

A. I. N.º - 269200.0016/03-0
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA
ORIGEM - INFRAZ F. SANTANA
INTERNET - 16. 03. 2005

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0070-04/05

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ÓLEO DIESEL DO ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. RETENÇÃO DO IMPOSTO A MENOS. A lei atribui ao industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, bem como o imposto relativo aos serviços prestados, sendo que a retenção deve ser feita com base no preço bomba da cidade para onde o produto foi transportado. Infração caracterizada em parte, tendo em vista a realização de diligência fiscal que possibilitou a redução do valor do débito autuado. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) REFERENTE A CRÉDITO PRESUMIDO NAS OPERAÇÕES DE VENDAS DE ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. Restou comprovado que se tratava de crédito fiscal apropriado a menor no período anterior. Infração elidida. b) REFERENTE A SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL A PREÇO CIF. Nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Infração caracterizada. c) FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO. O autuado comprova em parte a legalidade do crédito em questão. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/03, exige ICMS, no valor de R\$ 90.761,57, acrescido das multas de 60%, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste estado”. “Efetuou a retenção a menor,

conseqüentemente, recolheu a menor o ICMS substituição tributária, particularmente nas saídas internas de óleo diesel por utilizar valores de pauta fiscal a menor conforme cidade de destino do produto” – R\$ 43.972,02;

2. “Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor”. “Utilizou crédito presumido do ICMS nas operações de venda de álcool etílico hidratado combustível em valor maior que o permitido, segundo disposto no art. 515, inciso III, do RICMS/BA (à época ainda vigente)” - R\$ 6.638,22;

3. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente(s) tributadas”. “Utilizou-se o Contribuinte de crédito de ICMS nas suas vendas CIF (assumindo o encargo do serviço de frete) para destinatários situados em outras Unidades da Federação. A Empresa é distribuidora de produtos derivados de petróleo, sendo que estes, quando sujeitos a operações interestaduais, não sofrem incidência do ICMS por estarem amparados por imunidade constitucional” – R\$ 9.455,60;

4. “Utilização de crédito de ICMS no campo – OUTROS CRÉDITOS – nas DMAs, sem comprovação de origem, no exercício de 1999. A empresa, não tendo apresentado o Livro Registro de Apuração do ICMS no exercício de 1999, foi intimada a comprovar os créditos de ICMS destacados no campo OUTROS CRÉDITOS nas DMAs, não obtendo esta fiscalização qualquer resposta do Contribuinte explicando a origem destes créditos” – R\$ 30.695,73.

O autuado, através de seus advogados, apresenta impugnação às fls. 75 a 98, inicialmente entendendo que deve ser declarado extinto o crédito tributário exigido, em virtude da decadência do mesmo. Toma como base para seu entendimento o disposto no art. 150, §4º, CTN, dizendo que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e dessa forma, considera ilegal o disposto no art. 90, do RICMS/BA.

No mérito, em relação à infração 1, alega que houve recolhimento do ICMS-ST não considerado no levantamento fiscal, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998 e janeiro de 1999. Anexa os respectivos documentos de arrecadação estadual- DAE's visando comprovar sua alegação. Afirma que o autuante utilizou equivocadamente a alíquota de 25% no cálculo do imposto devido, quando a correta seria a alíquota de 17%. Diz que base de cálculo do ICMS-ST utilizada pelo autuante relativo às aquisições de óleo diesel também foi incorreta, já que ele utilizou a base de cálculo descrita na nota fiscal de venda do produto quando o correto seria a aplicação do menor preço máximo de venda praticado no Estado, entendendo ser esta a base de cálculo verdadeiramente utilizada nas saídas efetuadas pela refinaria para os diversos distribuidores no Estado.

No que diz respeito à infração 2, alega que o preposto fiscal não considerou todas as saídas efetuadas de álcool etílico hidratado combustível ocorridas no período. Afirma serem legítimos os valores de crédito presumido aproveitados.

Quanto à infração 3, alega que a prestação de transporte é uma operação tributada, não sendo objeto de não-incidência prevista para as operações de venda interestadual dos combustíveis derivados de petróleo. Expõe que por ser operação tributada, não se aplica o disposto do art. 155, § 2º, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88) que prevê estorno de créditos quando ocorre isenção ou não-incidência do ICMS. Diz que a exigência do estorno de crédito nestas operações seria inconstitucional, ofendendo o princípio da não-cumulatividade do ICMS expresso da CF/88 e na Lei Complementar 87/96, bem como pela Lei nº 7.014/96. Salienta que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a autonomia da tributação da operação de venda e da prestação do serviço de transporte da mercadoria vendida. Alega, ainda, a inexistência de previsão constitucional de estorno no caso de prestação de serviços, anexando parecer do ilustre tributarista Marco Aurélio Greco sobre a matéria.

Em relação à infração 4, solicita o cancelamento da exigência fiscal argumentando que os créditos aproveitados estão em consonância com a legislação vigente à época, e que tal afirmação pode ser constatada através de perícia, que também solicita para as demais infrações.

Ao final, requer a total insubsistência do crédito tributário apurado no presente Auto de Infração, determinando-se o cancelamento da exigência fiscal, e formula, ainda, seis quesitos para a perícia solicitada.

Na informação fiscal (fls. 592 a 597), o autuante inicialmente se manifesta em relação a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, dizendo que os artigos 90 e 965, I do RICMS/BA, conferem à Fazenda Pública Estadual o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e que, no entendimento pacífico da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, aplica-se à matéria "in casu". Cita, ainda, o § 4º, primeira parte, do art. 150 do CTN, ressaltando que numa interpretação literal desse dispositivo, a homologação tácita somente contar-se-á da data da ocorrência do fato gerador, apenas e tão somente, em não havendo lei fixando prazo diverso. Acrescenta que o art. 28, §1º, do COTEB, define claramente o prazo para a homologação tácita do lançamento efetuado pelo contribuinte do ICMS, autorizado que foi pelo Próprio CTN.

No mérito, em relação à infração 1, diz que se rende às alegações apresentadas pelo autuado quanto ao cálculo do imposto devido. Informa que os cálculos efetuados foram revistos, e que foram elaboradas novas planilhas e novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor a ser exigido para R\$ 8.957,46. Já quanto aos documentos de arrecadação estadual apresentados, referentes ao recolhimento do ICMS-ST pelas vendas internas de álcool hidratado e óleo diesel (meses de outubro a dezembro de 1998 e janeiro de 1999) diz que os mesmos não haviam sido apresentados no decorrer da ação fiscal, bem como não aparecem no sistema de informações do contribuinte - INC - da Secretaria da Fazenda. Explica que tais fatos ocorreram em virtude dos recolhimentos efetuados terem sido realizados em nome de outro estabelecimento, dizendo que no campo 03 - "INSCRIÇÃO ESTADUAL" - dos referidos documentos de arrecadação, consta a inscrição estadual nº 00.359.832, e não a nº 10.305.209, correspondente à empresa autuada. Esclarece que embora os demais campos de preenchimento dos DAEs em apreço sugerem ter havido erro de preenchimento do campo 03, cabe ao contribuinte a iniciativa de solicitar sua a retificação, sujeitando-se a diligência por parte da fiscalização estadual a fim de verificar a regularidade da situação apresentada. Ressalta que, neste momento, tais recolhimentos não podem ser considerados como sendo efetuados em nome do estabelecimento autuado, não podendo ser considerado no levantamento fiscal.

Quanto às infrações 2 e 4, diz que o autuado limita-se a fazer negativa genérica das ocorrências verificadas, porém sem apresentar qualquer prova material que aponte estar o levantamento fiscal equivocado. Entende descabida a realização de perícia para que esta apresente provas da improcedência da autuação, quando esta atividade incumbe com exclusividade à empresa autuada e no prazo regulamentar de trinta dias, já, evidentemente, decorrido.

No que diz respeito à infração 3, diz que a questão em análise, já foi objeto de decisões do CONSEF, que decidiram pela manutenção do procedimento fiscal. Transcreve parte dos Votos dos Acórdãos CJF nº 0980/01 e CJF nº 0218-11/02, visando comprovar sua afirmação.

Ao final, acata parte dos argumentos defensivos em relação à infração 1 e pede a manutenção integral das demais exigências.

O autuado, em nova manifestação às fls. 618 a 628, renova suas alegações quanto a decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento dos créditos tributários reclamados no presente processo.

No que diz respeito à infração 1, reporta-se aos DAE's referentes a substituição tributária de outubro/98 a janeiro/99, informando que procederá à retificação do campo 3 (inscrição estadual) para

que o recolhimento efetuado seja apropriado. Ressalta que em todos os demais campos de preenchimento do documento de arrecadação estadual constam corretamente os dados do estabelecimento autuado.

Em relação à infração 2, alega que a diferença apurada refere-se ao valor apropriado a menor no mês anterior (dezembro/97), tendo sido aproveitado em janeiro/98. Anexa aos autos cópias das notas fiscais de venda do produto nos meses acima mencionados visando comprovar sua alegação.

Quanto à infração 3, reafirma o direito da utilização do crédito do ICMS nas operações em questão, repetindo, de forma resumida, os argumentos apresentados por ocasião de sua defesa anterior.

No que tange à infração 4, faz as seguintes alegações:

- janeiro/99: que R\$ 15.113,92 refere-se a crédito presumido nas vendas de álcool hidratado, que R\$ 384,57 refere-se a serviços tomados, e que R\$ 1.386,17 refere-se ao diferencial de alíquota lançado a débito no Livro de Apuração do ICMS;
- fevereiro/99: que o valor questionado refere-se aos serviços de frete tomados;
- março/99: que o valor é relativo ao aproveitamento de crédito presumido referente ao estoque de álcool hidratado em janeiro/99, efetuado em razão da revogação do aproveitamento desses créditos a partir de 01/02/99;
- maio/99: que o valor questionado refere-se aos serviços de frete tomados;
- junho/99: que o valor questionado refere-se aos serviços de frete tomados.

Ao final, reitera o pedido de perícia, mormente para análise dos valores exigidos nas infrações 2 e 4.

O autuante, em nova manifestação às fls. 789 a 794, volta a rebater a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante.

No que diz respeito à infração 1, reitera a manutenção da exigência, deixando, no entanto, a cargo do CONSEF a aceitação ou não dos documentos que o autuado pediu retificação (DAE's), informando que estaria juntando aos autos tão logo fossem deferidos.

Em relação à infração 2, diz que após conferir os documentos anexados pelo autuado, constatou a regularidade da operação, ficando afastada a exigibilidade em comento.

Quanto à infração 3, ratifica sua contestação inicial, mantendo a exigência.

No que tange à infração 4, traz as seguintes informações:

- janeiro/99: reconhece a legalidade dos créditos nos valores de R\$ 15.113,92 e R\$ 1.386,17. No entanto, mantém a exigência do montante de R\$ 384,57, dizendo que embora o autuado tenha anexado ao processo os respectivos conhecimentos do frete, não há dados referentes ao pagamento dos mesmos;
- fevereiro/99: mantém a exigência dizendo que embora o autuado tenha anexado ao processo os respectivos conhecimentos do frete, não há dados referentes ao pagamento dos mesmos;
- março/99: mantém a exigência dizendo que o autuado não traz documentos que embasem a sua afirmação;
- maio/99: mantém a exigência, dizendo que apesar de constar o recolhimento referente à substituição tributária do serviço de frete, não há comprovação se trata-se de operação interna ou interestadual;
- junho/99: mantém a exigência com base na mesma argumentação acima.

Ao final, acatando parte das alegações defensivas relativas às infrações 1, 2 e 4, apresenta novo demonstrativo de débito à fl. 795 e pede a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado volta a se manifestar às fls. 802 a 813, inicialmente ratificando seu pleito quanto a decadência do crédito tributário.

No que diz respeito à infração 1, anexa aos autos pedido de retificação de DAE's perante a SEFAZ, solicitando que os respectivos recolhimentos sejam reconhecidos.

Quanto à infração 3, ratifica suas manifestações anteriores, em relação à não incidência do ICMS nas operações em lide.

Em relação à infração 4, contesta a manutenção do débito no valor de R\$ 384,57 (janeiro/99) e de R\$ 15,34 (fevereiro/99), dizendo que já anexou os comprovantes de recolhimento. No que diz respeito a março/99 ratifica sua afirmação de que o valor é relativo ao aproveitamento de crédito presumido referente ao estoque de álcool hidratado em janeiro/99, efetuado em razão da revogação do aproveitamento desses créditos a partir de 01/02/99. Quanto aos meses de maio e junho/99, anexa DAE's visando comprovar sua alegação de que os valores questionados referem-se aos serviços de frete tomados.

O autuante volta a se manifestar às fls. 825 a 827, dizendo que o autuado não apresentou nada de novo em sua última defesa. Acrescenta que os DAE's anexados pelo impugnante, referentes à infração 4, não comprovam se as operações foram internas ou interestaduais. Ao final, mantém os termos de sua última informação fiscal.

A 3^a JJF converteu o presente PAF em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fiscal estranho ao feito efetuasse as seguintes verificações:

1 – Em relação à infração 1, conforme indicação do autuante em sua informação fiscal à fl. 595, atestasse se efetivamente foram efetuadas as retificações dos Documentos de Arrecadação Estadual (DAE's), mencionados nos documentos às fls. 815 e 816, para a inscrição estadual nº 10.305.209, pertencente ao autuado, inclusive obtendo informação da Gerência de Arrecadação Tributária – GEARC.

Confirmasse, ainda, se com as referidas retificações, o contribuinte com inscrição estadual nº 00.359.832 não ficará descoberto dos referidos recolhimentos.

2 – Em relação à infração 4, verificasse se as alegações defensivas às fls. 809 a 812 estão suportadas por documentação que pudesse efetivamente elidir a exigência em questão.

3 – Elaborasse novo demonstrativo de débito para as infrações acima mencionadas, caso pertinente.

O fiscal diligente emitiu o Parecer ASTEC nº 0239/2004 (fls. 834 a 837), prestando as seguintes informações:

[...]

Dos exames realizados nas notas fiscais de saídas constatamos que a empresa Transgama Transporte S. A. realizou vários serviços de transporte, dentro do próprio estado da Bahia e para o estado de Pernambuco, para a autuada, conforme cópias apensadas aos autos e planilha discriminativa. Apesar de tentarmos entrar em contato com a empresa transportadora, para a examinar a documentação que relaciona as notas fiscais dos produtos transportados, em cada período, que fora emitida cada CTRC, não obtivemos êxito, pois a referida empresa deixou de funcionar há mais de três anos e não conseguimos localizar seus responsáveis. Embora não tenha sido possível relacionar, individualizadamente, cada nota fiscal com o respectivo CTRC, pois o conhecimento é emitido, consolidado por período, constatamos que é factível inferir-se a procedência das alegações da autuada, com relação aos meses de janeiro, fevereiro, maio e junho de 1999, com base nas notas fiscais de saídas de operações internas de produto derivado de petróleo e álcool anidro e hidratado, além de operações para Pernambuco de produtos derivados de petróleo e de álcool anidro e hidratado, onde constam a indicação da transportadora que emitiu

as CTRC'S, que deram origem aos DAE'S, objeto da infração 4, planilha anexa. Por isto, excluímos do novo demonstrativo de débito os itens referentes aos DAE'S objeto da infração.

Entretanto, com relação ao mês de março (infração - 4), o valor de R\$ 13.505,22, decorrente do aproveitamento do crédito presumido, relativo ao estoque de álcool carburante, a autuada apresentou a cópia de uma solicitação dos livros fiscais que não foram devolvidos por preposto da fiscalização estadual, entregue a Diretoria de Administração Tributária da Região Norte, datada de 23/08/04, sem indicativo algum de recepção do documento pela repartição fiscal. Os livros extraviados de Registro de Apuração de ICMS de 1998 a 2003, segundo o autuado, comprovaria a origem detalhada do cálculo do crédito presumido em questão, que com este impedimento, somente apresentou um documento de seu controle interno, fls. 164 e 165.

Com respeito aos recolhimentos de ICMS-ST, nos meses de Out/98, Nov/98, Dez/98 e Jan/99, cujos DAE'S, segundo o autuado foram preenchidos com o número de inscrição estadual trocado, procedemos à pesquisa no sistema de arrecadação e constatamos, conforme hardcopies anexadas aos autos, que já foi processada o estorno para a inscrição do autuado. Consulta realizada junto à gerência, também revelou que o estorno realizado não deixou descoberto o outro contribuinte da inscrição nº 359.832, por se tratar recolhimento de ICMS - Substituição Tributária, e não, de conta corrente do ICMS normal.

Com base nas correções e ajustes supra enunciados, o novo demonstrativo de débito das infrações 1 e 4, foi elaborado considerando o demonstrativo de débito à fl. 795, pelo autuante em sua informação fiscal, as ocorrências nºs 10, 11, 12 e 13 foram deduzidas dos valores, cujos DAE'S foram estornados da inscrição preenchida por equívoco, remanescendo os valores recolhidos a menor, e, as de nºs 26, 27, 29 e 30 foram zeradas, por entender como procedentes as alegações do autuado.

Já a ocorrência nº 28, apesar de plausível a justificativa, e não restar definitivamente comprovada pelo autuado, por ter sua documentação fiscal extraviada, na forma supra enunciada, embora incluída no demonstrativo de débito, deixamos a critério do relator a decisão do acolhimento ou não dos argumentos apresentados pelo autuado.

O autuante tomou ciência à fl. 891 da diligência procedida, porém não se manifestou.

O autuado ao tomar ciência da diligência realizada, apresentou manifestação às fls. 896 a 899, concordando com a posição do diligente no que diz respeito à infração 1.

No que diz respeito à infração 4, também concorda com as constatações do diligente, fazendo uma ressalva apenas no que diz respeito a ocorrência de março/99, que exige imposto no valor de R\$ 13.505,99. Diz que o fiscal estranho ao feito informou que não obteve comprovação documental por parte do autuado que alegou extravio de documentos. Contudo, argumenta que o fato de o recebimento do documento do impugnante ter sido efetuado na SEFAZ por assinatura simples, sem que tenha sido colocado qualquer carimbo, não pode prejudicá-lo. Afirma que diligenciou no sentido de informar o extravio dos livros fiscais e requereu sua localização. Requer que a funcionária da SEFAZ que assinou o referido documento seja intimada para confirmar o seu recebimento. Ao final, solicita que o valor em questão seja excluído da autuação.

VOTO

Inicialmente deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o

imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública 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’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores questionados ocorreram nos exercícios de 1998 e 1999 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2003. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2003, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.

Tal dispositivo do CTN determina que, 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.

Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não

comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.

Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).

Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, pág. 148 - *O Tribunal Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.**

A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.

Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a argüição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.

A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigí-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo Relator, que com a devida vena, está equivocada.

Deste modo, rejeito a argüição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.

3. Acórdão CJF nº 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro Relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

Portanto, a Fazenda Pública do Estado da Bahia, teria até o dia 31/12/2003, para constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998, e o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2003, dentro do prazo legal para a homologação do lançamento.

Quanto à questão da inconstitucionalidade suscitada pelo sujeito passivo na terceira infração, devo dizer que este é um órgão de julgamento administrativo e de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, a inconstitucionalidade não pode ser apreciada tendo em vista estar fora das competências deste órgão julgador.

No mérito, em relação à infração 1, o autuado alegou que houve recolhimento do ICMS-ST não considerado no levantamento fiscal, referente aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1998 e janeiro de 1999. Afirmou que o autuante utilizou equivocadamente a alíquota de 25% no cálculo do imposto devido, quando a correta seria a alíquota de 17%, e que a base de cálculo do ICMS-ST utilizada pelo autuante relativo às aquisições de óleo diesel também foi incorreta.

O autuante acatou as alegações defensivas quanto ao cálculo do imposto devido, elaborando novas planilhas e novo demonstrativo de débito, reduzindo o valor a ser exigido para R\$ 8.957,46. Acrescentou que quanto aos documentos de arrecadação estadual apresentados, referentes ao recolhimento do ICMS-ST, não os considerou porque os recolhimentos efetuados foram realizados em nome de outro estabelecimento. No entanto, admitiu que pode ter havido erro no preenchimento dos DAE's, sugerindo ao contribuinte a iniciativa de solicitar a retificação, através de diligência por parte da fiscalização estadual.

Diante da dúvida suscitada em relação aos DAE's acima mencionados, a 3^a JJF converteu o presente PAF em diligência à ASTEC/CONSEF, a fim de que fiscal estranho ao feito atestasse se efetivamente foram efetuadas as retificações dos Documentos de Arrecadação Estadual (DAE's), mencionados nos documentos às fls. 815 e 816, para a inscrição estadual nº 10.305.209, pertencente ao autuado, inclusive obtendo informação da Gerência de Arrecadação Tributária – GEARC.

Atendendo a solicitação supra, o diligente pesquisou no sistema de arrecadação e constatou, conforme hardcopies anexadas aos autos, que já foi processada o estorno para a inscrição do autuado. Acrescentou que consulta realizada junto à gerência, também revelou que o estorno realizado não deixou descoberto o outro contribuinte da inscrição nº 359.832, por se tratar recolhimento de ICMS - Substituição Tributária, e não, de conta corrente do ICMS normal.

Após proceder às correções e ajustes necessários, considerando os DAE'S que foram estornados da inscrição preenchida por equívoco, o diligente elaborou novo demonstrativo de débito à fl. 837, reduzindo o valor da exigência para R\$ 46,54, com o que concordo.

Vale, ainda, ressaltar que na última manifestação do autuado, este também acatou as retificações procedidas pelo diligente, para a infração em comento.

No que diz respeito à infração 2, o autuado comprovou através da apresentação de cópias das notas fiscais de venda, que a diferença em questão refere-se ao crédito apropriado a menor em mês anterior (dezembro/97), que foi utilizado em janeiro/98.

Dessa forma, fica excluída a infração em análise, ressaltando que alegação defensiva foi, inclusive, acatada pelo autuante.

Quanto à infração 3, devo dizer que o CONSEF, através de reiteradas decisões, já tem pacífico o entendimento de que nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, cabendo ao Estado de destino arcar com o mesmo.

Corrobora, inclusive, com este pensamento as decisões contidas nos Acórdãos CJF nºs 0439-11/02 e 0218-11/02, que assim concluíram: (transcrevo parte dos votos dos ilustres Relatores daqueles PAF's).

Acórdão CJF nº 0439-11/02:

[...] “As distribuidoras de combustíveis têm direito ao crédito do imposto sobre serviços de transporte, quando realizam operações estaduais, pois ficam responsáveis pela retenção e recolhimento nas operações seguintes, tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo dos combustíveis com o imposto antecipado”[...].

Acórdão CJF nº 0218-11/02:

[...] “Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a operações de venda 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 remetente 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”[...].

Portanto, tratando-se as operações em questão de serviços de transportes interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o referido serviço será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, e não pelo emitente (autuado). Infração subsistente.

Em relação à infração 4, o autuado alegou que os créditos são legítimos, com base nos seguintes argumentos:

- janeiro/99: afirmou que o valor de R\$ 15.113,92 refere-se a crédito presumido nas vendas de álcool hidratado, que o valor de R\$ 384,57 refere-se a serviços tomados, e que o valor R\$ 1.386,17 refere-se ao diferencial de alíquota lançado a débito no Livro de Apuração do ICMS;
- fevereiro/99: afirmou que o valor questionado refere-se aos serviços de frete tomados;
- março/99: afirmou que o valor é relativo ao aproveitamento de crédito presumido referente ao estoque de álcool hidratado em janeiro/99, efetuado em razão da revogação do aproveitamento desses créditos a partir de 01/02/99;
- maio e junho/99: afirmou que o valor questionado refere-se aos serviços de frete tomados.

Como o autuante só acatou a comprovação relativa ao mês de janeiro/99 (excetuando-se o valor de R\$ 384,57), e considerando que o autuado posteriormente juntou novos documentos aos autos, o presente PAF foi convertido em diligência para que fiscal estranho ao feito examinasse a documentação anexada e dirimisse a controvérsia existente.

O diligente constatou que é factível inferir-se a procedência das alegações da autuada, com relação aos meses de janeiro, fevereiro, maio e junho de 1999, com base nas notas fiscais de saídas de operações internas de produto derivado de petróleo e álcool anidro e hidratado, além de operações para Pernambuco de produtos derivados de petróleo e de álcool anidro e hidratado, onde constam a indicação da transportadora que emitiu as CTRC'S, que deram origem aos DAE'S, objeto da infração em análise.

Entretanto, com relação ao mês de março/99, que exige valor de R\$ 13.505,22, decorrente do aproveitamento do crédito presumido, relativo ao estoque de álcool carburante, informou que o autuado apenas apresentou um documento de seu controle interno, fls. 164 e 165, além de cópia de uma solicitação dos livros fiscais que não foram devolvidos por preposto da fiscalização estadual, entregue a Diretoria de Administração Tributária da Região Norte, datada de 23/08/04, porém sem qualquer indicativo de recepção do documento pela repartição fiscal.

Nessas circunstâncias, com base no que dispõe o art. 141, do RPAF/99, entendo que a exigência referente ao mês de março/99 deve ser mantida, não acatando o pedido da última manifestação do autuado (fls. 896 a 899), que requer que a funcinária da SEFAZ que assinou o referido documento seja intimada para confirmar o seu recebimento, haja vista que como frisou o diligente, não há qualquer indicativo de recepção dos documentos pela repartição fiscal, os quais o sujeito passivo alegou extravio.

Dessa forma, concordo com o demonstrativo de débito elaborado pelo diligente (fl. 837), onde excluiu os itens, cujos DAE's acima mencionados, comprovaram a legalidade do crédito utilizado, ou seja, nos meses de janeiro, fevereiro, maio e junho de 1999.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo à fl. 02 para a terceira infração, e de acordo com o demonstrativo de débito à fl. 837, para a primeira e quarta infrações.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269200.0016/03-0**, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.007,36**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, “f” e VII “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA