

PROCESSO - A.I. Nº 206910.0004/02-2  
RECORRENTE - SHELL BRASIL S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0060-02/03  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 28.05.03

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0237-11/03

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES TRIBUTÁVEIS PELO IMPOSTO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Em se tratando de operações de vendas interestaduais de combustíveis, sujeitas à substituição tributária, o direito ao crédito fiscal do imposto incidente sobre o serviço de transporte é do estabelecimento adquirente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES COM ÓLEO DIESEL. RECOLHIMENTO A MENOS. O cálculo da antecipação nas operações de vendas internas deve ser feito com base nos preços atribuídos para cada município conforme previsto na legislação. Infração caracterizada. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, através de seus representantes legais, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0060-03/03. da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que considerou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado.

As infrações apontadas na peça vestibular foram as seguintes:

- 1) Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias, com saídas subsequentes tributadas, relativas ao período de janeiro a novembro de 1997, no total de R\$126.246,64, conforme demonstrativos às fls. 10 a 40.
- 2) Recolhimento a menor do imposto, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro a dezembro de 1997, no valor de R\$26.949,68, conforme demonstrativos às fls. 41 a 151.

O autuado no prazo regulamentar ingressou com defesa às fls. 155 a 165 dos autos por intermédio de advogados legalmente constituídos, argüindo preliminar de nulidade pela falta de requisitos legais no Auto de Infração, onde alega que a planilha elaborada pelo autuante é uma consolidação de parcelas de débito, sem esclarecer a origem dos valores. Disse que os dispositivos indicados não guardam correlação com as ocorrências em que são acusadas do cometimento no referido Auto de Infração. Argui que o autuante sequer examinou a escrita fiscal do autuado para constatar se havia crédito acumulado. Alega que a indicação dos dispositivos foi feita de forma genérica e que dessa forma dificultou a compreensão da autuação.

Considera que as omissões e equívocos ocorridos no lançamento invalidam o Auto de Infração e aponta a falta dos requisitos formais exigidos para o lançamento do crédito tributário, citando o § 1º do art. 129 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), e argúi que tal fato importou em restrição ao contraditório e a ampla defesa do autuado. Discorreu sobre os aludidos princípios, além de citar o Princípio da verdade material e requereu a Nulidade do Auto de Infração.

No mérito, discordou do entendimento do autuante de que não poderia se creditar dos valores relativos à prestação de serviços de transporte de combustíveis derivados de petróleo em operações interestaduais, pelo fato de tais produtos terem sido remetidos para outros Estados sem a incidência do ICMS, em virtude da imunidade prevista no art. 155, X, “b”, CF/88, alegando que às prestações do serviço de transporte nas operações interestaduais dos combustíveis, não se aplicam aos dispositivos do art. 155, § 2º, inciso II, “a” da CF, sob o argumento de que a prestação do serviço não estaria beneficiada pela isenção ou não incidência. Afirma que não pode ser exigido o estorno do crédito da prestação do serviço de transporte por que se trata de uma prestação tributada.

Argúi ainda que a Lei nº 87/96 prevê que a prestação do referido serviço é tributada e a operação com combustível é que tem a imunidade. Cita Julgados do STF, sobre decisões de Recursos conhecidos e providos acerca de discussão sobre a incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual apesar da operação de venda ser imune, concluindo com base na jurisprudência citada que, tendo havido incidência e pagamento do ICMS sobre os serviços de transporte, seria devido o aproveitamento dos créditos em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Concluiu requerendo a insubsistência da autuação.

O autuante esclareceu na informação fiscal prestada às fls. 192 a 193, que relativo ao argumento de que não houve entrega de documentação a prova estava na fl. 203, e quanto à devolução de documentos arrecadados pela fiscalização à fl. 204 dos autos.

No mérito, disse que nenhum documento foi apresentado para contestar a autuação, tendo o sujeito passivo discorrido sobre os dispositivos legais que fundamentaram a ação fiscal.

Justifica a autuação alegando que os documentos fiscais refletiam vendas de óleo diesel para municípios baianos em valores inferiores ao devido, face à antecipação feita a menos, por ter utilizado como preço base o município de Santo Amaro, e não ter tomado por base o preço estipulado para os municípios destinatários do produto, como determinava a legislação da época do fato gerador. E quanto à glosa dos créditos relativos ao item 1, alegou que teria decorrido do fato da operação referente a mercadoria ter sido vendida sem tributação (imune) para outros Estados, com retenção e recolhimento para a unidade federada onde está situado o destinatário que é quem deve arcar com os créditos em favor dos contribuintes adquirentes. Concluiu que por isso, não enseja direito ao crédito para o vendedor no Estado da Bahia, conforme artigo 97, inciso II, do RICMS/97.

Cita julgamentos deste CONSEF relativo à prestação de serviço de transporte na venda de combustível para outros Estados, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 980/2001 e CJF 0218-11/02, relativos a outros Autos de Infração lavrados contra a própria empresa, todos anexados à informação fiscal as fls. 194 a 202.

Houve nova manifestação do autuado em razão da juntada de novos elementos aos autos por ocasião da informação fiscal, à fl. 212, no qual, requereram a juntada aos autos das cópias do livro Registro de Apuração do ICMS, frisando, que no mesmo está comprovada a existência, no período autuado, de saldo credor na conta gráfica do estabelecimento capaz de absorver a integralidade dos valores exigidos no Auto de Infração.

O autuante, por seu turno, manteve o seu procedimento pela procedência, por entender que o autuado nada trouxe ao processo que pudesse descharacterizar a ação fiscal. Frisou que a autuação está fundamentada na tributação do óleo diesel com base de cálculo inferior a devida e apropriação indevida de crédito fiscal em prestações de serviços de transportes relativos a operações com combustíveis para outra Unidade da Federação.

O julgamento de 1<sup>a</sup> Instância rechaçou a preliminar de nulidade entendendo que não houve cerceamento à defesa ampla do sujeito passivo e do contraditório por estar o Auto de Infração acompanhado dos demonstrativos analíticos com bastante clareza e segundo consta à fl. 203 que o contribuinte recebeu cópia de todos eles, afirmativa essa não contestada pelo autuado. Assevera que não se verifica a ocorrência de nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

Relativo ao mérito, quanto à infração 1 considerou que os conhecimentos de transportes estavam vinculados a operações de vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (combustíveis) para outros Estados, cuja substituição será feita pelo destinatário nas operações subsequentes através de GNRE, o que dá o direito ao destinatário de se creditar do imposto. Cita o art. 95, II e o 97, II, “b” do RICMS/97, que veda expressamente o crédito sobre os serviços de transportes interestaduais e intermunicipais, quando não houver vinculação com operações de comercialização tributadas. Manteve como certo o procedimento fiscal julgando este item procedente.

Referente à infração 2, cuja infração é de que houve recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, por ter o autuado tomado por base o preço no município de Santo Amaro, quando deveria utilizar o preço estabelecido para cada município destinatário, e ressaltou que o autuado não apontou qualquer erro nos números encontrados pela fiscalização.

Fez referência ainda aos Julgados trazidos ao processo pelo autuante na informação fiscal dos Acórdãos CJF nº 0970/01 e CJF nº 0218-11/02, que foram considerados subsistentes de outro Auto de Infração em nome do autuado, contendo os mesmos fatos, cujo autuado ao tomar conhecimento, retornou aos autos à fl. 212, mas não refutou esse fato, limitando-se a juntar cópias do RAICMS, e alegou que o saldo credor da conta absolia o crédito tributário exigido no processo em comento.

E quanto à pretensão do contribuinte do valor exigido neste processo ser compensado com os créditos acumulados na sua conta corrente fiscal, ressaltou que o procedimento a ser adotado pelo contribuinte estar previsto no art. 108, II, “c” e parágrafo 2º do RICMS/97. Concluiu pela Procedência do Auto de Infração.

O autuado interpôs Recurso Voluntário ao tomar ciência da Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, através de seus representantes legais, respaldado na legislação processual vigente, aduzindo as seguintes razões:

1. que os créditos tributários exigidos na ação fiscal relativo a janeiro a dezembro de 1997, foram objeto de recolhimento nesse período e a compensação foi feita na forma do art. 116 § 1º, I, do RICMS/97, e o prazo seria de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, citando o art. 89 do RICMS/BA e o art. 150 § 4º do CTN.
2. alega decadência do crédito relativo aos meses anteriores a setembro/97, quando da lavratura do Auto de Infração que ocorreu em outubro de 2002.
3. argui que a prestação do serviço de transporte é tributada e que não se aplica a este caso a regra que prevê o estorno do crédito quando ocorre isenção ou não incidência do ICMS.

Afirma que não se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN é contrariar o Princípio Constitucional da Não Cumulatividade do imposto. Cita o arts 28 e 29 da Lei Complementar nº 87/96.

4. aduz a existência de decisões em Tribunais Superiores reconhecendo a autonomia da tributação na prestação do serviço de transporte e a autonomia da tributação nas operações de vendas. Acrescenta que o estorno não tem previsão constitucional no que se refere às prestações dos serviços de transportes, e a determinação contida no § 2º do art. 155 se refere, apenas, às operações.
5. assevera que o art. 155, § 2º da CF, impede a tributação do ICMS quando da saída dos combustíveis do Estado remetente consagrando o princípio da tributação pelo Estado de destino.
6. alega inexistência da infração 2, e diz que o autuante indicou dispositivos genéricos da legislação baiana. Assegura que no período autuado, a refinaria era substituta tributária nas operações com óleo diesel, conforme o art. 512 do RICMS/BA.

Conclui a peça recursal requerendo reforma da Decisão para que seja reconhecida a alegada decadência dos créditos relativos ao período até 30/09/97 e a insubsistência da autuação.

A PROFAZ à fl. 268 dos autos após discorrer as infrações, e o julgamento recorrido, analisou o mérito do Recurso Voluntário afastando a decadência arguída quanto ao item 1. Na análise do mérito considera que na operação interestadual de venda de combustível sujeita ao regime da substituição tributária, cabe ao destinatário o crédito fiscal do imposto, pois é o mesmo responsável pelo recolhimento do imposto. E observa que o art. 95 inciso II do RICMS-BA não ampara o direito ao crédito como sustenta o recorrente.

Referente ao item 2, aduziu que a alegação do recorrente de que não houve fundamentação legal e a tipificação da infração e por que os dispositivos tidos como infringidos foram os arts. 56 e 124, I do RICMS/96 e RICMS/97, considera que não obstante tenha havido uma inadequação na tipificação da infração, não influenciava na lide, em face da regra do § 1º do art. 18 e o art. 19 do RPAF/99, por que a infração estava descrita devidamente nos autos e o enquadramento legal estava previsto no art. 61, inciso I do RICMS. Concluiu que as razões do recorrente se revelaram inaptas para modificar o julgamento e opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente, analisando as razões aduzidas no Recurso Voluntário, cabe a apreciação da preliminar de decadência arguída sob o fundamento deste instituto alcançar os créditos fiscais relativos aos fatos geradores ocorridos de janeiro até setembro de 1997, em razão da autuação ter ocorrido em 2002.

Alega o recorrente que se trata de imposto sujeito ao lançamento por homologação ao teor do § 4º, 150 do CTN o que teria decaído o direito da Fazenda Estadual exigir o aludido crédito.

Contudo, não assiste razão o argumento do recorrente tendo em vista que o art. 90 do RICMS/89 está em conformidade com o disposto no art. 173, inciso I do CTN, ao dispor que após cinco anos contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento do contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento. De outro modo, vige a regra do art. 965 do RICMS-BA ao dispor sobre a decadência, adotando a disposição literal do art. 173 do CTN *verbis*:

*art. 965 – o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado:*

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

Logo, afastada a decadência como se manifestou a representante da PROFAZ no Parecer exarado neste processo.

Quanto ao mérito, cabem fazer algumas considerações relativas às infrações objeto do presente Recurso. A primeira infração refere-se à operação interestadual de combustível em que houve a apropriação do crédito do serviço de transporte interestadual pelo autuado. Ocorre que as operações interestaduais com combustíveis estão amparadas por imunidade. E a segunda infração se refere à operação interna onde ocorreu à venda de óleo diesel que tem tributação normal, através da sistemática da substituição tributária e a base de cálculo conforme dispõe o art. 61, inciso I, do RICMS-BA.

Passo ao exame do item 1. Verifico que o recorrente alega que não se aplica o estorno do crédito quando ocorre isenção ou não incidência do imposto. Argui o princípio da não cumulatividade. E insiste com o argumento de que há autonomia da prestação do serviço de transporte e da operação de venda.

Ocorre que a glosa do crédito fiscal relativo à prestação do serviço de transporte interestadual nas operações de saídas de mercadorias com combustíveis, decorrem do fato de serem estas operações imunes, consoante o disposto no art. 155, inciso X, “b” da CF/88.

O regulamento vigente cuidou de vedar o crédito fiscal relativo ao serviço de transporte quando vinculado a operações isentas ou não tributadas nas saídas interestaduais, conforme dispõe o art. 97, II, “b” do RICMS/97.

De outro modo, verifico que o recorrente não contesta os valores, nem os números dos documentos constantes dos demonstrativos de fls. 10 a 40 dos autos, não obstante tenha alegado na defesa acerca da origem dos valores, alegando que o autuante não escreveu uma linha explicando. Mas, como se vê à fl. 204 dos autos o Termo de Devolução dos Livros e Documentos estão a indicar os documentos que embasaram os levantamentos elaborados pelo autuante. Portanto, não logra êxito o recorrente quando argumenta a prestação do serviço de transporte é tributado porque a regra do art. 155, § 2º, inciso II da CF, trata das operações de vendas interestaduais e ao prevê o estorno do crédito quando ocorre a isenção ou não incidência.

O caso em tela trata-se de prestação de serviço de transporte vinculado a operações de vendas interestaduais de combustíveis onde, o crédito é do Estado de destino, uma vez que a prestação de serviço de transporte é uma parcela que já compõe a base de cálculo das operações com combustíveis, sujeitas ao regime de substituição tributária, e assim sendo o remetente deve fazer a retenção do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com o produto, e, portanto o crédito é do estabelecimento adquirente, estando correto a glosa do crédito conforme preceitua o art. 95, II do RICMS/97.

Quanto à infração 2, que resulta de recolhimento a menos na saída de óleo diesel do estabelecimento do recorrente, ao efetuar as vendas internas deve proceder ao cálculo da antecipação com base no preço adotado por cada município conforme determinava a legislação vigente. E o cálculo foi efetuado tomando por base o município de Santo Amaro como acusa a peça vestibular.

Relativo aos cálculos constantes dos demonstrativos de fls. 41 a 151 dos autos que o recorrente apenas argui a insubsistência, alegando que a indicação dos dispositivos de maneira vaga trata de determinação de base de cálculo de imposto e afirma que no período autuado no caso das operações com óleo diesel a refinaria era substituta tributária e cita o art. 512, e apenas argui que o fundamento legal não corresponde à descrição dos fatos.

Tal argumento não merece ser acolhida, por conforme o disposto no art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equívale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal e o que dispõe o § 1º do art. 18 do RPAF/99, como indicou a representante da PROFAZ no Parecer exarado às fls. 268 e 269, com o qual concordo e adoto com fundamento para afastar os argumentos do Recurso que se mostraram incapazes de modificar a Decisão recorrida.

Neste caso, a base de cálculo prevista no RICMS/97 é a consignada no art. 61, inciso I, que tem previsão legal no art. 41 da Lei nº 7014/96.

Deste modo considero que o Julgado de 1ª Instância não comporta a pretendida reforma pleiteada pelo recorrente.

Assim, diante da apropriação indevida dos créditos na prestação de serviço de transporte nas operações com mercadorias não sujeitas à tributação subsequente no caso do item 1, e o cálculo de antecipação efetuado a menos nas operações intermunicipais com óleo diesel do item 2, mantendo a Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206910.0004/02-2, lavrado contra SHELL BRASIL S/A, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$153.196,32, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PROFAZ