição à ocorrência do fato gerador do tributo, recolhendo o ICMS sobre o serviço de transporte a Impugnante.

Assevera que se verifica sem maiores dificuldades, a existência de vinculação direta e imediata entre a operação de circulação de combustível, imune, e o serviço de frete, no que diz com efeitos tributários.

Diz que a vinculação existente entre os fatos, operação de saída x serviço de frete, no caso deste, fato gerador e aquele, fato não gerador, é mediata, apenas, isso porque recolhe o ICMS sobre o serviço de frete, mesmo que tal serviço não esteja descrito na Nota Fiscal que acoberta o caminhão transportador do combustível, principalmente, nas operações CIF (*Cost Insurance and Freight*), cuja contratação do serviço de frete se dá pelo remetente, o valor do frete está embutido no preço descrito na Nota Fiscal, sem destaque do valor do frete e do ICMS incidente sobre este serviço. Acrescenta que, nessa condição, o ICMS incidente sobre o frete é recolhido, o que pode ser facilmente comprovado com apresentação dos Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores, já analisados pela SEFAZ-BA, e análise dos seus livros fiscais, disponíveis nos autos do processo administrativo.

Continuando, evoca a não-cumulatividade do ICMS, decorrente de mandamento constitucional, sustentando que uma vez comprovado o recolhimento do imposto, é inquestionável o direito ao creditamento, seguido, naturalmente, do aproveitamento dos créditos fiscais dessa natureza para abater outros débitos.

Argumenta que a locução “prestar serviço” do art. 155 da Constituição Federal de 1988, significa uma contratação que tem, de um lado, como tomador do serviço, qualquer pessoa física ou jurídica e, de outro lado, o transportador. Acrescenta que o complemento do núcleo da hipótese de incidência é a expressão “transporte intermunicipal ou interestadual”, bastando que se trate de prestação onerosa, destinada à locomoção de coisas.

Ressalta que se o serviço foi oneroso, se restou configurada a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do ICMS, e se o tributo foi recolhido, é inexoravelmente cabível o creditamento, uma vez que todos os requisitos foram cumpridos.

Cita e transcreve trechos do parecer do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, sobre a diferenciação das duas hipóteses, uma de incidência e a outra de não incidência publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 64, pág. 145 e seguintes.

Diz que a legislação do ICMS do Estado da Bahia trata das operações de transporte CIF, mais especificamente, nos arts. 95 e 646 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/97, os quais reproduz.

Frisa que o inciso II do art. 95 do RICMS/BA, da forma como vem sendo interpretado pelo Fisco, é claramente inconstitucional, tratando-se de dispositivo sem a eficácia pretendida pelo Fisco, pois ilegítimo sob o aspecto econômico que impinge ao contribuinte vedação ao aproveitamento do crédito fiscal.

Aduz que não se discute a legitimidade do ente emanador da norma ora atacada, mas sim da legitimidade quanto à leitura de seu objeto. Consigna que não admitir o crédito fiscal referente ao serviço de transporte em razão de operação não sujeita à incidência do ICMS e sob regime de substituição tributária é algo análogo ao confisco. Argumenta que o princípio constitucional de vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV da CF/88, tem como premissa a impossibilidade de utilização do tributo para fins de tomar um bem do contribuinte.

Salienta que é onerado duas vezes, uma porque o ICMS sobre o frete será cumulativo caso não se consiga aproveitá-lo, e, duas, pois o contribuinte é obrigado a declarar esse valor para efeitos de IRPJ, mesmo que sem utilidade econômica real para o seu patrimônio.

Afirma que a vedação ao crédito na hipótese em comento é completamente inconstitucional. Ressalta que, na verdade, o Estado da Bahia não veda o crédito, mas a utilização do crédito fiscal, como bem se observa a dicção do inciso II do art. 95 do RICMS/BA, que transcreve. Diz também ser igualmente inconstitucional é a restrição prevista no art. 97, II, b, do RICMS-BA, uma vez que o crédito fiscal decorrente do serviço de frete, é tomado pelo conhecimento de transporte e não pela Nota Fiscal (ICMS-ST).

Aduz que neste diapasão, o serviço é tributado normalmente, e não se observa qualquer dos impeditivos à tomada de crédito, tendo sido tomado legitimamente, e eventual regra que impossibilite sua tomada ou utilização não prospera diante do mandamento constitucional.

