

A. I. Nº - 269277.0001/12-3
AUTUADO - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.
AUTUANTE - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 30.10.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0248-04/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, relativo ao imposto incidente sobre o serviço de transporte de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP. Preliminares rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/2012, reclama ICMS no valor de R\$454.827,78, acrescido da multa de 60%, apurado mediante acusação de *“Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo”*. Período de jan/02 a mar/04.

O autuado interpõe impugnação, às fls. 137/150. Inicialmente, descreve a atividade da empresa qual seja de distribuição de Gás Liquefeito derivado de Petróleo (“GLP”) e derivado de Gás Natural (“GLP/GN”). Atualmente, subsidiária da Petrobrás Distribuidora S.A. (“BR”).

Afirma cumprir as obrigações fiscais e que a acusação fiscal relacionada com a suposta utilização indevida de créditos de ICMS, na condição de destinatária de mercadorias, relativos a frete preço CIF, devidos em razão de serviço de transporte efetuado por meio de empresa contratada, não prospera. Cita decisão da 2ª CJF, na qual decretou nulidade do Auto de Infração: *‘o recorrente foi acusado de ter utilizado indevidamente, na condição de destinatário de mercadorias, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete a preço CIF, com serviço efetuado por empresa transportadora, por transportador autônomo ou pelo próprio remetente. Contudo, (...) o cerne da questão era a existência de mercadorias sob o regime de substituição tributária, embora nenhuma menção tenha sido feita a esse respeito no Auto de Infração e seus anexos’* (docs. 02, 03 e 04) fls. 157/173 – Auto de Infração nº 298926.0001/08-2. Relata que a descrição dos fatos, os anexos do Auto de Infração e o enquadramento legal não permitiram a determinação com segurança da infração imputada, motivo ensejante para o refazimento da ação fiscal decretada pela 2ª CJF do CONSEF.

Alega a simples reprodução de Auto de Infração lavrado anteriormente. A presente peça em nada diverge dos Autos de Infração nºs 269277.0001/07-7 e 298926.0001/08-2, cujos lançamentos foram considerados nulos pelo órgão competente.

Suscita nulidade diante da falta de subsunção dos fatos à descrição da infração, ao afirmar a ausência de correlação entre a descrição da infração e o fato jurídico inerente à acusação fiscal. Pede o refazimento da ação fiscal quantas vezes forem necessárias, até que não reste nulidade perpetrada pela acusação.

Ressalta a fragilidade do auto de infração, dada a utilização de infração diversa, a cada novo lançamento tributário. Elabora quadro resumo para evidenciar os Autos de Infração lavrados, com a descrição da infração e enquadramento legal.

Explica a lavratura do Auto de Infração, conforme a fiscalização, por ter *“utilizado de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas ou não tributadas, cuja*

prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo”. Rebate tal acusação, pelo fato das operações em comento **não** são “*isentas ou não tributadas*”.

Enfatiza que imposto está sujeito ao regime de substituição tributária, mas não está amparado por “*isenção ou não incidência*”, numa breve leitura das notas fiscais. Assim, há comprovação acerca da motivação incorreta da imputação. Observa, também, que as normas adotadas para capitular a infração não guardam qualquer relação com o fato em questão. Entende-se, dessa forma, que as operações não são isentas e não-tributadas, sendo incorreta a descrição da infração, de modo a ofender diretamente o art. 142 do CTN.

Ressalta a vigência do princípio da tipicidade cerrada, de forma que o enquadramento do fato à hipótese normativa deve ser completo, para o surgimento da subsunção e, por conseguinte, dos efeitos jurídicos da incidência tributária. Descreve trecho da obra do jurista Paulo de Barros Carvalho (in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 19ª edição, São Paulo, 2007, pp. 278/279 – destaques da Impugnante), e o art. 18, inciso II do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Esclarece a impossibilidade de determinar a natureza da infração através da leitura da descrição da infração, sendo cristalina a nulidade do lançamento. Segue com sua explanação ao mencionar que “o Auto de Infração deve ser devidamente embasado em provas que comprovam o fato gerador reclamado, o que nitidamente não ocorreu no presente caso, uma vez que no presente lançamento houve a menção de suposta ‘isenção’ ou ‘não incidência’ que certamente não dizem respeito à suposta infração cometida”.

Alega preliminar de decadência, conforme o art. 150, §4º, do CTN, com intuito de extinguir o crédito tributário da Fazenda Pública Estadual decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, para a homologação a constituição do mencionado crédito, contado da ocorrência do fato gerador sem qualquer pronunciamento expresso da autoridade administrativa competente. Assim, se opera a homologação tácita da atividade do contribuinte. Tal alegação consiste alcançar o período fiscalizado. Afirma ter recebido intimação em 01/10/2012, ultrapassando a data de 09/04/2009, considerada Termo *ad quem*, para a notificação do contribuinte a promover o recolhimento da exigência fiscal. Cita ensinamento de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 234) e decisão do STJ (Resp 723733; Ministro Relator Luiz Fux, Julgado 12.08.2009; Publicado 18.09.2009).

Ressalta, ademais, que “a única acusação feita foi no sentido da ausência de pagamento da exigência fiscal, sem jamais ter sido cogitada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Pede a improcedência do lançamento (art. 150, §2º, do CTN), nos termos do art. 156, V, do CTN.

Alega, ainda, quanto à regularidade dos créditos apropriados. Suscita o reconhecimento da apropriação dos créditos pela Junta de Julgamento. Reafirma o equívoco da infração contida no Auto de Infração, pela utilização de ‘*crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas ou não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo*’.

Enfatiza a prestação interna de serviço de transporte de cargas, destinada a contribuinte do imposto estabelecido no mesmo Estado, não ser isenta ou não tributada de ICMS. Apresenta documentos, **doc. 05**, para afastar a presunção equivocada da acusação fiscal. Declara, ainda, que nessas operações, o autuado pagou pelo serviço de transporte e pelo ICMS incidente sobre a respectiva prestação de serviço. Logo, possui o direito de utilizar o crédito fiscal, como forma de preservar a regra da não-cumulatividade.

Esclarece que o valor do frete compõe a base de cálculo do ICMS, por ser custo atinente à operação devidamente tributada. Então, não poderia a fiscalização glosar os créditos do ICMS, nem penalizar o autuado, conforme dispõe o art. 54, I, “b”, do Regulamento do ICMS da Bahia de 1997, transcrito a fl. 148.

Para o impugnante, o valor do ICMS pago incidente sobre a prestação de serviços de transporte, possui o fim de viabilizar a comercialização da mercadoria. Daí, surge o direito ao crédito fiscal, em face da regra da não-cumulatividade. Para demonstrar esse fato, apresenta Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Carga - CTRC (**doc. 06**), para atestarem a prática de operações no período, dentre aquelas objeto do Auto de Infração. Assim, confirma a impossibilidade de glosa dos créditos inerentes a essas operações, posto que compõem a base de cálculo do ICMS.

Menciona a existência de duas situações a serem analisadas para o deslinde da questão:

“1) operações em que a Impugnante remete suas mercadorias para postos revendedores que irão comercializá-las junto ao consumidor final mediante transporte a preço CIF, se responsabilizando pela entrega das mercadorias no estabelecimento do comprador e arcando com o custo total do serviço de transporte, inclusive o ICMS;

2) operações em que a Impugnante apenas transfere suas mercadorias entre suas filiais localizadas no Município de São Francisco do Conde/BA e no Município de Simões Filho/BA. Neste caso, a filial de Simões Filho/BA, na condição de destinatária das mercadorias, arca com todas as despesas relacionadas ao transporte”.

Afirma que, em ambas as situações, foram pagos pelo autuado, não só o serviço de transporte, como também o ICMS incidente sobre a prestação de serviço. Por isso, é exercício de direito a utilização do crédito fiscal. Justifica tal exercício, em virtude do recolhimento do ICMS, por substituição tributária incidente sobre a mercadoria adquirida, pelo contribuinte autuado, da empresa Petróleo Brasileiro S/A, retido no ato da sua retirada. Operação fiscal a ponto de não eximir o autuado de recolher o ICMS incidente sobre o serviço de transporte da mercadoria.

Reafirma o entendimento a respeito do frete, como verdadeiro insumo com possibilidade de creditamento, motivo pelo qual a presente autuação fiscal, não se fundamenta, diante da ofensa à regra da não-cumulatividade do ICMS. Logo, não há impedimento para a utilização dos créditos de ICMS, razão pela qual deverá cancelado, de forma integral, o Auto de Infração.

Por fim, requer que as próximas intimações sejam feitas no endereço Rodovia BA 523, Km. 04, Lote 03, CEP nº 43900-000, Bairro Caipe, no Distrito de São Francisco do Conde, Mataripe/BA, sob pena de nulidade.

O autuante em sua informação fiscal, fl. 218, declara a lavratura do Auto de Infração, após ter sido sanado o erro formal apontado no Acórdão nº 0062-12/08, por falta de intimação do contribuinte, no qual se chegou à nulidade devido ao procedimento, fato este, sanado na presente autuação.

Opina pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

Em que pese a ocorrência de Resoluções do CONSEF apontando vício formal, Acórdãos: 0062-12/08 e 0064-12/12, respectivamente, de 26/03/2008 e 26/03/2012, terem sido pela nulidade dos respectivos lançamentos tributários anteriormente constituídos sob o mesmo fato, o presente PAF constitui lançamento tributário, após lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 05/07/2012, e regular intimação do autuado, em 09/07/2012, fls. 5/6, com intuito de proceder à glosa de crédito fiscal, decorrente do uso indevido do ICMS relativo ao frete de mercadorias submetidas ao Regime da Substituição Tributária.

Em virtude da impugnação ao fato jurídico imputado, com a apresentação de cópias de documentos fiscais pelo sujeito passivo, fls. 174/205, verifica-se o enquadramento do fato à hipótese normativa, de modo a ocorrer a subsunção e, por consequência, os efeitos jurídicos da incidência tributária, bem como o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, através da interposição de sua peça impugnativa, na qual discorre sobre o regime jurídico tributário conferido às operações de frete, sob as modalidades CIF e FOB. Portanto, o fato imputado foi

compreendido pelo impugnante. Logo, não acolho o pedido de nulidade devido à ausência de correlação entre a descrição da infração e o fato jurídico inerente à acusação fiscal, em função da preclusão lógica apresentada.

Afasto o pleito sobre nulidade em decorrência do instituto da decadência, no âmbito administrativo tributário, com fulcro no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional – CTN, pelas seguintes razões. Primeiro, em caráter geral, consoante mencionado artigo do CTN, há previsão do prazo de homologação na Lei Estadual nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, no seu art. 28, que, assim, estabelece:

“Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

(...)”

Segundo, porque, na espécie, tendo em vista as resoluções de decisões definitivas acima mencionadas, nas quais foram declaradas nulidades, o art.173, inciso I, do *Codex* Nacional, dispõe:

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

(...)

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”.

Em virtude da lavratura do auto de infração em epígrafe, em 28/09/2012, com ciência pelo sujeito passivo, em 03/10/2012, através do Termo de Intimação (fl. 135) não há como operar o instituto da decadência tributária pretendida.

Na questão ora posta, equivocou-se o impugnante ao estabelecer equivalência entre as operações efetuadas sob o Regime da Substituição Tributária com aquelas relacionadas com ‘isenção’ ou ‘não incidência’, pois o regime citado encerra a fase de tributação como impõe a Lei nº 7.014/96, art. 9º.

Nos autos, através dos documentos acostados (fls. 174/205) evidencia-se o transporte de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, mercadoria sujeita à substituição tributária. A utilização do crédito fiscal do ICMS decorrente do respectivo serviço, independentemente da sua modalidade, é vedada pelos artigos 94 e 95, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia 1997 - RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997:

“Art. 94. Nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto anteriormente cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

(...)

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição expressa em contrário.

Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

I - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

(...)

b) por transportador autônomo, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS como 'Outros créditos', fazendo-se referência, no campo 'Observações', à Nota Fiscal que o originou;

(...)

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea 'b' do inciso anterior.

Nesse sentido, também, é defeso, pelo art. 356 do RICMS/97, o uso de crédito fiscal.

Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária". (grifo acrescido)

Assim, é pertinente o lançamento tributário, elaborado pelo autuante.

O fulcro da interposição defensiva consiste na explanação do regime tributário relativo ao serviço de transporte, não aplicável à espécie de mercadoria comercializada, com fim de tornar válido o uso de créditos fiscais. Destarte, a alegação do descumprimento da norma a respeito da não cumulatividade não possui fundamento. Ademais, esse órgão não possui competência para afastar a aplicação da Legislação Tributária Estadual, bem como, de decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em consonância com o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269277.0001/12-3**, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$454.827,78**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - RELATOR