

PROCESSO - A. I. Nº 206844.0041/09-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0139-02/10
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 03/06/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0114-11/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. Atribuídos créditos fiscais indevidos em razão de a Petrobrás ter destacado incorretamente o imposto na prestação de serviços através de dutovias. 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. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** 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. Descabida a aplicação da multa questionada, que pune o descumprimento de uma obrigação acessória de efetuar a antecipação parcial. Infração insubsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado para esta CJF, na condição de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, consoante Acórdão nº 0139-02/10, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206844.0041/09-0, lavrado em 23/12/2009, o qual reclama a cobrança do ICMS, no valor de R\$189.922,84, decorrente da imputação das seguintes infrações:

1. Utilizar 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%;

2. Utilizar 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%;
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%;
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 apresentou impugnação tempestiva (fls. 256 a 270), suscitando preliminar de decadência, de parte do lançamento, e em seguida, no mérito, insurgiu-se apenas contra as infrações 1 e 4.

Alusivamente à infração 1, sustentou 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 visualizava nas notas acostadas por amostragem. Por conseguinte, esta Distribuidora, na condição de destinatária do produto, e não remetente como descrito na infração, creditava-se do imposto incidente sobre o frete dutoviário, exclusivamente por ela arcado, e procedia à compensação com ICMS próprio, em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

Aduziu que, apesar de a Lei nº 8.534/02, vigente desde 1º janeiro de 2003, ter isentado as operações internas de transportes de carga, a Total Distribuidora S/A continuou arcando com os ônus do ICMS nas operações de transporte por dutovia do produto adquirido da Petrobrás, em face do destaque do imposto nas respectivas notas fiscais emitidas pela Refinaria até dezembro de 2004, e, portanto, o Estado da Bahia arrecadou valores indevidos a título de ICMS, por equívoco da Petrobrás, a qual permaneceu recolhendo o ICMS, repita-se, embora isento, e repassando o ônus financeiro à Distribuidora.

Ao contrário do que induziu o Agente Fiscal ao descrever a infração supostamente cometida pelo autuado, a Total Distribuidora S/A creditou-se apenas dos valores de ICMS destacados nas notas fiscais de transporte por dutovia.

De outra parte, asseverou que a empresa, através do Auto de Infração nº 207351.0004/04-7, foi autuada por acusação absolutamente análoga a ora impugnada a qual, acertadamente, foi julgada improcedente (correspondente à infração 3 daquele Auto de Infração), pela Primeira Câmara de Julgamento Fiscal do Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, através do Acórdão CJF nº 0218-11/09, que entendeu como correta a utilização de crédito decorrente da prestação de serviço de transporte efetuado por dutovia, juntando o documento comprobatório e transcrevendo trecho do voto proferido pelo Conselheiro Relator Fernando Antônio Brito de Araújo, que decidiu pela legalidade da tomada do crédito.

Por fim, ressaltou que, no caso concreto, embora o combustível fosse tributado por antecipação, em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levavam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, como bem enfatizado pelo respeitado Julgador, as previsões contidas nos artigos 1º e 2º do Decreto nº 7.593/99, vêm confirmar o entendimento de que tanto o débito, quanto o crédito, relativo à prestação de serviço de transporte por dutovia, é extraescritural ao regime de substituição tributária, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Quanto à infração 4, argumentou 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, posto que não havendo creditamento na entrada, o ICMS seria integralmente recolhido na saída, não acarretando qualquer prejuízo ao Estado.

Afirmou ter o auditor penalizado 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, aduzindo que, à época dos fatos geradores, no ano de 2004, a ausência de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como irregularidade fiscal, o que passou a ocorrer apenas com o advento da Lei nº 10.847, de 27 de novembro de 2007.

Concluiu, requerendo que as infrações impugnadas, fossem julgadas improcedentes.

Os autuantes, na informação fiscal (fls. 319/324), se contrapõem aos argumentos da defesa, alegando que a Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS, na condição de remetente das mercadorias e prestadora 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 (fls. 9 a 19), com destaque do imposto, o que fez 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, tendo o contribuinte autuado, na condição de destinatário das mercadorias e serviços, se apropriado de tais valores.

Reportando-se à infração 4, esclareceram que a exigência da multa percentual sobre o ICMS que deixou de ser pago referente às operações realizadas a partir do dia 1º de novembro de 2004, se encontrava subordinada aos estritos ditames legais, asseverando que, pela análise dos artigos 12 e 42 da Lei nº 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, as quais ratificavam.

Ao decidir, a Junta de Julgamento Fiscal, após registrar ter o contribuinte impugnado apenas os lançamentos dos itens 1 e 4, não acolheu as razões relativas à decadência dos períodos concernentes ao exercício de 2004, porquanto ela só ocorreria após 31/12/2009 e, tanto os atos preparatórios indispensáveis para o lançamento, como o próprio lançamento, se deram antes dessa data.

Em seguida, a JJF discorreu sobre os aspectos que marcaram as divergências entre a imputação consignada na descrição dos fatos do Auto de Infração e aquela considerada na informação fiscal, concluindo pela improcedência da infração 1, *verbis*:

“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, conforma 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 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 duplicidade 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 CJP nº. 0218-11/02; 0439-11/02; 0220-21/02 e 0447-12/02.'

Após tais considerações, concluo pela improcedência da infração 01."

Tangentemente à infração 4, de igual sorte, decidiu a JJF pela sua improcedência, posicionando-se na linha a seguir reproduzida:

"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."

Em consequência do julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração, foi formalizado o Recurso de Ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, obedecida a legislação em vigor, especificadamente o art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

VOTO

É objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 2ª JJF que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/12/2009, por falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$189.922,84, acrescido de multas, referente ao cometimento de quatro infrações, sendo apenas as de nºs 1 e 4, a seguir descritas, objetos do presente Recurso:

INFRAÇÃO 1 - Utilizar 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 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.

Após efetivar detida análise deste PAF, sobremodo da Decisão recorrida, entendo desmerecer qualquer reforma o Julgado de Primeira Instância, porquanto se apresenta incensurável o posicionamento que concluiu pela improcedência das infrações 1 e 4, aliás, em total concordância com o julgado deste CONSEF de idêntica matéria, lavrado contra o mesmo contribuinte (Acórdão nº A-0218-11.09), encontrando-se o *decisum* em perfeita consonância com a legislação aplicável ao tema.

Na peça impugnatória, o sujeito passivo, através de longas razões, concentrou sua irresignação na infração 1, buscando comprovar a sua tese de que adquiria combustível da PETROBRÁS, no Estado da Bahia, cuja Refinaria emitia duas notas fiscais: uma referente à venda do produto e outra ao custo do transporte dutoviário da mercadoria que se estava adquirindo, encontrando-se as duas operações vinculadas e que, até 31 de dezembro de 2004, a Petrobrás emitia as notas fiscais referentes ao transporte por dutovia do produto, destacando o ICMS com alíquota de 17%, de acordo com o Decreto nº 7593/99.

Assim, o autuado defendeu a tese de que, na condição de destinatária do produto, e não remetente como descrito na infração, creditava-se do imposto incidente sobre o frete dutoviário, exclusivamente por ela arcado, e procedia à compensação com ICMS próprio, em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

Portanto, conforme já relatado, o cerne da discussão da increpação 1 se concentra na comprovação de que o sujeito passivo teria direito ao creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais de prestação de serviço de transporte dutoviário.

Com efeito, pertinente se apresenta o entendimento da JJF, nesse passo obedecido o princípio constitucional da não-cumulatividade que rege o ICMS.

Por conseguinte, se houve o destaque do imposto na operação de entrada exsurge o direito incontestado do destinatário ao creditamento no valor do encargo tributário arcado.

Nesse desiderato, em voto proferido no acórdão CJF Nº 0218-11/09, trechos já transcritos na Decisão recorrida, o i. Conselheiro Dr. Fernando Antônio Brito de Araujo confirmou, de forma cristalina e didática, o direito do contribuinte à utilização do crédito tributário em discussão, dispondo:

“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 duplicidade 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 altíposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.”

Destarte, sobejam motivos para comungar da tese da JJF, no sentido de que restou indubitavelmente demonstrado o fato de que, ao contrário do que entenderam os auditores autuantes, não há vedação para aproveitamento do ICMS incidente sobre o transporte dutoviário com débitos de ICMS próprio.

Daí, evitando delongas desnecessárias, mantenho a Decisão pela improcedência da infração rotulada como de nº 1 do Auto de Infração versado.

Em relação à imputação 4, decorrente da aplicação de multa pelo não pagamento da 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, de igual sorte, impertine qualquer alteração no decisório de piso, julgando-a improcedente, na medida em que os fatos geradores descritos ocorreram em novembro e dezembro de 2004 e, naquela época, repita-se, ano de 2004, a falta de pagamento da antecipação parcial não era tipificada como infração à legislação tributária do Estado da Bahia, o que se deu tão-somente com o advento da Lei nº 10.847, de 27 de novembro de 2007, quando a ausência de pagamento da antecipação parcial de imposto passou a ser prevista como irregularidade fiscal.

Válido ressaltar ser esse o entendimento já pacificado no âmbito desse CONSEF/BA.

De todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício advindo da 2ª JJF, ratificando integralmente a Decisão, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, em face de se encontrar em estrita consonância com os ditames legais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0041/09-0**, lavrado contra **TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$89,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de maio de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - RPGE/PROFIS