Assevera que a metodologia do ICMS prevista na Constituição é justamente a contrária, existindo precedentes exatos nesse sentido no TJ-BA (Docs. 11 e 12). Diz ser óbvio que o contribuinte tem direito ao crédito de ICMS, salvo determinação em contrário na legislação, na hipótese de operação tributada sucedida de outra operação isenta ou não tributada, não havendo previsão de vedação ao crédito fiscal referente ao serviço de transporte da mercadoria não tributada na Constituição Federal de 1988, conforme disposição do art. 155, §2º, II, b, que reproduz.

Argumenta que a Constituição é clara, trata de operação, não de serviço, sendo que, interpretação distinta dessa realidade cairá, fatalmente, na célebre regra de hermenêutica que estabelece ser vedado ao intérprete aplicar o que efetivamente não está descrito na lei.

Continuando, alega a ausência de prejuízo para o Erário com a tomada de crédito fiscal realizada, porque a norma prevista no art. 646, IV, c, 1 impõe que, em operações internas ou interestaduais de mercadoria submetidas ao regime de substituição tributária, não haverá destaque do ICMS pela transportadora.

Salienta que não houve destaque de ICMS sobre o frete na Nota Fiscal que acobertou a operação, contudo, observa que se procedeu ao destaque no conhecimento de transporte, em sendo o frete, nesta sorte de operação, desonerado do ICMS, se utilizou crédito fiscal, é porque, laborando em erro, foi efetuado o destaque do imposto.

Alega que a causa de ter utilizado o crédito fiscal foi o destaque do imposto e a operação, em verdade, é desonerada de ICMS, o Estado recebeu indevidamente e foi utilizado o respectivo crédito, ficando, destarte, equilibrados os saldos das partes envolvidas, conforme previa a norma em comento.

Assevera que, pelas razões expostas, o Auto de Infração não merece

Referindo-se à multa imposta de 60%, diz que esta é excessiva, não podendo ser aplicada legitimamente, já que não houve comprovação qualquer de má-fé, restando evidente a completa ausência de qualquer vantagem, sendo flagrantemente confiscatória, ferindo os princípios do não confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, transcrevendo trecho do comentário de Diogo de Figueiredo Moreira Neto. Evoca também a Lei nº 9.784, de 29/01/99, diploma legal que institui normas gerais sobre processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta.

Assinala que existe sólido entendimento jurisprudencial nesse sentido, conforme ementas que transcreve. Acrescenta que as normas que prevêm sanções tributárias possuem natureza penal, estando sujeitas ao princípio constitucional da individualização da pena, insculpido no art. 5º, XLVI, que estabelece que a lei regulará a individualização da pena, reproduzindo texto de Edmar Oliveira Andrade Filho, nesse sentido.

Tece outras considerações sobre a aplicação da penalidade, invocando os artigos 108, IV, 142, VII, “a”, do CTN, para requerer, caso se decida pela manutenção do Auto de Infração quanto à exigência do imposto, que o julgamento da presente lide seja realizado com equidade, com o cancelamento da multa aplicada ou sua redução para um patamar que seja condizente com a gravidade da conduta, isto é, não superior a 10% (dez por cento) do valor do tributo.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração, ou caso mantida a autuação, seja a multa anulada ou, subsidiariamente, reduzida a patamar não superior a 10%. Pede ainda a produção de prova documental suplementar, assim como, requer o recebimento da defesa no efeito suspensivo, na forma do art. 151, III, do CTN.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 699 a 703, na qual rechaçam o argumento defensivo sobre a ocorrência da decadência, invocando o art. 173 do CTN e decisões do STJ sobre a matéria, transcrevendo trecho da decisão nesse sentido referente ao RESP 198631/SP1998/0093273-9. Reproduzem ainda o art. 28, §1º do COTEB – Lei 3.956/91-, nesse mesmo sentido.

Relativamente à infração 01, dizem que se trata de transporte vinculado a operações interestaduais de venda de combustíveis, onde o crédito fiscal será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. Citam e transcrevem decisões deste CONSEF sobre a matéria, no caso, os Acórdãos nºs. JJF Nº 0194-01/06, CJF Nº 0482-11/06, CJF Nº 0028-12/07, para corroborar os seus argumentos.

No que concerne à infração 02, afirmam que os documentos fiscais anexados a cada nota fiscal de entrada constante do demonstrativo de fls. 209 a 256, referem-se a operações internas. Acrescentam que o §7º do art. 1º do RICMS/97, dispensou o lançamento e o pagamento do imposto nas prestações internas de serviços de transporte de cargas.

Sustentam que as notas fiscais de entradas não guardam quaisquer relação com os documentos apensados. Ressaltam que os CTC de nºs. 2392,2408,2426,2450,2473,2481,2531,2505,2502, 2548, 558, 2570, 2633,2602,2610,2686,2673,2655,2731,2750,2713,2832,2800,2770,2868,2916,2950,4001,4030,4067,4071,4155,4124, 4101,4269, 4217 e 4187, emitidos pela Transbahia Transportes Ltda., trazem no campo “Observação” os seguintes dizeres: “ISENTO DO ICMS CONF. PARAG.7º ART. 1º DECRETO 6284 NA ALTERAÇÃO 38”, razão pela qual fica mantida a autuação.

Concluem mantendo integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição defensiva de que para todas as infrações ocorreu à extinção dos créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos até novembro de 2004, em virtude da decadência do direito da Fazenda Pública estadual de con

conformidade com as disposições do artigo 150, § 4º do Código Tribut

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, como o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2005, com termo final em 31/12/2009 e o lançamento ocorreu em 28/12/2009, não há que se falar em decadência ou homologação tácita do lançamento.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data *venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Relevante observar que no brilhante voto acima transcrito a questão da Súmula Vinculante nº 08, também foi apreciada, tendo sido consignado que: “...a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal contribuições previdenciárias”.

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência pretendida pelo impugnante.

No que concerne à arguição de inconstitucionalidade da legislação do ICMS do Estado da Bahia que veda a utilização dos créditos fiscais suscitados pelo autuado, não tem este órgão julgador administrativo de primeira instância competência para apreciar questões de inconstitucionalidade e negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, a teor do art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei n.3.956/81, abaixo reproduzido, motivo pelo qual a alegação defensiva não pode ser apreciada:

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Quanto ao seu aspecto confiscatório observo que tal vedação decorre de lei, sendo, portanto, uma vedação que surge após um processo legislativo, onde se discute todos os aspectos e alcance do ato legal, não cabendo a este órgão julgador administrativo deixar de aplicá-la por ser excessiva, se for o caso.

Vale registrar que o princípio da não cumulatividade inserto na Constituição Federal, reproduzido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, e expresso no art. 93, do RICMS/97, consiste na compensação do ICMS devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores. Saliento, outrossim, que a exigência fiscal constante do presente lançamento, está fundamentada em expressa disposição regulamentar, baseada no artigo 97, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97.

No mérito, relativamente à infração 01, observo que a realização de operação interestadual de circulação de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo é amparada pela não incidência do ICMS, sendo que, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte – que é tributada normalmente - é suportado pelo Estado de destino, cabendo ao destinatário o direito ao referido crédito, jamais ao remetente.

A propósito, o CONSEF através de reiteradas decisões (a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs 0439-11/02, 0218-11/02, 0008-12/03, e CS nº0220-21/02-Câmara Superior) pacificou o entendimento de que nas operações internas com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, enquanto nas operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo.

A título de ilustração, transcrevo abaixo trechos do voto proferido no Acórdão CJF nº 0008-12/03, referente a mesma matéria objeto do Auto de Infração em discussão:

“O art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, reza que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Vê-se, então, que nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes não incide o ICMS, mas nas operações internas ocorre a incidência do imposto, além destes produtos estarem sujeitos à substituição tributária, e, especificamente, no caso de lubrificantes, o responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto substituído é o distribuidor de combustíveis, atividade de estabelecimento autuado

Os incisos II, dos arts. 94 e 95, acima, rezam que tratando-se de operação isenta ou não-tributada – aqui incluídas as operações sem incidência do imposto – não haverá utilização de crédito fiscal.

Aí é que começa o problema.

As operações com o produto lubrificante (e também com combustíveis) não são imunes (ou sem incidência do imposto) propriamente ditas, pois se fossem não haveria dúvidas, o crédito fiscal não poderia ser apropriado.

Ocorre que esta imunidade se dá somente nas operações interestaduais, com o fito claro de que o ICMS seja pago ao Estado da Federação onde ocorrer o seu consumo, o que leva a inferir que estas operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses dos arts. 94 e 95, do RICMS, pois, igualmente, não são tributadas, assim entendidas aquelas operações cujo débito pela saída e respectivo crédito pela entrada se dá toda vez que ocorrer a circulação da mercadoria, e consequentemente, do serviço de transporte correspondente.

Antes de adentrar ao mérito dos itens 1 e 2 da autuação, que, como visto, é de juízo problemático, entendo mister me posicionar quanto ao creditamento do imposto incidente sobre o serviço de transporte.

A regra geral, prevista na Constituição Federal, conhecida como princípio da não cumulatividade, reproduzida nas Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96, e expressa no caput do art. 93, do RICMS/97, é que o crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, se constitui do valor do imposto anteriormente cobrado, inclusive sobre o serviço de transporte.

Conclui-se então que, em princípio, o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois será este contribuinte o que irá realizar a operação subsequente.

.....
Ao revés, quando se tratar de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, ocorre a imunidade tributária. Assim, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que não goza desta não incidência.

Então, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado, e o Estado de destino arca com o crédito deste imposto, a ser apropriado, logicamente, pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.

Este raciocínio vale tanto para operação a preço CIF como a preço FOB.

Aliás, se assim não fosse, o lançamento do crédito do imposto pelo remetente implicaria na anulação do pagamento efetuado pelo transportador ao Estado de origem, implicando na inexistência da arrecadação, que é devida, como já dito.

Conclusão: Nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes – independente se a preço FOB ou CIF – o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria”.

Diante do exposto, considerando que nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, ocorre a imunidade tributária, sendo, entretanto, tributadas normalmente as prestações de serviços de transporte, ocorrendo o pagamento do imposto ao Estado de origem, deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria, independentem

ou CIF, pois o creditamento pretendido pelo autuado implicaria em prejuízo ao Erário estadual, por implicar na anulação do pagamento efetuado pelo transportador.

No que concerne à infração 02, verifico que diz respeito também à utilização indevida de 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, contudo, referente à prestações de serviço de transporte intermunicipal, violando o disposto no art. 1º, §7º do RICMS/97.

Estabelece o art.1º, inciso II, §7º do RICMS/BA:

“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

(...)

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;

(...)

§ 7º Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”

Conforme se depreende da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, apesar de ocorrer o fato gerador do ICMS na prestação de serviço de transporte intermunicipal, existe a dispensa do lançamento e pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Ora, evidentemente que se há dispensa do lançamento do imposto no documento fiscal emitido para acobertar a prestação, este não deve conter o seu destaque, sendo certo que o RICMS/BA somente admite o creditamento quando a operação ou prestação for tributada, conforme os artigos 93, 94 e 97.

Certamente não pode prosperar a alegação defensiva de que a causa de ter utilizado o crédito fiscal foi o destaque do imposto no conhecimento de transporte, o que ocasionou o recebimento indevido pelo Estado, ficando equilibrados os saldos das partes envolvidas.

Isto porque, conforme dito acima existe a dispensa do lançamento e do **pagamento** (grifei) do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Vale dizer que mesmo havendo o destaque indevido do imposto no documento fiscal, como não existe a obrigação de pagamento – pela dispensa acima aduzida -, não há como se falar em crédito fiscal. Ademais, mesmo que o pagamento fosse efetuado indevidamente, caberia ao contribuinte formular pedido de restituição do indébito, na forma estabelecida no Código Tributário Nacional e recepcionada pelo RPAF/BA, jamais haver a utilização compensatória pretendida pelo impugnante.

Diante disso, considero correta a exigência fiscal, portanto, integralmente subsistente a infração 02.

No que diz respeito à arguição de que as multas são confiscatórias, esclareço que as mesmas foram corretamente aplicadas ao caso da lide, estando previstas na Lei 7.014/96. Quanto à sua dispensa ou redução, requerida pelo autuado, consigno que se tratando de multas por descumprimento de obrigação principal, a sua dispensa ou redução ao apelo da equidade, é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conse unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206

PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.698,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de agosto de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR