

PROCESSO - A. I. Nº 269356.0025/04-0
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
RECURSO - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0282-01/05
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
INTERNET - 10/07/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0156-12/12

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. ÁLCOOL HIDRATADO. NÃO INCLUSÃO DO VALOR DO PIS/CONFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. Até 31/06/2000, atingindo, portanto, o período objeto da imputação, na definição do percentual da margem de valor agregado, componente da base de cálculo presumida do ICMS devido por substituição tributária, no caso do álcool hidratado, já estavam incluídas as contribuições federais do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor em nome dos postos revendedores. Descaracterizada a infração. Modificada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES COM MERCADORIAS TRIBUTADAS. OPERAÇÃO COM OPERAÇÃO DE SAÍDA IMUNE. GASOLINA E ÓLEO DIESEL. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. É vedada a utilização de crédito fiscal decorrente do serviço de transporte tomado, relativo à operações interestaduais de circulação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cabendo ao Estado de destino arcar com o crédito a que o destinatário faz jus. Infração parcialmente subsistente, após a redução do débito mediante diligência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. b) CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE DIFERIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Mantida a Decisão recorrida. As operações interestaduais de aquisição de álcool etílico hidratado, antes de novembro de 1999, eram realizadas pelo regime normal de tributação. A partir de novembro de 1999, passaram à regência pelo Protocolo ICMS 19/99. Entretanto, a apuração retornou ao regime normal nos Estados destinatários em razão de medida judicial interposta pelos contribuintes substituídos. Tendo em vista que as mercadorias ingressaram no estabelecimento no regime de tributação normal em face de cumprimento de ordem judicial, resta afastada a responsabilidade tributária do sujeito passivo, na condição de contribuinte substituto, por não ser o causador da medida que afastou o regime de

substituição tributária para os contribuintes que seriam substituídos. Nesta condição, a glosa do crédito fiscal implicaria afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. Infração insubsistente. Não acolhida a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 269356.0025/04-0, lavrado em 15/12/2004 para exigir ICMS no valor de R\$303.768,10, acrescido da multa de 60%, em razão de três irregularidades.

O Recurso de Ofício refere-se à Infração 3, e o Recurso Voluntário refere-se às Infrações 1 e 2.

INFRAÇÃO 1. Reteve e recolheu a menos o ICMS no valor de R\$13.401,82, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, não incluindo a contribuição social do Programas de Integração Social [e de Formação do Patrimônio do Servidor Público] – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do Álcool Hidratado, no período de janeiro de 1999 a junho de 2000.

INFRAÇÃO 2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$76.002,98, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saída subseqüente tributada, no período de fevereiro de 1999 a janeiro de 2003.

INFRAÇÃO 3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$214.363,30, referente a mercadorias (álcool etílico hidratado carburante) adquiridas de outras Unidades da Federação, sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto, no período de abril de 1999 a março de 2003.

O Fisco acosta, às fls. 05 a 298 (volumes I e II), documentos que consistem, dentre outros, em Termos de Intimação e de Início de Fiscalização, demonstrativos do levantamento fiscal realizado, cópias de notas fiscais.

O autuado impugna o lançamento de ofício às fls. 302 a 340, em apertada síntese inicialmente alegando decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 1999, e quanto ao mérito afirmando que as imputações seriam improcedentes pelas razões que ali expusera, pedindo a realização de diligência.

O contribuinte acostou documentos às fls. 341 a 461.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 465 a 469, inicialmente aduzindo que o autuado tomara ciência da autuação em 27/12/2004, não havendo que se falar em decadência porque tal instituto só alcançaria a autuação na eventualidade de a ciência ter ocorrido a partir de 01/01/2005, fato que não ocorrera. Concordaram com o pedido de diligência do contribuinte em relação à Infração 2, embora expondo discordarem da existência de equívocos na autuação em relação este item, e acatarem parte dos argumentos defensivos relativos à Infração 3, reduzindo o débito lançado para esta imputação de R\$214.363,30 para R\$175.124,83 em novo demonstrativo fiscal à fl. 470, no qual excluíram as notas fiscais anteriores a novembro/1999, referentes a operações que aduziram que estavam no regime normal de apuração.

À fl. 471 (volume III) a INFAZ de origem reabriu o prazo de defesa do contribuinte, e à fl. 475 o sujeito passivo pediu a juntada de cópias de GNRES – Guias de Recolhimento de Tributos Estaduais, acostadas então às fls. 476 a 493.

Às folhas 501 a 532 o sujeito passivo se manifestou em relação à informação fiscal e ao novo demonstrativo de débito, reprisando as alegações defensivas e novamente pedindo a realização de diligência a fim de que se verificasse se, na infração 02 (crédito de ICMS do frete), as prestações haviam sido de aquisição, ou de venda.

À fl. 539 (volume IV) o contribuinte pede que seja cientificado dos dados do processo no endereço de seu Advogado, que cita.

O julgamento não unânime em Primeira Instância decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração conforme Acórdão nº 0282-01/05, às fls. 549 a 551. A discordância ocorreu apenas em relação à Infração 3. Em seu voto assim se expressam o digno Relator e o preclaro Julgador autor do Voto Discordante:

VOTO

O presente lançamento tributário exige o pagamento do imposto em decorrência de três infrações.

Quanto a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, a mesma não pode ser acolhida, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram durante o exercício de 1999 e o Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2004. Ressalto que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme legislação tributária em vigor.

Na infração 01, é imputado ao autuado a retenção e o recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, não incluindo o PIS/COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do Alcool Hidratado, no período de janeiro de 1999 a maio de 2000.

O art. 8º, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, repetido na Lei Ordinária do Estado da Bahia - Lei nº 7.014/96, no seu art. 23, II, “b”, dispõe, conforme abaixo:

“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

...

Inciso II – em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

...

b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

Também o art. 512-B, IV, alínea “a”, do RICMS/97, vigente a época da ocorrência dos fatos, com redação dada pela alteração nº 13 (Decreto nº 7.691, de 03/11/99), estabelecia o seguinte:

Art. 512-B. Nas operações com as mercadorias abaixo indicadas, a base de cálculo do imposto devido por substituição será a seguinte (Lei nº 7.014/96 e Conv. ICMS 03/99):

...

IV – nas operações com álcool hidratado combustível, o montante formado pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado do percentual de margem de valor agregado (MVA):

a) nas saídas internas, de 31,69% (trinta e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento);

Diante da legislação posta, resta claro e expresso que deve ser incluído na base de cálculo da substituição o valor dos encargos a título de PIS/COFINS. Vale observar que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJP nº 0041-12/03, já se pronunciou em outro processo sobre o mesmo teor da matéria aqui em discussão, tendo a 2ª Instância deste Colegiado mantido o lançamento tributário, ou seja, expressou este mesmo entendimento. Assim, a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02, é imputada ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributadas.

Em sua defesa o autuado alega que trata-se de operações de aquisições de combustíveis, tendo pedido a realização de diligência.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Efetivamente a cópia dos Conhecimentos de Transportes de Rodoviários de Carga acostados aos autos do PAF, de n.ºs. 00172, 00169, 00168, 00175, 00178, 00181, 00193, 00186, 00190, 00199, 00209, 00203 e 00213, este último à folha 188, comprovam que se trata de venda de combustível para o Estado de Pernambuco.

Nesta situação, a legislação tributária determina que nas prestações interestaduais de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o ônus do valor correspondente ao crédito. Neste momento transcrevo partes de votos de reiteradas decisões da 2ª Instância deste Colegiado (Acórdãos CJF nº 0980/01, CJF nº 0218-11/02 e CJF nº 0367-12/02), inclusive, com apreciação pela Câmara Superior, mediante Acórdão CS nº 0220-21/02, as quais servem de paradigma para aquela Decisão.

“Acórdão CJF nº 0980/01”.

(...) a imputação do item 1 refere-se a prestação de transporte vinculado à operações de vendas de combustíveis para outros Estados, onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos. Assim, nesta operação, o recorrente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes, já está sendo levada em consideração. Ora, neste caso, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo.

Assim, devida a glosa do crédito do recorrente nesta operação, posto que o crédito deve ser suportado pelo Estado destinatário, cabendo ao adquirente ali estabelecido utilizá-lo.”

“Acórdão CS nº 0220-21/02” –

(...)

“A matéria é complexa, pois envolve não só a análise dos dispositivos atinentes ao serviço de transporte, como a dos referentes às operações envolvendo produtos imunes em operação interestadual e tributados nas operações internas através da sistemática da substituição tributária, e a regra de composição da base de cálculo dos produtos sujeitos à tal sistemática de cobrança. No entanto, este Colegiado já enfrentou em julgamentos proferidos pela 1ª CJF, em que se concluiu no sentido de que o direito ao crédito dos serviços de transporte de combustíveis e lubrificantes deve ser verificado analisando-se se ele se vincula à operação interna ou interestadual, e qual o Estado – se o do destino ou o do remetente – arcará com o ônus do valor correspondente ao crédito.

“Como já nos manifestamos em diversos Autos de Infração lavrados em relação à mesma matéria, inclusive no citado pelo Relator do voto vencido e pela PROFAZ, e que se reporta ao mesmo sujeito passivo deste lançamento de ofício, pedimos vênua para transcrever trecho do nosso posicionamento, de logo ressaltando que muito embora tenhamos proferido voto pela improcedência total da autuação, as exigências fiscais reportavam-se às operações internas – caso do item 1 – e a operações de aquisições interestaduais, diverso portanto do item 2, que se reporta a operação interestadual onde o autuado é o remetente vendedor da mercadoria, mas em nossa fundamentação apreciamos também esta última hipótese, como veremos adiante:

“...Por outro lado, tratando-se de prestação de serviço de transporte de produtos cuja operação sujeita-se às regras da retenção e recolhimento do imposto através da 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, necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nestas prestações, até para se evitar a figura detestável da bitributação. Aliás, a legislação baiana expressamente 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 nesse preços (vide art. 353, §1º, inciso II do RICMS). Esta regra, portanto, perfeitamente se adequa à situação do presente Auto de Infração.

“Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis para outros Estados – onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o recorrente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes.”

Ante o acima exposto, entendo que a infração 02 restou caracterizada.

No tocante a infração 03, imputa ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a compras de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) de outras unidades da Federação, signatárias do Protocolo 19/99, por não haver efetuado o recolhimento, via GNRE, do valor do ICMS diferido à unidade da Federação de origem da mercadoria, conforme mencionado no referido Protocolo, em diversos meses dos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002 e janeiro de 2003.

Em sua defesa o contribuinte alega que antes de novembro de 1999, as aquisições foram efetuadas mediante notas fiscais com destaque do ICMS, por inexistência de determinação normativa de diferimento, antes da vigência do Protocolo ICMS 19/99. Entendo que o argumento defensivo deve ser acolhido, pois até o mês de outubro de 1999, a operação estava amparada pelo regime normal de tributação, ou seja, débito e crédito, devendo ser excluído da autuação os referidos meses.

Também devem ser excluídos os demais meses, por força da determinação judicial em Mandados de Segurança impetrados pelos fornecedores do autuado, que lhes atribuía a responsabilidade pela recolhimento do ICMS incidente sobre suas operações. O autuado adquiriu AEHC junto a diversos fornecedores, dentre os quais alguns possuíam medidas liminares obtidas em Mandado de Segurança, no Estado de Alagoas, impedindo a aplicação do Protocolo ICMS 19/99, determinando que se submetesse ao regime normal de tributação do imposto, tal posicionamento encontra-se embasado na mais recente jurisprudência deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

Em relação a matéria em lide, nesta infração, em Decisão deste Colegiado, mediante Acórdão CJF nº 0013-12/04, o relator naquele processo abordou, quando do voto, os aspectos que envolvem a questão. Firmou seu entendimento que as determinações do Protocolo ICMS 19/99, não podem ser exigidas em decorrência dos fornecedores do Estado de origem da mercadoria (Estado de Alagoas) ter ingressado com medida judicial postulando a não antecipação tributária do produto álcool, de forma que as operações retornaram ao regime normal de apuração. Sendo este posicionamento mantido em recente Decisão, através do Acórdão CJF nº 0067-12/05.

Para melhor esclarecimento, passo a transcrever parte do voto do relator, Acórdão acima citado:

“Não há criação de norma pelo Judiciário; apenas é afastada a norma especial. Portanto, subsiste a dívida do substituído, dele exigível. Caberá ao Estado credor do tributo, no caso Alagoas, desenvolver as atividades de fiscalização para certificar se a obrigação tributária de seus contribuintes foi efetivamente cumprida.

“Já o destinatário das mercadorias, que neste processo figura como recorrente, não cometeu qualquer ato ilícito. Limitou-se, volto a enfatizar, a cumprir ordem judicial originária de jurisdição onde o mesmo é inscrito. As operações, em função disso, ingressaram no regime de tributação normal até o momento da aquisição. E dessa forma aplicam-se as regras do regime normal, de acordo com o estabelecido no art. 91 do RICMS/97, que ao tratar do direito do crédito fiscal, prescreve que a compensação do imposto é reconhecida ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, condicionado o direito apenas ao fato das mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados terem sido acompanhados de documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte regular perante o Fisco, com o destaque do imposto anteriormente cobrado, devendo, ainda, este documento ser escriturado nas condições estabelecidas na legislação. Compulsando os autos, verifiquei que as notas fiscais onde estão registradas as operações objeto deste processo foram regularmente emitidas, havendo, inclusive menção, através de carimbo, dos postos fiscais por onde as mesmas transitaram, fato que evidencia que as mercadorias foram efetivamente postas em circulação, além de terem sido contabilizadas pelo recorrente, conforme atesta os documentos apensados ao PAF, às fls. 30 a 43.

“Por último, cabe ainda ressaltar que produtos adquiridos pelo recorrente são tributados nas operações subsequentes, devendo a empresa efetuar, inclusive, a substituição tributária, por se tratar do álcool combustível, mercadoria enquadrada no regime de antecipação também nas operações internas. Não admitir o direito ao crédito implicaria exigir que a empresa arque com o ônus de não poder se compensar do imposto anteriormente incidente, tornando-o cumulativo, o que importaria em violação de princípio constitucional que integra a sistemática de apuração do ICMS. Em números simples a glosa do crédito resultaria na imposição de carga tributária de 12%, nas entradas, e mais 25% pelas saídas, que resultaria na exigência de imposto pela carga de 37%, situação essa não autorizada pela legislação fiscal vigente. Caberia à fiscalização, dessa forma, fazer auditoria dessas operações subsequentes, e nesse sentido recomendamos a autoridade fazendária que assim proceda, a fim se verificar se o imposto devido na etapa subsequente de saída foi devidamente apurado e recolhido pelo recorrente.”

Acolho o entendimento dos Relatores dos Acórdãos acima identificados sobre a questão, pois não pode haver a caracterização do cometimento de irregularidade pelo fato do autuado se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais, haja vista o cumprimento da medida judicial pelo remetente das mercadorias, dando tratamento de regime normal de apuração para as aquisições. Além do que, o imposto exigido na presente ação fiscal se refere ao destacado nos documentos fiscais e é devido ao Estado de origem, no caso, o Estado de Alagoas. Observo, ainda, que como a mercadoria é tributada nas operações subsequentes, devendo o adquirente, na condição de estabelecimento distribuidor, efetuar a substituição tributária do álcool combustível, nas suas operações internas, o imposto será exigido sobre às operações subsequentes.

Logo, entendo que a infração 3 deve ser excluída da autuação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, sendo procedentes as infrações 1 e 2 e improcedente a infração 3.

VOTO DISCORDANTE (INFRAÇÃO 03)

Discordo, data vênua, do entendimento do ilustre relator e comungo com a posição unânime da 1ª CJF no Acórdão CJF nº 0462-11/02, a qual me filiei no Acórdão JJF nº 0344-01/04, em relação às aquisições de álcool sem o comprovante de pagamento do imposto acobertadas por liminares.

Nas operações de saídas de álcool hidratado, promovidas por usinas, destilarias ou importadores, e destinadas a Estados signatários do Protocolo ICMS 19/99, o imposto fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada do produto no estabelecimento da distribuidora. Este imposto diferido deve ser recolhido ao Estado de origem, mediante GNRE, nos termos do art. 511, III, “c”, do RICMS/97. Para que o autuado (distribuidora) utilizasse, como crédito fiscal, o imposto diferido, seria necessário que ele estivesse de posse da GNRE comprobatória do pagamento do imposto, conforme exige o item “5.2” do citado dispositivo.

Entendo que as liminares concedidas pela Justiça do Estado de Alagoas, dirigidas ao Secretário de Fazenda daquele Estado não são endereçadas ao fisco baiano e não autorizam o autuado a utilizar créditos fiscais referentes às operações em lide. Contudo, se o autuado comprovasse que o pagamento do imposto pelas usinas remetentes, o que foi efetuado de forma parcial, entendo que haveria apenas o descumprimento de obrigação acessória, mas não foi o caso. Desta forma, tendo o autuado comprovado o pagamento do imposto referente ao estorno do crédito fiscal ora exigido, mediante a apresentação das GNRE's, conforme a determinação legal, considero que assiste razão parcial ao autuante e que a infração restou parcialmente caracterizada.

Para corroborar este entendimento, transcrevo a seguir a excelente exposição quanto a esta matéria elaborada no Voto Discordante exarado no Acórdão CJF nº 0013-12/04:

“Ingressando o substituído com medida judicial determinando que a mercadoria não deva sofrer a antecipação, as operações retornaram ao regime normal de apuração apenas no Estado de origem posto que o Estado da Bahia não desfez o pacto firmado com aquele Estado e, portanto, se mantém obrigado perante ele a proceder à retenção do imposto até a denúncia do citado acordo. Não compete ao CONSEF decidir sobre o cumprimento ou não pelo contribuinte de ordem judicial emanada de autoridade judicial de outro Estado, posto que fora da jurisdição alagoana.

Como bem coloca o ilustre relator do processo, os Estados signatários de protocolos, pelo princípio da territorialidade podem dar dimensão extraterritorial às suas normas tributárias internas por via de Convênios e Protocolos, celebrados nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, aplicando-se em relação ao ICMS também as disposições do art. 9º da Lei Complementar nº 87/97. As normas de Convênios e Protocolos, no entanto, não inovam no sub-sistema tributário do Estado de origem, pois apenas estendem a aplicação de normas já existentes, mas inovam no ordenamento do Estado de destino, cujas obrigações tributárias, dirigidas aos contribuintes, emanam de disposições das respectivas legislações internas, aí incluídas a integração de normas resultantes de acordos interestaduais. Não fosse assim, não poderiam ser aplicadas pelos agentes fiscais que só podem aplicar normas emanadas do ente político a quem estão subordinados.

Como nos revela o ilustre Relator, o recorrente é contribuinte nas duas unidades federativas, ou seja, Alagoas e Bahia, devendo, portanto, se submeter a duas ordens jurídicas.

Se a ordem jurídica do estado de origem sofre constrição judicial, o mesmo não aconteceu com a ordem jurídica do Estado da Bahia, perdurando a relação obrigacional com o contribuinte deste Estado.

Evidenciado fica que o contribuinte sofre as conseqüência de um conflito de jurisdição. Mas os vícios da prestação jurisdicional não podem ser objeto de deliberação de órgãos administrativos, cabendo ao contribuinte insurgir-se contra eles perante o Poder Judiciário.

Entendo que o autuado não tinha interesse jurídico a defender perante o juízo do Estado de Alagoas, mas o tem em relação ao Estado da Bahia, posto que a relação obrigacional neste Estado decorre de sua condição de contribuinte e no caso de responsável perante o Estado da Bahia. Não fosse assim, não haveria necessidade de protocolo. Bastaria que o Estado de Alagoas estabelecesse em sua legislação obrigações a serem cumpridas por contribuintes dos estados destinatários, o que implicaria em extrapolação de jurisdição.

Peço vênua para discordar do relator quando admite similaridade estruturalmente quando os Bancos onde se encontravam depositados os Cruzados Novos bloqueados viram-se compelidos a cumprir medidas liminares expedidas em mandados de segurança impetrados pelos titulares contra autoridade competente do Banco Central, porque todos os bancos, em todo o País estavam regulados por aquele órgão federal, estando obrigados pelas normas do Manual de Normas e Instruções (MNI) editado por aquela autoridade federal.

As regras do regime normal, de acordo com o estabelecido no RICMS/97, condiciona o direito de uso do crédito às disposições da legislação na qual se integram os acordos interestaduais. Cumprido o acordo, caberia o direito ao crédito. Para afastar a relação obrigacional, caberia ao contribuinte insurgir-se na instância judicial para afastar os efeitos sobre si da Decisão judicial do Estado de Alagoas.

Por fim, observo que compete ao CONSEF decidir pela nulidade ou pela procedência do ato fiscalizatório. Se o autuante faz cumprir a legislação interna, inclusive aquela decorrente de integração via acordos interestaduais, não pode o Conselho decidir que agiu de modo improcedente ou nulo. Decidir pela improcedência neste caso, implicaria em insegurança na relação obrigacional que tem o agente fiscal perante a administração tributária que o obriga ao cumprimento da legislação interna e dos acordos interestaduais.”

Portanto, entendo que não é devida a exigência do imposto em relação às operações ocorridas antes da entrada em vigor do Protocolo ICMS 19/99 e às operações que tiveram o imposto recolhido mediante GNRE, conforme demonstrado pelo autuado, sendo devido o imposto relativo ao estorno dos valores creditados sem que houvesse a comprovação de que o imposto foi recolhido, e após a vigência do Protocolo ICMS 19/99, sendo parcialmente subsistente a infração no valor de R\$ 87.578,77, conforme demonstrativo abaixo:

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Débito Original</i>	<i>Valor Comprovado</i>	<i>ICMS Devido</i>
30/11/1999	9.101,58	0,00	9.101,58
31/12/1999	10.940,08	0,00	10.940,08
31/01/2000	7.525,43	7.525,43	0,00
29/02/2000	7.590,81	5.691,16	1.899,65
31/03/2000	7.427,35	0,00	7.427,35
30/04/2000	3.734,48	3.717,37	17,11
30/09/2000	5.150,25	0,00	5.150,25
31/10/2000	10.054,76	0,00	10.054,76
30/11/2000	10.735,29	6.456,37	4.278,92
31/12/2000	13.715,20	2.150,39	11.564,81
31/01/2001	6.931,36	6.931,36	0,00
28/02/2001	2.308,64	0,00	2.308,64
31/03/2001	11.540,34	0,00	11.540,34
30/04/2001	4.709,38	0,00	4.709,38
31/01/2002	4.310,33	2.156,25	2.154,08
28/02/2002	4.534,14	4.534,14	0,00
31/03/2002	4.487,30	4.487,30	0,00
30/04/2002	4.420,07	0,00	4.420,07
30/09/2002	481,08	0,00	481,08
30/11/2002	9.123,82	9.123,82	0,00
31/01/2003	9.120,75	9.120,75	0,00
28/02/2003	3.032,89	3.032,89	0,00
31/03/2003	7.538,34	7.538,34	0,00
30/04/2003	7.536,06	7.536,06	0,00
31/05/2003	7.544,43	7.544,43	0,00
30/06/2003	1.530,67	0,00	1.530,67
<i>Valor Total</i>	<i>175.124,83</i>	<i>87.546,06</i>	<i>87.578,77</i>

A Junta recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 574 a 598, reproduzindo parte das suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese o Recorrente preliminarmente argui a decadência em relação ao período de janeiro a novembro/1999, pelas razões que expõe às fls. 576 a 580 dos autos deste processo. Afirma também que a JJF julgou apenas a Infração 3 improcedente, mas que todo o Auto de Infração assim também o seria.

No mérito, reprisa parte das alegações defensivas iniciais e, no tocante à Infração 1, aduz que as parcelas do PIS e COFINS, que qualifica como despesas acessórias, e que foram consideradas como não inclusas na base de cálculo na autuação, se referem ao valor devido pelos Postos Revendedores em suas vendas aos consumidores finais. Afirma que a imputação 01 teria decorrido da inobservância, pelo Fisco, do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 105/92 e posteriores alterações, as quais transcreveu. Ressalta que a redação desta Cláusula

Segunda foi mantida na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 03/99, e que parte do período objeto da autuação refere-se momento regido por este segundo diploma (maio de 1999 a maio 2000).

Afirma que o PIS e a COFINS devidos pelos postos revendedores e retidos antecipadamente por ele, Recorrente, como substituto tributário, estariam inclusos na base de cálculo do ICMS-ST, pelo que a imputação 1 seria improcedente.

Diz que a base de cálculo da substituição tributária é calculada presumindo-se o preço de venda praticado pelo Posto Revendedor, no qual já estão inclusos todos os tributos que incidem em sua operação de venda, inclusive o PIS e COFINS devidos em razão do faturamento resultante da venda do consumidor final, fossem esses recolhidos de forma antecipada, ou não.

Passa a falar da tributação pelo PIS/COFINS relativamente às operações envolvendo o Álcool Etílico Hidratado Combustível – AEHC aduzindo que desde a instituição da COFINS, a partir de 1991, as distribuidoras de combustíveis, na condição de substitutos tributários, eram responsáveis pela retenção e recolhimento da parcela devida pelos Postos Revendedores (comerciantes varejistas), no faturamento do AEHC, da gasolina automotiva e do diesel.

Que a partir de 01/02/1999, com a vigência do artigo 4º da Lei nº 9718/98, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre faturamento de diesel e gasolina foi transferido dos postos revendedores para a refinaria de petróleo. Que para o AEHC foi mantida a distribuidora como substituta tributária dos varejistas, conforme artigo 5º da mesma Lei. Que assim ele, Recorrente, sendo distribuidora, era responsável pela retenção e recolhimento antecipado por ST tanto do ICMS, quanto do PIS/COFINS incidentes sobre as operações realizadas pelos postos revendedores, em consonância com as respectivas legislações de regência.

Passa a falar da Base de cálculo do ICMS-ST expondo que nas operações com AEHC esta base de cálculo estava definida nas Cláusulas Segunda do Conv. ICMS 105/92 e Terceira do Conv. ICMS 03/99. Que ambas dispõem que em caso de inexistência de preço tabelado, a base de cálculo seria valor da operação, acrescido de qualquer “encargo transferível”, ou cobrado do destinatário, aplicado ainda um dos percentuais de margem de lucro, constantes da Tabela anexa a cada um destes dos Convênios. Que este percentual de margem de lucro estabelecido pelos Estados mediante Convênios prestava-se a agregar um valor ao montante relativo à operação praticada pelo substituto, de forma a alcançar o preço presumidamente praticado pelo posto revendedor nas vendas de combustíveis a consumidor final, ou seja, o chamado “preço-bomba”.

Que nas operações que ele, Recorrente, realizou destinando AEHC aos consumidores da Bahia, ele encontrava a base de cálculo do imposto a partir da adição de três parcelas: a) valor da operação ou preço de venda da distribuidora, no qual já estava incluído o ICMS próprio; b) o valor de todos os encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, desde que estes tenham ligação com a operação tributada; c) o valor resultante da aplicação da margem de lucro, ou da MVA.

Que, obedecendo à legislação, destacava no corpo da nota fiscal, e adicionava ao valor total da operação (no qual já estaria incluído o ICMS), os valores relativos a PIS/COFINS incidentes sobre o faturamento do AEHC pelo posto revendedor, retidos antecipadamente por ST.

Que os autuantes entenderam que este procedimento estaria incorreto e lavraram o Auto de Infração exigindo a complementação do ICMS-ST, em razão de suposta não inclusão do PIS/CONFINS retido por ST na base de cálculo do imposto estadual.

Que este entendimento não poderia prosperar porque aplicar MVA sobre as parcelas de PIS/COFINS retidos antecipadamente em substituição ao contribuinte direto (posto revendedor) acarretaria *bis in idem*, em razão de que a parcela das mencionadas contribuições já estariam contempladas pelos percentuais fixados por presunção pelos Estados.

Diz que o preço de venda significa a soma do custo das mercadorias (no qual já está adicionado o PIS/COFINS) e da margem de lucro. Que por isto PIS/COFINS “próprios da distribuidora”, que seriam incidentes sobre seu faturamento próprio, fazem parte do valor da operação por serem

considerados na formação do seu preço de venda. Que assim estariam contemplados na base de cálculo dele, distribuidor, ou na formação da base de cálculo do ICMS-ST.

Afirma o preço de venda do posto revendedor é presumido mediante a aplicação de um percentual que contemplaria PIS/COFINS. Que o ICMS incidente sobre as vendas de AEHC pelo posto revendedor também é retido por substituição tributária e que, para tanto, o valor de venda praticado pelo posto revendedor é obtido a partir da aplicação da margem de lucro ao valor da operação praticada pela distribuidora (Recorrente), acrescido dos encargos transferíveis, conforme §4º do artigo 8º da LC 87/96, que copia.

Aduz que a margem de valor agregado é o percentual que deve ser aplicado ao preço da distribuidora, para que se obtenha o preço presumidamente praticado pelo posto revendedor. Que, por sua vez, neste preço presumidamente praticado pelos postos já está incluído PIS/COFINS retidos por substituição, e que assim uma vez aplicada a margem sobre o preço de venda da distribuidora, obtém-se a base de cálculo presumida para fins de apuração do ICMS-ST devido pelo posto revendedor. Que é assim que deve ser interpretada a norma, porque senão se estaria majorando a base de cálculo do ICMS-ST, fazendo com que o imposto incidisse cumulativamente sobre a mesma parcela, o que aduz que não se poderia permitir.

Que assim, entendendo que as parcelas do PIS/COFINS retidos antecipadamente pela distribuidora (Recorrente) compõem o preço praticado pelos postos revendedores, presumidos através da composição da base de cálculo do ICMS-ST, o seu procedimento fiscal estaria consentâneo com os Conv. ICMS 105/92 e Conv. ICMS 03/99, o que diz que implicaria a improcedência da Infração 01 e a reforma da Decisão de primeiro grau.

Afirma que a legislação federal confirmaria sua argumentação e que a partir de 01/07/2000, com as alterações introduzidas à Lei nº 9.718/98 pela Medida Provisória nº 1991-15 de 10/03/2000, posteriormente convertida na Lei nº 9.990/00 de 21/07/2000, extinguiu-se a substituição tributária do PIS e COFINS, e estas contribuições passaram a incidir sob alíquota zero nos postos revendedores.

Que, para compensar, foram majoradas as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes no faturamento de AEHC pelas distribuidoras (Recorrente), que então passaram a arcar com as contribuições de suas operações até o final da cadeia. Que em consequência o custo do AEHC para a distribuidora resultou majorado após as alterações advindas da Lei nº 9.990/2000.

Que foi necessário então reduzir os percentuais de margem de lucro, o que de fato ocorreu, e na Bahia, nas operações interestaduais que destinassem AEHC a este Estado, foi reduzido de 31,69% para 23,28%. Que em 01/07/2000 entrou em vigor o Convênio ICMS 37/00, que, a fim de adequar o ICMS a nova sistemática de tributação do PIS e da COFINS, e dentre outras providências reduziu as margens de valor agregado a serem aplicadas nas operações interestaduais com AEHC realizadas pelas distribuidoras, em que estas tivessem praticado preço no qual tivessem sido consideradas as referidas parcelas incidentes no restante da cadeia. Que as alíquotas do PIS e COFINS passaram a ser respectivamente de 1,46% e 6,74%. Copia a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 37/2000.

Aduz que os Estados da Federação, inclusive a Bahia, ao ratificarem este Convênio, teriam reconhecido que nos preços de vendas seriam consideradas as parcelas do PIS/COFINS. Que este Convênio ICMS 37/2000 teria vindo para assegurar a contemplação do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST, na medida em que se as distribuidoras estivessem dispensadas do pagamento destas parcelas, por liminar judicial, deveriam então ser utilizadas as margens de valor agregado constantes do Conv. ICMS 03/99, que eram superiores àsquelas previstas no Conv. ICMS 37/2000, de foram a manter a carga tributária do ICMS, compensando-se a perda do ICMS próprio no ICMS retido por substituição tributária, já que na apuração deste segundo seriam utilizadas margens de lucro que já contemplariam a parcela de PIS/COFINS devidas pelo posto revendedor e incluídas no preço final.

O Recorrente diz que seu procedimento fiscal teria decorrido do Conv. ICMS 37/2000 e que uma evidência disto seria que à época da autuação, quando vigente o Conv. ICMS 105/92, já existiam

liminares relativas ao PIS/COFINS e que, no entanto, na grande maioria dos casos, tais liminares eram obtidas por postos revendedores, que então ficavam dispensados da sujeição à substituição tributária destas contribuições. Que, nestes casos, o PIS/COFINS próprios da distribuidora eram normalmente recolhidos e, portanto, considerados em seu preço de venda. Que não havia redução na carga tributária do ICMS-ST, porque as parcelas de PIS/COFINS devidas pelos postos revendedores estavam contempladas pelos percentuais de margem de lucro.

Que assim estaria comprovado que a Infração 1 seria improcedente porque o PIS/COFINS retidos à época antecipadamente pro ele, recorrente, em substituição aos postos revendedores, já estariam incluídos nos percentuais de margem de lucro, compondo a base de cálculo do ICMS-ST, não se justificando o seu cômputo em duplicidade, como aduz que seria a situação da exigência fiscal.

O Recorrente fala da jurisprudência deste CONSEF, citando e transcrevendo parte do Acórdão CJF 0166-12/04, às fls. 589 a 591 dos autos deste processo. Pede o julgamento pela improcedência da Infração 1.

Passa a se pronunciar acerca da Infração 02 afirmando que este Conselho teria pacificado entendimento no sentido de que, independentemente de as operações se realizarem a preço CIF, ou FOB, os créditos de ICMS incidente sobre os serviços de transporte correlatos deveriam ser tomados pelo destinatário dos combustíveis contra o Estado de consumo das mercadorias, na situação em lide o Estado da Bahia. Copia trechos dos Acórdãos CJF Nº 0218-11/02 e CJF Nº 0220-21/02, às fls. 592 a 594.

Aduz que na infração 2 as notas fiscais e os Conhecimentos de Transporte Rodoviário e de Cargas - CTRCs referem-se a fretes relativos a operações interestaduais que destinaram combustíveis e lubrificantes ao seu estabelecimento de Juazeiro, e diz que isto pode ser verificado se examinados seu livro Registro de Entradas e CTRCs, e que também teria juntado aos autos, por amostragem, algumas das notas físicas arroladas pelo Fisco. Que foi por este motivo que ele, Recorrente, requerera prova pericial com o fim de provar sua alegação, mas seu pedido de diligência fora negado. Reprisa este pedido e diz que a negativa implicaria cerceamento de direito de defesa.

Afirma que “*ainda que se apure que existem algumas remessas a outro Estado que não o da Bahia, o que se admite pelo princípio da eventualidade*”, estas seriam exceção, e a maior parte da autuação deveria ser cancelada porque o destino das mercadorias cujas operações estão atreladas a fretes interestaduais foi o deste Estado.

O Recorrente afirma que a Infração 3 teria sido corretamente cancelada pela Decisão *a quo*, e que ratificava o entendimento da JJF a respeito, que estaria em consonância com a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, transcrevendo parte do Acórdão CJF nº 0067-12/05 às fls. 596 a 598 dos autos. Pede que a Decisão de primeiro grau seja mantida neste item.

Conclui pedindo pelo direito de sustentação oral e pela notificação no endereço de seus Advogados, que cita à fl. 598. Pede o acolhimento da liminar argüida, o deferimento da diligência requerida, e julgamento pela improcedência total da autuação.

A PGE/PROFIS, às fls. 600 a 605, por intermédio do digno Procurador José Augusto Martins Júnior emite Parecer opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário, expondo que a lide gravita basicamente em torno de arguição de decadência; duplicidade ilegal da cobrança do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST nas saídas de álcool hidratado; direito ao crédito do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte relativas a operações interestaduais de aquisição de combustíveis sujeitos à substituição tributária, com destino à Bahia.

Quanto à decadência, cita os artigos 150, §4º, e 173, I, ambos do CTN, discorre acerca do lançamento por homologação, termos inicial e final de prazo decadencial, cita jurista e jurisprudência e aduz que não se operou a decadência em relação ao período de janeiro a novembro de 1999, contrariamente ao quanto alegado pelo Recorrente.

Em relação à Infração 01, aduz que o Recorrente elabora a idéia de que a fiscalização não poderia autuar a empresa em relação à não-inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS-ST nas saídas de álcool hidratado, pois este encargo ao final da circulação econômica seria cobrado em duplicidade porque já cobrado antecipadamente à distribuidora, compondo o valor da MVA praticada pelos postos revendedores. Que, por derradeiro, o Recorrente alega que o PIS/COFINS à época retidos antecipadamente, em substituição aos postos revendedores, já estariam compondo a base de cálculo do ICMS-ST, não se justificando a sua cobrança em duplicidade.

O douto Procurador prossegue expondo que faz-se necessário, vestibularmente, firmar entendimento em relação ao efetivo interesse processual do recorrente ao postular esta ilação defensiva.

Que, no que se refere à base de cálculo do ICMS, não resta dúvida quanto a que o pilar quantitativo é o valor da operação. Que neste peso, no regime da substituição tributária, como não é possível estabelecer o valor final da operação, o legislador opera uma ficção jurídica definindo os lindes do elemento quantitativo do fato gerador do imposto e que assim a LC 87/96, com arrimo no artigo 146 da Constituição da República, estabeleceu que para fins de substituição tributária, inclusive por antecipação, o elemento quantitativo do fato gerador do imposto, em relação às operações ou prestações subseqüentes de circulação de mercadorias, seria formado pelas seguintes parcelas: frete, seguro, IPI, outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores dos serviços. Que assim resta indubitoso que a base de cálculo do ICMS-ST açambarca o valor relativo ao PIS e à COFINS, porque devidamente cobrado e transferido ao adquirente da mercadoria. Que o termo final do ciclo de circulação econômica da mercadoria é a venda ao consumidor final e que por isto pouco importa, e principalmente não afeta, e nem desnatura a prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo direto, neste caso o Recorrente, os encargos transferidos aos adquirentes.

Que assim não há que se falar em bi-tributação ou duplicidade de cobrança, pois que para que esta situação ocorresse necessitar-se-ia de contribuições idênticas cobradas de sujeitos passivos idênticos, sendo, no caso em foco, perfeitamente adequado e legítimo o seu encartamento no cálculo da MVA, em razão de sua inserção no valor final da operação. Opina pelo improvimento da súplica recursal neste sentido.

Quanto à Infração 2, aduz que o Recorrente, em suma, alega que a vedação ao crédito do ICMS relativo aos serviços de frete tomados pelo estabelecimento que irá realizar saída através de operações de comercialização de mercadorias, independentemente de estas operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS, seria inconstitucional, ou ilegal. Que o Recorrente, na tentativa de demonstrar o acerto de sua tese, arremata trazendo à baila o teor dos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, no sentido de que o crédito das prestações de serviços só seria vedado quando a prestação subseqüente não for tributada ou estiver isenta do ICMS.

O digno Procurador aduz que resta claro, pelo simples exame da aplicação do regime da substituição tributária, que o ciclo plurifásico do ICMS, por conta da adoção deste regime constitucional excepcional, torna-se então monofásico, não havendo mais que se falar em tributação subseqüente, ou em creditamento posterior, pois o ICMS foi recolhido em um só momento.

O Procurador prossegue expondo que o regime de substituição tributária caracteriza-se pelo fato de o contribuinte substituto responsabilizar-se, antecipadamente, pelo cálculo e pagamento do montante do tributo da operação própria e das sucessivas, desobrigando os contribuintes subseqüentes do seu recolhimento, e que tal sistemática encerra o ciclo de tributação antecipando uma obrigação tributária que só seria devida quando da ocorrência, no caso concreto, das sucessivas hipóteses de incidência expressamente previstas em Lei. Que, assim, não há mais que se falar em não-cumulatividade no regime da substituição tributária, sob pena de desorganização de todo o sistema da proibição do imposto em cascata.

O douto Procurador prossegue expondo que o entendimento esposado pelo Recorrente contraria a Constituição da República porque o acatamento da utilização, como crédito, do ICMS pago a

título de substituição tributária, representa uma cumulação de créditos, uma vez que na operação sucessiva, cuja ocorrência presumivelmente irá ocorrer, já houve a compensação antecipada do ICMS. Que, neste diapasão, conclui-se que com o encerramento do ciclo de tributação, as prestações de serviços adstritas ao regime de substituição tributária não podem mais se amoldar, posteriormente, ao regime normal de tributação. Que assim, na hipótese, as prestações de serviços de transporte subsequentes haverão de ser desoneradas, de tal sorte que não ocorra qualquer débito pelas prestações seguintes, já que estas já foram alcançadas antecipadamente pelo ICMS.

Ressalta que na situação em lide, que trata das vendas interestaduais de combustíveis por conta do regime da substituição tributária, o imposto deve ser retido e recolhido para o Estado de destino, sendo o legítimo possuidor do crédito o adquirente da mercadoria, arcando o Estado de destino com o seu encargo, incluindo-se na base de cálculo do imposto o valor dos serviços de transporte, pelo que não acolhe as argumentações do contribuinte neste ponto.

O digno Procurador conclui opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário.

O digno anterior Conselheiro Relator deste processo submeteu-o a análise em pauta suplementar por esta 2ª CJF, tendo sido deliberado o encaminhamento do PAF em diligência à ASTEC deste CONSEF para que, em relação à Infração 02, se intimasse o contribuinte para que este comprovasse se as prestações arroladas na Infração 02 são referentes a aquisições interestaduais de serviços de transporte que tiveram como destino o seu estabelecimento localizado em Juazeiro/BA, e que, com base na comprovação apresentada, o Diligente excluísse da autuação as parcelas pertinentes às prestações *“que comprovadamente forem destinadas ao recorrente e, sendo o caso, elabore um novo demonstrativo de débito para a infração.”*

Às fls. 614 a 621 o preclaro Diligente da ASTEC/CONSEF prolatou Pareceres, o segundo sob nº 0038/2006, inicialmente em ambos transcrevendo os pedidos desta 2ª CJF, em seguida expondo a análise sobre os fatos descritos na imputação, acerca da forma de tributação quando se tratasse de preço CIF, ou FOB, nas operações de frete relativamente a combustíveis e à fl. 616 aduzindo, ao final da análise, na que na situação objeto da infração 2 o contribuinte utilizou-se do valor total dos créditos fiscais relativos às operações de aquisição e combustíveis em outros Estados, e expondo que se admitido este raciocínio da empresa isto resultaria em prejuízo para o erário. Salientou que se a operação subsequente não se realizar dentro da Bahia, o crédito fiscal do frete deve ser totalmente aproveitado pelo adquirente, à luz do que determina o artigo 10 da LC 87/96, ou seja, porque assim o fato gerador presumido, operação subsequente, não se realizou.

Que, todavia, atendendo ao pedido do, à época, Conselheiro Relator, procedia ao levantamento conforme solicitado. Ressaltou que ao atender à diligência em obediência aos termos àquela época solicitados, alguns valores restaram superiores aos registrados no Auto de Infração, porque conforme os autuantes declararam na informação fiscal à fl. 467 dos autos, na ação fiscal foi estornado o crédito apenas relativo às saídas interestaduais, mantendo-se o crédito relativo às operações internas. O Diligente elaborou tabelas às fl. 617 e 620.

O contribuinte e os autuantes foram cientificados do resultado da Diligência e do prazo de dez dias para se manifestarem, conforme documentos de fls. 624 a 626.

Às fls. 630 e 631 o contribuinte manifesta-se dizendo que a Diligência fora solicitada apenas em relação à Infração 2; que a premissa da imputação estaria incorreta, porque o STF já teria pacificado entendimento, há muito, no sentido de que o ICMS incide nas operações interestaduais com combustíveis, sendo o momento da incidência deslocado para a entrada da mercadoria, o que foi feito para beneficiar os Estados consumidores, possibilitando uma melhor distribuição da tributação incidente sobre os combustíveis, e que neste sentido este Conselho teria pacificado orientação no sentido da possibilidade da utilização dos créditos de frete quando o destino da mercadoria fosse o Estado da Bahia, e que teria sido neste sentido que esta 2ª CJF determinou a realização de diligência, na qual teria ficado claro que a maioria dos créditos estornados na autuação seriam legítimos. Que o valor total da imputação foi reduzido de R\$76.002,98 para R\$16.898,06, conforme aduz que se poderia ver em trecho da Diligência [fl. 620, *in fine*] que copia.

Conclui pedindo que a Infração 1 seja julgada improcedente, a Infração 2 seja julgada nos novos valores já reduzidos de R\$16.898,06, e a Infração 3 seja mantida cancelada.

Às fls. 634 e 635, a Assessoria Técnica da PGE/PROFIS emite o Parecer PGE/PROFIS – GEPEC nº 04/2006, expondo que o faz em atendimento a Diligência solicitada pela PGE/Profis. Em seguida o digno Diligente da PGE/PROFIS relata que o processo foi encaminhado a esta CJF para Relatoria e foi deliberado o seu encaminhamento em Diligência à fl. 608, com os dois pedidos que transcreve. Que então a ASTEC/CONSEF encaminhou a manifestação de fls. 614 a 621, tendo sido elaborada a planilha de fl. 620. Que o contribuinte manifestou-se às fls. 680 e 681, os autuantes não se manifestaram apesar de cientificados, e que os autos retornaram à PGE/PROFIS para emissão de Parecer. Que, contudo, a Representação da PGE/PROFIS entendeu que a Diligência determinada por esta 2ª CJF não fora suficientemente cumprida, uma vez que o resultado do demonstrativo de débito apresentado consignou como devidos valores anuais enquanto que a autuação originária apurara a Infração 2 em período diverso. Que, inobstante tal entendimento, verificava que não foram anexados, aos autos, os documentos apresentados pelo Recorrente após regular intimação para a diligência levada a efeito. Conclui opinando no sentido de que os autos deveriam retornar à ASTEC/CONSEF para as necessárias complementações.

À fl. 638 esta 2ª CJF, em pauta suplementar, deliberou no sentido de ser desnecessária a juntada de cópias dos documentos apresentados ao Auditor Fiscal estranho ao feito, por não existirem dúvidas sobre os valores por ele apurados. Decidiu pelo encaminhamento dos autos em Diligência à ASTEC/CONSEF apenas para que fosse elaborado demonstrativo de débito para a Infração 02 indicando, mês a mês, os débitos remanescentes após a exclusão dos valores comprovados pelo contribuinte.

Às fls. 640 a 642 foi acostado o Parecer ASTEC/CONSEF nº 052/2006. Neste Parecer o Diligente inicialmente relata o pedido desta 2ª CJF à fl. 638 e em seguida expõe que as diferenças então apontadas, em confronto com o seu levantamento anterior, se justificavam pelo fato de que o então Conselheiro Relator anteriormente solicitara, à fl. 608, a comprovação de aquisições interestaduais de serviços de transporte que tiveram como destino o estabelecimento do autuado localizado em Juazeiro/BA, *“tendo sido incluído o ICMS correspondente aos serviços de frete relativos ao transporte de álcool hidratado e álcool anidro, procedentes dos Estados de Pernambuco e de Alagoas, que não são beneficiados pela imunidade.”*. Em seguida, elabora demonstrativos fiscais separados para cada exercício de 1999 a 2003, cada demonstrativo contendo colunas relativas a cada mês, e em cada mês os valores relativos a frete interestadual comprovado, diferença apurada, e números de CTRCs.

O contribuinte e os autuantes foram cientificados do resultado da nova Diligência e do prazo de dez dias para se manifestarem, conforme documentos de fls. 645 a 647.

O Recorrente voltou a se pronunciar às fls. 650 a 653 inicialmente reproduzindo o teor da imputação 2 e, em seguida, aduzindo que naqueles termos foi autuado *“por ter feito crédito de ICMS referente à contratação de fretes de mercadorias com saídas subseqüentes não tributadas.”* Que no decorrer do processo buscou mostrar que haveria falta de fundamento da autuação mormente porque seu direito ao crédito decorreria de previsão legal, e que a premissa da autuação estaria equivocada porque as mercadorias transportadas sofriam tributação antecipada por substituição tributária. Que ratificando seu entendimento aduziu que este Conselho de Fazenda teria reconhecido o direito ao creditamento do ICMS oriundo da aquisição de serviços de transporte interno ou com destino ao Estado da Bahia, e que a maioria de seus créditos glosados adviria da contratação de serviços de transporte deste tipo, ou seja, realizados dentro da Bahia, ou com destino a este mesmo Estado. Que diante disto esta 2ª CJF deliberou pela conversão do PAF em diligência no sentido de que fossem apurados os valores dos créditos fiscais com destino ao estabelecimento dele, Recorrente, localizado em Juazeiro/BA, tendo sido elaborado o Parecer ASTEC/CONSEF nº 0038/2006, reduzindo o valor da autuação de R\$76.002,98 para R\$16.898,06.

Que, porém, no dia 03/10/2006 ele, Recorrente, recebeu nova intimação, agora do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0152/2006, com mudança significativa dos valores apresentados, e contendo

inconsistências na planilha apresentada, conforme exemplos de dados que traz às fls. 651 e 652. Diz que a diferença dos novos valores foi justificada no segundo Parecer por razões que causaram estranheza a ele, recorrente, e à fl. 652 reproduz tal trecho do Parecer [fl. 340]:

“As diferenças apontadas em confronto com o levantamento anterior justificam-se pelo fato de que o ilustre relator solicitou a comprovação a comprovação de aquisições interestaduais de serviços de transporte que tiveram como destino o estabelecimento do autuado em Juazeiro/BA (fl. 608), tendo sido incluído o ICMS correspondente aos serviços de frete relativos ao transporte de álcool hidratado e álcool anidro, procedentes dos Estados de Pernambuco e de Alagoas, que não são beneficiados pela imunidade.”.

Aduz que diante dessas afirmativas, indaga onde teria sido incluído o ICMS referido no texto. Que tendo em vista o aumento do valor do crédito tributário considerado, ele, Recorrente, acredita que o ICMS em questão foi incluído no valor da autuação, isto é, somado aos créditos glosados no Auto de Infração. Que não haveria razão, de cunho legal ou lógico, que justificasse a exclusão dos créditos de ICMS correspondentes aos serviços de frete relativos ao transporte de álcool hidratado e álcool anidro, porque: esses fretes tiveram como destino o estabelecimento dele, Recorrente, situado em Juazeiro/BA; esses serviços sofreram tributação do ICMS, o que gera créditos na sistemática de apuração do imposto; *“esses créditos quiçá se enquadram na justificativa capenga da autuação no sentido de desconsiderar créditos não vinculados operações subsequentes tributadas, uma vez que as operações com álcool hidratado e anidro são tributadas.”*

Conclui aduzindo discordar do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0152/2006, e pedindo que seja considerado o Parecer ASTEC/CONSEF nº 0038/2006, para efeito do julgamento por este Conselho.

À fl. 657 o digno Procurador do Estado Fernando Telles solicita que a Assessoria Técnica da PGE/Profis se pronuncie sobre a manifestação do contribuinte de fls. 650 a 653, acerca das inconsistências.

Em atendimento foi emitido o Parecer PROFIS/ASTEC/CSL nº 018/07, às fls. 658 a 660, no qual o Diligente expõe que o contribuinte alega que as planilhas de fls. 640 a 642 apresentam inconsistências, que seriam: a soma da coluna “Diferença” difere do montante apurado entre a “Soma valor autuado” e a “Soma Frete Comprovado”, para os exercícios de 1999, 2000 e 2001. Que o contribuinte não aponta inconsistências para os exercícios de 2002 e 2003. Que o sujeito passivo alega também que os valores constantes no Parecer ASTEC/CONSEF nº 0038/2006 sofreram acréscimos substanciais com a emissão do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0152/2006, objeto da análise.

O Diligente da PROFIS/ASTEC/CSL aduz que a diligência solicitada à ASTEC/CONSEF teve como objeto excluir da imputação 02 as parcelas referentes a aquisições interestaduais de serviços de transporte que tiveram como destino o estabelecimento localizado em Juazeiro/BA, e que tais exclusões deveriam estar comprovadas com CTRCs. Que, com efeito, na planilha elaborada pelo Diligente da ASTEC/CONSEF, referente ao exercício de 1999, na coluna “Frete interestadual comprovado”, consta no mês de janeiro o valor de R\$994,51, mas este mês não foi objeto da autuação na infração 02, à fl. 02 dos autos. Que, assim, este mês não deve constar da planilha no exercício de 1999. Que, em síntese, isto se aplica a todos os meses que não foram objeto da autuação. Que o mesmo fato ocorreu no exercício de 2000, referente ao mês de abril, no valor de R\$459,72. Que para os exercícios de 2001 a 2003 não foi constatada qualquer inconsistência. Que quanto à alegação do Recorrente no sentido de que no Parecer ASTEC/CONSEF nº 0152/2006 os valores sofreram acréscimo, entende que com base no quanto solicitado por esta 2ª CJF apenas foram excluídos os valores devidamente comprovados através dos CTRCs, estando os mesmos devidamente identificados.

Que, para maior clareza, elaborava novos demonstrativos ressaltando que as inconsistências apontadas pelo Recorrente não motivaram alterações no *quantum* apresentado anteriormente pelo Diligente. À fl. 660 esclarece que nos demonstrativos que apresenta os valores da coluna “Frete a estornar” referem-se ao ICMS sobre frete que foi comprovado através dos CTRCs.

O Diligente da PROFIS/ASTEC/CSL elabora demonstrativos indicando o débito mensal a ser lançado para os exercícios de 1999 a 2003 (fls. 659 e 660), cita o valor de ICMS e conclui expondo

que o total do débito a ser lançado para a Infração 2, após as exclusões efetuadas (no valor de R\$4.092,57), do débito de R\$76.002,98 originalmente lançado no Auto de Infração resta o total de R\$71.910,41.

A PGE/PROFIS, por intermédio do digno Procurador Fernando Telles, emite Parecer às fls. 661 e 662 inicialmente fazendo breve relato dos fatos contidos nos autos a partir da primeira manifestação da PGE/Profis e, em seguida, aduzindo que reitera toda a argumentação expendida no opinativo de fls. 600 a 605 relativa à rejeição da arguição da preliminar de decadência, e quanto ao improvimento do Recurso Voluntário em relação às Infrações 1 e 2, mas fazendo ressalva em relação ao montante a ser julgado procedente para a Infração 2. Afirma entender não ter ocorrido, nos opinativos da ASTEC, quaisquer das inconsistências apontadas pelo Recorrente em sua manifestação de fls. 652 e 653, uma vez que foram excluídos, apenas, os valores devidamente comprovados pelos CTRCs, estando estes devidamente identificados, remanescendo como devido para a Infração 2 o ICMS a recolher de R\$71.910,41, conforme Parecer exarado pela PROFIS/ASTEC/CSL às fls. 658 a 660.

Conclui opinando pela rejeição da preliminar de decadência suscitada, pelo improvimento do Recurso Voluntário em relação à Infração 01 e pelo provimento parcial do Recurso Voluntário em relação à Infração 2.

À fl. 663 o digno Procurador-Assistente da PGE/PROFIS, José Augusto Martins Júnior, emite Despacho ratificando o Parecer de fls. 661 e 662.

À fl. 664 esta 2ª CJF encaminhou o processo à Secretaria do Conselho de Fazenda para que o contribuinte fosse cientificado do conteúdo do Parecer da PROFIS/ASTEC/CSL, e para posterior encaminhamento à PGE/Profis para a emissão de Parecer jurídico conclusivo caso o contribuinte se manifestasse nos autos sobre o Parecer da PROFIS/ASTEC/CSL, e o contribuinte foi cientificado, conforme documentos de fls. 668 e 669.

O Recorrente novamente se pronunciou nos autos, às fls. 671 a 674, aduzindo que o Parecer emitido pela PROFIS/ASTEC/CSL não esclareceu o motivo da alteração substancial entre os valores da ASTEC/CONSEF, embora tenha explicado a diferença relativamente à coluna “Frete interestadual comprovado”, em comparação com as colunas “valor autuado” e “Diferença”.

Assevera que lhe causam dúvida tanto o fato de os dois últimos Pareceres da ASTEC/CONSEF e da PROFIS/ASTEC/CSL não terem feito referência aos documentos que foram solicitados a ele, Recorrente, quanto a menção contida no segundo Parecer ASTEC/CONSEF, que transcrevera em sua manifestação anterior. Aduz que a diligência solicitada por esta 2ª CJF e da qual decorrerá este segundo Parecer da ASTEC/CONSEF referira-se a que fosse considerado o creditamento do ICMS oriundo da aquisição de serviços de transporte interno e com destino à Bahia, e que no resultado da Diligência foi mantida a cobrança de valores a que ele, Recorrente, acredita fazer jus.

Diz que as divergências existentes entre os dois Pareceres da ASTEC/CONSEF tiveram conclusões diametralmente opostas, e que foram além de simples inclusão incorreta de períodos de apuração para efeito de contagem de créditos comprovados.

Conclui requerendo que se esclareça, definitivamente, se estão sendo considerados todos os créditos de ICMS oriundos da aquisição de serviços de transporte interno e com destino à Bahia, e que seja elaborado Parecer conclusivo exatamente nos termos determinados por esta 2ª CJF.

À fl. 678 o preclaro Procurador-Assistente José Augusto Martins Júnior emite Despacho em resposta à Diligência desta 2ª CJF (fl. 664), informando que a PGE/PROFIS já se manifestara formalmente sobre o Parecer ASTEC nº 018/07, conforme se verifica nos Pareceres de fls. 661/661 e 663, concluindo pelo Improvimento do Recurso Voluntário no que tange à Infração 1 e pelo Provimento parcial em relação à Infração 2, com estribo nas conclusões lançadas no Parecer técnico em análise. Conclui reiterando o Parecer de fl. 663, arrimado no opinativo de fls. 661/662.

O anterior Relator Conselheiro deste processo encaminhou o processo para nova análise em pauta suplementar e esta 2ª CJF, às fls. 681 e 682, deliberou pelo encaminhamento dos autos para nova Diligência à ASTEC/CONSEF, para que outro Auditor Fiscal estranho ao feito, desconsiderando as diligências anteriormente realizadas, reintimasse o Recorrente para reapresentar a comprovação das prestações e das correspondentes operações arroladas na Infração 2 nos demonstrativos de fls. 24 a 29; com base nas comprovações apresentadas, excluiu da Infração 2 os valores pertinentes às prestações interestaduais de serviços de transporte relacionadas a operações destinando ao estabelecimento do Recorrente as mercadorias gasolina, óleo diesel, querosene ou outro combustível cujo ICMS atinente às operações internas que fossem posteriormente ocorrer, na Bahia, já houvesse sido retido em fase anterior de tributação; álcool hidratado, ou álcool anidro, cujo frete houvesse sido pago pelo remetente (FOB).

Também foi solicitado que fosse elaborada uma planilha em que estivessem detalhadas as prestações cujos créditos foram excluídos da autuação. Nessa planilha deveria ser especificada a razão de cada exclusão. Caso essas exclusões acarretassem mudança do valor devido na Infração 2, deveria ser elaborado novo demonstrativo de débito mensal e do valor total remanescente para a Infração 2.

Atendida a solicitação, deveria o processo se encaminhado às partes e em seguida à PGE/PROFIS, para a emissão de Parecer conclusivo.

Às fls. 686 e 687 o Recorrente informa que por força de cisão parcial da empresa Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga – CBPI, houve imediata incorporação da parcela cindida ao patrimônio da empresa “ALVO” a partir de 01/05/2008, pedindo a alteração de seus dados cadastrais nesta SEFAZ, relativamente à nova Razão Social. Junta documentos às fls. 687 a 721.

Às fls. 723 e 724 consta o Parecer ASTEC/CONSEF nº 0021/2009, no qual novo Auditor Fiscal designado inicialmente relata os termos da solicitação desta 2ª CJF e em seguida expõe que intimou o contribuinte e depois de examinar a documentação apresentada elaborou novo demonstrativo mensal de apuração discriminando o valor das exclusões efetuadas em cada mês do período fiscalizado. Prossegue informando o total que excluiu em cada exercício de 1999 a 2001 e aduz que anexou ao seu Parecer as cópias da documentação que dão suporte às exclusões efetuadas, pelo que ao final o valor total de ICMS a ser lançado para a Infração 02 foi reduzido de R\$76.002,98 [valor originário do Auto de Infração] para R\$71.910,41.

O Diligente da ASTEC/CONSEF acosta documentos às fls. 725 a 751, dentre os quais o demonstrativo de débito mensal referente à Infração 2 à fl. 725 e os demonstrativos do levantamento fiscal realizado, citando os CTCs e os cálculo que resultaram nas exclusões, à fl. 726. À fl. 727, o Diligente acosta a Intimação que enviara ao contribuinte no sentido do atendimento da Diligência solicitada.

Cientificados autuantes e Recorrente do resultado da nova Diligência ASTEC/CONSEF, o contribuinte, preliminarmente identificando-se como “Alvo Distribuidora de Combustíveis LTDA – ALVO”, na condição de sucessora por incorporação parcial de Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, novamente se manifesta às fls. 757 a 759 inicialmente reproduzindo os termos da imputação 2 e aduzindo que nos termos do Auto de Infração ele, Recorrente, não poderia se ter creditado do ICMS incidente sobre os serviços de transporte, vez que as operações interestaduais com combustíveis seriam imunes. Que a premissa utilizada na autuação seria incorreta porque o STF há muito teria firmado entendimento acerca do disposto no artigo 155, X, “b”, da Constituição da República, no sentido de que o ICMS incide nas operações interestaduais de combustíveis, e de que tal incidência se desloca para o momento da entrada. Que por este motivo o processo foi encaminhado em diligência. Copia parte dos pedidos contidos no texto da solicitação de Diligência de fls. 681 e 682. Afirma que apesar da clareza dos termos, a Diligência não teria sido cumprida porque o Diligente teria feito demonstrativo englobando o total das exclusões efetuadas por mês, sem identificar quais operações foram objeto de revisão, e retificando o valor da autuação apenas em R\$4.092,57. Diz que o procedimento do “Perito”, ao que tudo indicaria,

seria aleatório, e que não estaria esclarecido porque os meses restantes não obtiveram o mesmo tratamento. Diz que no Parecer não haveria manifestação pericial positiva ou negativa sobre os temas solicitados pelo Relator; que a Diligência efetuada não teria eficácia, especialmente porque não teria sido especificada a razão de cada exclusão. Aduz que seu direito de defesa teria sido cerceado.

À fl. 771 a digna Procuradora da PGE/PROFIS Sylvia Maria Amoêdo Cavalcante emite Parecer ratificando o Parecer de fls. 661 e 662, já ratificado pelo Procurador-Assistente da PGE/PROFIS, e expõe que o recorrente, cientificado do resultado da Diligência solicitada por esta 2ª CJF, contra a mesma se insurgira mas sem apresentar qualquer elemento que sustentasse a sua irrisignação. Conclui acatando o resultado da Diligência apresentada pela ASTEC, e ratificando o Parecer já existente nos autos, pela procedência parcial da Infração 02 nos novos valores apurados.

À fl. 773 esta 2ª CJF, em nova sessão de pauta suplementar, deliberou pelo encaminhamento do processo para emissão de Parecer pela PGE/Profis, solicitando que fosse abordada a alegação de decadência, tendo em vista a Súmula Vinculante nº 08 do STF.

À fl. 776 a douta Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Drª Aline Solano Casali Bahia, emite Despacho encaminhando os autos ao gabinete do Procurador-Chefe da PGE/PROFIS.

À fl. 777 o digno Procurador-Geral do Estado, Dr. Rui Moraes Cruz, emite Despacho no sentido de que, tendo em vista a proposta de revisão de entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, deveriam os autos ser analisados de acordo com entendimento anteriormente adotado pela PGE/Profis, e aduzindo ser necessária a elaboração de minuta de projeto de lei com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas constantes do CTN.

Às fls. 778 e 779, a preclara Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé emite Parecer posicionando-se no sentido de que não se operou a decadência quanto ao lançamento em foco. Ratificou os Pareceres anteriores da PGE/Profis acerca do provimento parcial do Recurso Voluntário acatando-se os novos valores encontrados pela ASTEC para a Infração 2.

À fl. 730, a preclara Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, Paula Gonçalves Morris, emite Despacho acompanhado o Parecer de fls. 778 e 779.

À fl. 782 o processo foi redistribuído para esta Conselheira Relatora, tendo em vista o anterior Conselheiro Relator não mais integrar o quadro de Conselheiros deste Órgão Julgador.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas. O Recurso de Ofício refere-se à Infração 3, e o Recurso Voluntário refere-se às Infrações 1 e 2.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de Primeira Instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo em muitas ocasiões.

Assinalo ainda que, na situação em lide, na busca da verdade material as duas últimas diligências realizadas, seja pelo Diligente da Assessoria Técnica da PGE/PROFIS, seja pelo Diligente da ASTEC/CONSEF, encontraram os mesmos resultados para a Infração 02, indicando-se a cada mês, com a citação de números específicos dos CTRCs apresentados pelo próprio contribuinte, de

forma precisa o motivo de cada exclusão de débito tributário realizada, o que ao fim regularmente favorece o contribuinte, pelo que o sujeito passivo não tem lastro, nos dados dos autos, para argüir que qualquer forma de defesa lhe teria sido negada. Na realidade, tal como rotineiramente neste Conselho de Fazenda, e de forma específica neste processo, a busca da verdade material foi exercida de maneira exaustiva. Portanto, não acolho o posicionamento do contribuinte quanto a este ponto de cerceamento de seu direito de defesa por ser alegação desprovida de razoabilidade e sem base nos fatos processualmente documentados.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Ainda preliminarmente, quanto à argüição de decadência analisada nos autos deste processo, observo que esta foi alegada em relação a fatos geradores que culminaram na lavratura do Auto de Infração objeto da lide, lavrado em 15/12/2004, mas apenas em relação a fatos do exercício de 1999, dentre outros aspectos sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no artigo 150, §4º, do CTN. Os artigos 150, §4º, e 173, do CTN, estabelecem:

CTN:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, 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 artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

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.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, objeto da argüição de decadência, foram relativos a fatos geradores ocorridos no exercício de 1999 e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2005.

Assim, por este aspecto entendo que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 15/12/2004.

Quanto ao argumento, apresentado em sessão de julgamento, acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão C/JF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, 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:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, 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.”

No entanto, 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 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.”

Pelo exposto, voto pelo não acolhimento da alegação quanto a se ter operado a decadência.

No mérito, em parte merece reparo a Decisão recorrida.

Abordarei primeiramente a Infração 3, objeto do Recurso de Ofício.

Esta imputação trata de exigência de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$214.363,30, utilizado indevidamente, referente a mercadorias (álcool etílico hidratado carburante) adquiridas de outras Unidades da Federação, sujeitas ao regime de diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto, no período de abril de 1999 a março de 2003.

Quanto às parcelas relativas ao período anterior a novembro de 1999, após a prestação da informação fiscal o Fisco reconheceu a validade dos argumentos defensivos no tocante a que as operações com aquelas mercadorias encontravam-se no regime normal de apuração de imposto, pelo que era improcedente a cobrança de imposto pelo regime do diferimento. Com isto, o débito foi reduzido mesmo antes do julgamento de primeiro grau.

Contudo, conforme muito bem exposto pelo Relator *a quo*, autor do Voto Vencedor daquele julgamento, uma vez que em relação às operações realizadas nos demais meses objeto da imputação, os fornecedores do Recorrente detinham o direito, por força de Decisão judicial, de comercializar o AEHC utilizando o regime normal de tributação do ICMS, portanto sem a aplicação do Protocolo ICMS 19/99, o oro recorrente não poderia atuar como substituto tributário se o instituto da substituição tributária não se aplicava àquelas operações. Este entendimento se coaduna com decisões anteriores deste CONSEF, a exemplo do Acórdão C/JF nº 0067-12/05.

Assim, as operações interestaduais de aquisição de álcool etílico hidratado, antes de novembro de 1999, eram realizadas pelo regime normal de tributação. A partir de novembro de 1999, passaram à regência pelo Protocolo ICMS 19/99. Entretanto, a apuração do ICMS retornou à égide do regime normal nos Estados destinatários em razão de medida judicial interposta pelos contribuintes substituídos. Tendo em vista que as mercadorias ingressaram no estabelecimento no regime de tributação normal em face de cumprimento de ordem judicial, resta afastada a responsabilidade tributária do sujeito passivo, na condição de contribuinte substituto, por não ser

o causador da medida que afastou o regime de substituição tributária para os contribuintes que seriam substituídos. Nesta condição, a glosa do crédito fiscal implicaria afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

Entendendo assim, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto.

Prosseguindo na análise de mérito observo que, consoante já exposto neste voto, as Infrações 1 e 2 são objeto do Recurso Voluntário.

A Infração 1 trata de recolhimento e retenção a menos do ICMS no valor de R\$13.401,82, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, não incluindo a contribuição social do Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do Álcool Hidratado, no período de janeiro de 1999 a junho de 2000.

Conforme didaticamente já exposto no rico voto do Acórdão de primeiro grau, da leitura dos artigos 8º, II, “b”, da LC 87/96; artigo 23, II, “b”, da Lei Estadual nº 7.014/96, e do artigo 512-B, IV, “a”, do RICMS/BA, resta claro que deve ser incluído na base de cálculo da substituição o valor dos encargos a título de PIS/COFINS. Porém, ressalto, apenas a partir de 01/07/2000, e o período objeto da imputação é de janeiro de 1999 a junho de 2000, quando em vigor outro quadro normativo, motivo pelo qual assiste razão ao contribuinte quanto à improcedência da imputação 01.

Este Conselho já se posicionou a respeito desta questão nos Acórdãos CJF nº 0166-12/04; CJF nº 0435-11/05 e CJF nº 0448-11/05, todos prolatados em processos nos quais o sujeito passivo é a mesma empresa ora recorrente.

Por oportuno, transcrevo aqui o elucidativo voto do então Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, proferido no Acórdão CJF nº 0166-12/04:

VOTO

O cerne desta lide fiscal envolve a discussão em torno das parcelas referentes às contribuições federais, do PIS e da COFINS, sujeitas à antecipação pelo autuado, em relação às operações promovidas pelos postos revendedores de combustíveis. A questão é saber se a mesmas devem ou não ser incluídas na base de cálculo do ICMS estadual, devido por antecipação, de responsabilidade do remetente, distribuidor de combustíveis, como parcelas adicionais ao preço praticado pelo substituto mais a margem de agregação.

Ao analisar detidamente essa controvérsia, observo que à época dos fatos geradores, lançados no Auto de Infração, a legislação atinente àquelas contribuições federais determinava que a distribuidora de álcool etílico combustível recolhesse, por substituição tributária, o PIS e a COFINS devidos pelos postos revendedores. Essas duas contribuições, incidentes sob o faturamento, representavam custos que se agregavam ao preço final do produto comercializado pelos postos revendedores, de forma, o legislador do ICMS, nas normas dos Convênios nº 105/92 e Convênio nº 03/99, ao estabelecer a base de cálculo presumida, já considerava todos os componentes de custo da revenda do produto praticados pelo varejista além da margem de lucro.

A aplicação da MVA sobre o preço praticado pelo distribuidor, portanto, estabelece, de forma presumida, qual o valor que o consumidor irá pagar pela mercadoria, na etapa subseqüente de revenda. Neste preço de revenda encontram-se incluídas as contribuições acima citadas, pois a mesmas estão vinculadas ao faturamento do varejista e, portanto, previstas na base de cálculo presumida do ICMS. A circunstância do legislador federal ter deslocado a responsabilidade pelo cálculo e pagamento ao distribuidor não altera a natureza dessas contribuições, que irão repercutir no preço pago pelo consumidor, estando portanto já incluídas na margem de agregação do imposto estadual. O raciocínio torna-se claro se abstrairmos a existência da substituição tributária das contribuições, deslocando o cálculo e pagamento desses tributos federais ao próprio revendedor. Conclusão: instituída a substituição das contribuições federais, deslocando a responsabilidade para a distribuidora, não pode a carga tributária ser majorada, pois a modificação se deu apenas no nível da responsabilidade pessoal pela obrigação tributária, não se verificando, no caso, a criação de uma nova obrigação pecuniária, repassada pelo distribuidor ao revendedor. Essas afirmativas tornam-se mais robustas quando analisadas as alterações promovidas pelo Convênio ICMS nº 37/00, vigente a partir de 01/07/00, que ao proceder modificações nas margens de valor agregado, nas operações com combustíveis, refletiu as alterações na sistemática de cobrança das contribuições, em especial, a introdução da alíquota zero nas operações promovidas pelos revendedores varejistas e a majoração das alíquotas nas distribuidoras, como forma de compensação. Em consequência da fixação da alíquota zero, na etapa de revenda, promovida pelos postos varejistas, foi a MVA também reduzida, refletindo a exclusão daquelas parcelas do custo de comercialização do

álcool no varejo. A solução dessa lide, portanto, pressupõe a análise do fenômeno repercussão tributária, pois a base de cálculo presumida pelo legislador do ICMS contempla diversas parcelas do custo de revenda e a respectiva margem de lucro. Há que se observar, também, a própria evolução, no tempo, das normas tributárias, que refletem, com precisão, o acerto das argumentações da empresa recorrente. Assim, as parcelas objeto do Auto de Infração, envolvendo as contribuições do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor, pelas operações devidas pelos revendedores, já estavam incluídas na margem de agregação prevista na norma de substituição tributária do ICMS, prevista no art. 512-B, inc. IV, do RICMS/BA, que regulamenta a norma da Lei nº 7.014/96, contida no art. 23, inc. II, letra “b”. O Auto de Infração incide, dessa forma, em cobrança de ICMS em duplicidade, ou seja, a exigência fiscal incorre em “bis in idem”.

A Decisão de 1ª Instância, “data maxima venia”, ao se fundamentar no Acórdão CJF nº 0041-12/03, incorreu no erro de se ater à literalidade de uma norma, cuja interpretação não se esgota nas palavras do texto. Não há, em Direito, nenhuma situação em que o fato concreto e o texto da norma afastem a necessidade de confrontação pelo intérprete, de maneira que se possa fazer uma correta aplicação. No caso em questão, torna-se evidente que a aplicação do texto ficaria sem razão, se o julgador deixar de considerar que na definição de base de cálculo presumida estão incluídas inúmeras despesas vinculadas a operação de revenda, entre elas as contribuições federais. Daí que, partindo-se do texto normativo, há que se valer o intérprete das interpretações lógica (afastando as contradições), sistemática (adotando uma visão de conjunto do direito e dos fatos) e teleológica (compreendendo o fim ou objetivo da norma), sob pena de não adequar o direito posto ao caso concreto. A Decisão recorrida limitou-se à interpretação gramatical e isolada do texto normativo, acompanhando Decisão paradigma que padece dos mesmos erros.

Razão assiste, portanto, ao recorrente, de forma que meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Nestes termos e por estas considerações, concluo ser improcedente a imputação 1, e voto pela modificação da Decisão recorrida, dando-se provimento ao Recurso Voluntário em relação a esta acusação fiscal.

Resta analisar, neste voto, a imputação 2. Esta trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$76.002,98, referente a serviço de transporte interestadual, ou intermunicipal, não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributada, no período de fevereiro de 1999 a janeiro de 2003.

Esta imputação foi inicialmente julgada integralmente procedente pela Decisão *a quo*.

Naquela Decisão o digno Relator expôs, em seu voto:

(...)Nesta situação, a legislação tributária determina que nas prestações interestaduais de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o ônus do valor correspondente ao crédito. (...)

No Parecer de fls. 600 a 605, já mencionado neste voto, o ilustre Procurador pronuncia-se no mesmo sentido, entendimento com o qual também me alinho.

Ao ser analisado este processo pelo anterior Conselheiro Relator, que o submeteu a apreciação em pauta suplementar, esta 2ª CJF deliberou pela conversão do PAF em diligência para que fossem verificadas quais as aquisições interestaduais que, comprovadamente, foram destinadas à Bahia, para que estas fossem excluídas do levantamento fiscal originário. Após a realização de quatro diligências, o pedido foi devidamente atendido, e foram excluídas, mês a mês, apenas as operações de aquisição que, conforme dados dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário e de Cargas – CTCRs apresentados pelo Recorrente, foram destinadas à Bahia.

Assim, restou parcialmente procedente a imputação 02, no valor de R\$71.910,41, conforme demonstrativos de fls. 659/660, e de fls. 725/726, pelo que mereceram guarida, em parte, as alegações do Recorrente em relação a esta imputação.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, este em relação às imputações 01 e 02 do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (quanto a decadência)

Em que pese o embasado voto da i. relatora, peço “*venia*” para discordar quanto ao seu posicionamento em relação à questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário.

Foi suscitada pelo recorrente e essa e. CJF a questão da decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo consta nos autos, os fatos geradores ocorreram em 1999 a 2003 e a autuação foi lançada somente em 25.12.2004, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de**

matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer de fls. 218 e 219.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 239, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entra a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispendo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em

que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para concluir que as ocorrências datadas antes 25.12.1999 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com o voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269356.0025/04-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$71.910,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – DIVERGENTE
(Preliminar de Decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS