

A. I. Nº - 298743.0005/04-4
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO PAUL CRUZ
ORIGEM - DAT NORTE/COFEP
INTERNET - 05.06.06

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N.º 0181-02/06

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADOS A MENOS. **a)** OPERAÇÕES COM ÓLEO DIESEL. DIFERENÇA ENTRE O PREÇO MÁXIMO OU ÚNICO DE VENDA A VAREJO FIXADO POR AUTORIDADE COMPETENTE PARA O MUNICÍPIO DESTINATÁRIO E O PREÇO CONSTANTE NO DOCUMENTO FISCAL DE AQUISIÇÃO JUNTO AO INDUSTRIAL. A diferença objeto da ação fiscal é prevista no § 4º do art. 512-B do RICMS/97. Mantido o lançamento. **b)** NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DOS VALORES RELATIVOS AO PIS E À COFINS NAS OPERAÇÕES COM ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO. Os critérios a serem observados no cálculo do ICMS pelo regime de substituição tributária por antecipação (substituição tributária progressiva) encontram-se na alínea “b” do inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96, que manda que se adicionem as parcelas relativas ao montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço. Na expressão “outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes” estão compreendidos quaisquer tributos, inclusive contribuições, cuja responsabilidade pela cobrança seja atribuída por lei ao emitente do documento fiscal em que seja materializado o negócio jurídico. Embora nem o fisco nem o autuado tenham demonstrado o que foi alegado por ambas as partes, a acusação é de que os valores do PIS e da COFINS não foram incluídos na base de cálculo da substituição tributária, o autuado teve oportunidade de provar o contrário, e não o fez. Mantido o lançamento. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** CRÉDITO RELATIVO A SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE TRIBUTÁVEL PELO IMPOSTO – SAÍDAS INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS COM IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A lei nº 7.014/96 vedava a utilização do crédito relativo ao serviço de transporte na situação em exame: art. 29, § 2º. Mantida a glosa do crédito. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. A questão envolve vendas de combustíveis efetuadas a determinados destinatários, em que deve ser destacado o ICMS no documento fiscal, apesar de o tributo já ter sido objeto de substituição tributária na refinaria, com base no § 1º do art. 359 do RICMS. No caso de devoluções de vendas, tendo a empresa destacado o imposto relativo a tais devoluções e

lançado o débito na escrita fiscal, é justo que se credite do imposto destacado, para anular os efeitos da apuração. Foi observado em diligência fiscal que não houve recolhimento do imposto a menos em virtude do critério adotado pela empresa. Tanto faz estornar débitos como lançar os valores correspondentes como créditos. Mantida a glosa do crédito apenas relativamente aos documentos que deixaram de ser exibidos ao fisco ou anexados aos autos. **c) OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO.** FALTA DE COMPROVANTE DO PAGAMENTO DO IMPOSTO NO ESTADO DE ORIGEM. A exigência da apresentação da GNRE, comprovando o pagamento do imposto ao Estado de origem da mercadoria, como condição para uso do crédito fiscal pelo destinatário, aplica-se é nas operações efetuadas com diferimento do imposto. Neste caso, as operações não foram realizadas com diferimento do imposto. Lançamento indevido. **d) CRÉDITO UTILIZADO EM QUANTIA SUPERIOR À PERMITIDA NA LEGISLAÇÃO.** Verificado, em diligência fiscal, ser indevida a glosa do crédito no período considerado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/6/04, diz respeito aos seguintes fatos:

1. retenção e recolhimento de ICMS efetuados a menos, pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes situados neste Estado – o autuado fez a complementação a menos do ICMS nas operações com óleo diesel, em razão da diferença entre o preço máximo ou único de venda a varejo fixado por autoridade federal para o município destinatário consumidor e o preço constante no documento fiscal de aquisição junto ao industrial, sendo lançado tributo no valor de R\$ 234.674,72, com multa de 60%;
2. retenção e recolhimento de ICMS efetuados a menos, pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas para contribuintes situados neste Estado – o autuado vendeu dentro do Estado da Bahia álcool etílico hidratado e não fez a inclusão, na base de cálculo da substituição tributária, do PIS e da COFINS cobrados aos destinatários da mercadoria, sendo lançado tributo no valor de R\$ 175.731,26, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operação com saída subsequente tributada, nas operações de saídas interestaduais de combustíveis com imunidade tributária, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 308.099,42, com multa de 60%;
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária – o autuado se debitou do imposto destacado nas Notas Fiscais de saídas de mercadorias cujo imposto foi retido por antecipação pela refinaria, lançou o total do débito no livro de apuração e fez o estorno, e na devolução das vendas se creditou, sendo por isso glosado o crédito no valor de R\$ 170.760,30, com multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de mercadoria sujeita ao regime de diferimento, desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 281.494,93, com multa de 60%;

6. utilização de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao permitido na legislação, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 214.771,65, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 423/447) alegando, preliminarmente, a decadência do direito de a fazenda estadual constituir o crédito tributário, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN. Assinala que a empresa tomou ciência do Auto de Infração em 5/7/04, no qual são lançados créditos tributários atinentes a fatos ocorridos entre janeiro de 1999 e dezembro de 2001, observando que o imposto daquele período já havia sido antecipado, na época própria, em virtude de o tributo ser sujeito a lançamento por homologação, conforme guias de recolhimento e outros instrumentos anexos. Argumenta que, como o imposto foi pago, caberia às autoridades fiscais constituir o crédito tributário no prazo de 5 anos, contado da ocorrência de cada fato gerador, sob pena de se operar a decadência desse direito. Isso porque, sendo o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação, nos termos do art. 89 do RICMS/BA, e não tendo o fisco homologado expressamente o pagamento antecipado do contribuinte, ou mesmo efetuado o lançamento de ofício do tributo indevidamente recolhido a menos, no prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador da exação, está definitivamente extinto o crédito tributário, por força da decadência do direito de lançar, como prevê o art. 150, § 4º, do CTN. Aduz que o art. 90 do RICMS/BA não pode ser aplicado, por violar o disposto no CTN, de modo que, para os fatos geradores ocorridos até junho (inclusive) de 1999, já estava configurada a decadência do direito da fazenda de constituir o crédito tributário, quando da lavratura do presente Auto de Infração, do qual a empresa foi intimada em 5/7/04. Transcreve ementas de decisões do STJ (REsp 183603 e EREsp 101407). Conclui a preliminar dizendo que, caso não seja reconhecida a decadência – o que diz admitir apenas para argumentar –, ainda assim as exigências fiscais são indevidas, pelas razões que passa a expor.

No tocante ao item 1º do Auto de Infração, que cuida da exigência de complementação do ICMS nas vendas de óleo diesel, a defesa alega que os valores considerados pela fiscalização para o cálculo da complementação do imposto não estão de acordo com as portarias editadas pelo governo federal que fixam os preços, relativas à época dos fatos geradores, haja vista que as referidas portarias previam ajustes dos preços nelas fixados, de acordo com a distância do destinatário da base supridora dos combustíveis. Além disso, os valores efetivamente retidos pela refinaria, quando da venda do óleo diesel para a impugnante, não foram corretamente considerados pela fiscalização. Por isso, requer a realização de perícia, para que seja refeito o trabalho fiscal, com utilização das portarias vigentes à época dos fatos, e para que sejam considerados os ajustes em função da distância dos destinatários em relação à base supridora, bem como os valores retidos pela refinaria nas vendas de óleo diesel para a impugnante.

Com relação ao item 2º, que diz respeito à inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS devido por substituição, a defesa alega que aquelas contribuições não são repassadas aos destinatários através de destaque nas Notas Fiscais, ou seja, por fora, pois compõem o custo da empresa vendedora, sendo por isso considerados na formação de seu preço. Explica que o PIS e a COFINS são indicados nas Notas Fiscais com o objetivo de informar ao governo federal, ao destinatário e ao fisco estadual os valores daquelas contribuições incluídos no preço da empresa. Conclui dizendo que, como os valores das referidas contribuições já estão incluídos no preço de venda da empresa, a exigência fiscal é indevida.

Quanto ao 3º item, em que é glosado crédito relativo a serviços de transporte, a defesa argumenta que a prestação de serviços de transporte é tributada, de modo que não se aplica a ela o disposto no art. 155, § 2º, II, da Constituição, que prevê o estorno de créditos quando ocorre isenção ou não-incidência do ICMS. Destaca que, se há incidência do ICMS sobre o serviço de transporte interestadual de combustível, é porque a legislação distingue entre a operação de venda interestadual da mercadoria e a prestação do serviço de transporte. Sustenta que a exigência do estorno do crédito nesse caso constitui ofensa ao princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição, na Lei Complementar nº 87/96 e nos arts. 28 e 29 da Lei nº 7.014/96, tornado o ICMS

um imposto cumulativo. Salienta que o STF já reconheceu a autonomia da tributação da operação de venda em relação à prestação do serviço de transporte da mercadoria vendida. Frisa que não há previsão constitucional de estorno de crédito no caso de prestações de serviços, haja vista que a alínea “b” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição se refere apenas a “operações”, não constando ali a palavra “prestações”. Reporta-se a parecer nesse sentido do prof. Marco Aurélio Greco (cópia anexa).

No que concerne ao item 4º, que cuida do aproveitamento de créditos para cancelar débitos indevidos, a defesa explica que a questão envolve vendas de combustíveis efetuadas a determinados destinatários, em que deve ser destacado o ICMS no documento fiscal, apesar de o tributo já ter sido objeto de substituição tributária na refinaria. Observa que, de acordo com o art. 359 do RICMS/BA, o vendedor de combustíveis deve destacar o imposto, para fins de aproveitamento de crédito pelo destinatário, e estornar o imposto no livro de apuração. Alega que parte dos combustíveis vendidos foi devolvida pelos adquirentes, conforme foi verificado pela própria fiscalização, e, como a empresa já havia destacado o imposto relativo a tais devoluções e lançado o débito no Registro de Saídas, creditou-se do imposto destacado, para anular os efeitos da apuração, escriturando as Notas Fiscais de devolução no Registro de Entradas. Assim, em vez de anular os efeitos das devoluções através de estornos de débitos, anulou os débitos anteriormente efetuados através de créditos. Assegura que não houve recolhimento do imposto a menos em virtude do critério adotado pela empresa.

Quanto ao item 5º, que se refere a aproveitamento de créditos nas aquisições de álcool hidratado, a defesa diz que na época dos fatos em discussão vigorava o Protocolo ICMS 19/99, que instituiu o regime de diferimento do imposto nas operações com álcool hidratado, atribuindo às empresas distribuidoras a condição de substitutas tributárias em relação ao tributo devido pelas usinas, destilarias ou importadores localizados em outros Estados. Ocorre que na época dos fatos objeto desta autuação as usinas remetentes do álcool hidratado estavam amparadas por decisões judiciais que determinavam a não aplicação do regime de tributação previsto no referido protocolo, conforme cópias de decisões anexas. Em virtude de tais decisões judiciais, as vendas interestaduais de álcool hidratado foram realizadas de acordo com o regime normal de tributação, ou seja, as usinas destacaram o ICMS nas Notas Fiscais, e esse imposto foi utilizado como crédito pela empresa ora autuada. Quanto ao mês de dezembro de 2001, as Notas Fiscais autuadas se referem a transferências de álcool hidratado entre estabelecimentos da empresa, motivo pelo qual não foi aplicado o regime de diferimento do imposto, haja vista que o Protocolo ICMS 19/99 só estabeleceu o regime de diferimento do imposto para as aquisições interestaduais de usinas, destilarias e importadores (cláusula primeira). Conclui considerando que a exigência fiscal em relação aos meses de janeiro a outubro de 2000 e de março e abril de 2001 deve ser cancelada, em virtude das liminares judiciais, e a exigência relativa a dezembro de 2001 também deve ser cancelada, por se referir a transferências de álcool entre estabelecimentos da própria empresa.

Relativamente ao item 6º, que cuida do aproveitamento de crédito presumido efetuado a mais, a defesa sustenta que o art. 515, III, do RICMS/BA, que dispunha sobre o crédito presumido nas saídas de álcool hidratado, só foi revogado em fevereiro de 1999, pelo Decreto nº 7.533/99. Observa que este decreto, no art. 8º, ressalvou o direito das distribuidoras de aproveitarem crédito presumido no valor de R\$ 0,1294 por litro de álcool em relação às operações de saídas realizadas com o estoque existente até 31/1/99. Diz que o aproveitamento do crédito foi realizado em janeiro de 1999, utilizando-se o fator de R\$ 0,1294 por litro, conforme prevê a legislação, de modo que a exigência fiscal é indevida.

Requer a realização de perícia para averiguação dos pontos alegados. Apresentou quesitos. Pede o cancelamento das exigências fiscais.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1499/1501) observando que, no tocante à alegação de decadência, o prazo para homologação é fixado tanto no art. 90 do RICMS como no art. 28 do

Código Tributário do Estado da Bahia, de modo que não é o caso de falta de existência de lei, não prosperando a extinção do crédito tributário para o período de janeiro a junho de 1999.

Quanto ao item 1º do Auto de Infração, o fiscal rebate as razões da defesa dizendo que o autuado alegou que os valores levantados não estariam de acordo com as portarias federais e que não foram corretamente considerados os valores retidos pela refinaria, mas não apresentou a materialidade dos fatos alegados. Aduz que, para ajudar na elucidação dos fatos, juntou duas planilhas, uma dos preços máximos de venda a consumidor de óleo diesel por município, e outra das operações internas e interestaduais com óleo diesel, contendo os valores que deveriam ter sido retidos pela refinaria. Considera que os fatos alegados pela defesa não devem prosperar, pois os únicos dados externos são os das referidas planilhas, os demais valores foram extraídos das Notas Fiscais, segundo os arquivos magnéticos.

Com relação ao 2º item, o autuante diz que a inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS é baseada no inciso IV do art. 512-B do RICMS, na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e na alínea “b” do inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96. Diz que o autuado, na condição de distribuidor de combustíveis, é substituto tributário tanto para o ICMS (Convênio ICMS 105/92) como para PIS e COFINS (Lei federal nº 9.718/98), e emitiu Notas Fiscais com destaque de PIS e COFINS, cobrando dos destinatários os valores correspondentes, de modo que essas contribuições devem ser incluídas na base de cálculo do ICMS.

No tocante ao item 3º, o fiscal considera que houve um engano de interpretação por parte do contribuinte em relação ao fato material que gerou o crédito do imposto sobre o transporte. Diz que não estão sendo estornados os créditos de transporte interestadual relativos às entradas de mercadorias, mas sim os créditos relativos ao transporte interestadual da saída das mercadorias.

Relativamente ao item 4º, o fiscal diz que, realmente, se o contribuinte adotou as sistemáticas expostas na defesa, não houve prejuízo para a fazenda estadual. Considera que, para confirmar isso, o autuado teria que apresentar relação de todas as Notas Fiscais que serviram para o estorno de débito no livro de apuração do imposto, para se fazer o confronto com a relação das Notas Fiscais de vendas cujas mercadorias foram devolvidas.

No que concerne ao item 5º, diz o autuante que não cabe à fiscalização avaliar se o Protocolo ICMS 19/99 é ou não constitucional, que o regime de diferimento é legal ou não, enquanto não houver decisão judicial nesse sentido. Quanto ao fato de o remetente e o destinatário serem filiais da mesma empresa, o fiscal diz que, a seu ver, isso não altera a sistemática para o mês de dezembro de 2001.

Relativamente ao item 6º, o fiscal considera que há uma divergência entre a transcrição, pela defesa, do art. 8º do Decreto nº 7.533/99, e o que é dito na cláusula quinta do Convênio ICMS 2/97, concatenada com a cláusula quinta do protocolo de 23/07/1999 com o DNC (*sic*), bem como em relação ao § 2º do art. 515 do RICMS.

Em face do pedido de perícia formulado pela defesa, que inclusive apresentou quesitos, sem, contudo, indicar assistente técnico, esta Junta determinou a realização de diligência por fiscal estranho ao feito (fls. 1515/1518). Na solicitação da diligência, foi destacado que seria recomendável que a diligência fosse efetuada “in loco”, intimando-se o autuado para indicar preposto seu para acompanhar os trabalhos fiscais, aduzindo-se que, caso o assistente nomeado pela empresa concordasse, poderia assinar o laudo, parecer ou informação a ser produzido pelo fisco, assegurado o direito de fazer as ressalvas que considerasse cabíveis.

O fiscal designado para cumprir a diligência, Ricardo Maracajá Pereira, respondeu às questões e juntou papéis (fls. 1522 e ss.).

É o seguinte o teor do que foi solicitado na diligência e das respostas dadas:

1. Com relação ao item 1º do Auto de Infração:

- 1.1 Quesito: houve recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária (ICMS/ST), pela impugnante, nos meses de janeiro a junho de 1999?
- Resposta: sim, como pode ser observado às fls. 470/490.
- 1.2 Quesito: qual foi a efetiva base de cálculo utilizada pela refinaria para a retenção do ICMS/ST nas vendas de óleo diesel para a impugnante?
- Resposta: para obter a base de cálculo, a refinaria aplica o menor preço máximo fixado pela autoridade competente para o Estado da Bahia – Santo Amaro (A) e Ilhéus (B). Ver tabela PMC anexa ao trabalho diligencial. No período em referência, apenas o preço de Ilhéus.
- 1.3 Quesito: os valores de venda considerados no trabalho fiscal foram os constantes nas portarias de fixação de preços editadas pelo órgão federal competente, em vigor à época dos fatos em questão, com os ajustes relativos à distância do destinatário da base supridora?
- Resposta: sim; ao cumprir a diligência, foram verificados os valores, e estes estão de acordo com a tabela de preços máximos de venda ao consumidor, anexa.
- 1.4 Quesito: levando-se em consideração os valores retidos pela Petrobrás e os recolhidos pela impugnante, ainda há valores de ICMS/ST a serem pagos?
- Resposta: em relação à distribuidora, a base de cálculo é a diferença entre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente para o município destinatário consumidor e o menor preço máximo por município que serviu de base de cálculo para retenção pelo industrial refinador. Os valores apontados na tabela do Anexo F (fls. 45/328) estão corretos.
- 1.5 Quesito: o levantamento compreende o período de janeiro de 1999 a abril de 2001, sendo que, no Auto de Infração: *a*) no período de janeiro a outubro de 1999, o fato foi tipificado no art. 512 do RICMS/97; *b*) no período de novembro de 1999 a março de 2001, a tipificação foi feita no art. 512-A; e *c*) no mês de abril de 2001, a tipificação foi feita no art. 512. Tendo em vista que o art. 512 do RICMS/97 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13) e o art. 512-A foi objeto de várias alterações, os fatos devem ser analisados à luz do texto regulamentar vigente à época da ocorrência dos mesmos, considerados de per si. Ainda com relação ao enquadramento legal dos fatos, consta no item 1º, no campo em que é feita a descrição da infração, referência ao § 6º do art. 512. Tendo em vista que o art. 512 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13), precisa ser indicado qual o fundamento jurídico da exigência antes contemplada no aludido § 6º a partir de 3/11/99. Ao prestar a informação, o fiscal autuante elaborou duas planilhas (fls. 1502 e 1511). O Anexo F (fl. 44) deverá ser conferido em face das portarias a que alude a defesa.
- Resposta: as tipificações dos períodos de janeiro a outubro de 1999 e de novembro de 1999 a março de 2001 estão corretas. No entanto, o enquadramento do mês de abril de 2001 está incorreto, pois a tipificação seria a mesma do período de novembro de 1999 a março de 2001, ou seja, arts. 512-A e 126, I, do RICMS, e art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. O fiscal autuante não elaborou as planilhas às fls. 1502 e 1511, e sim anexou as tabelas confeccionadas pela gerência de substituição tributária, as quais todos os auditores usam nas suas fiscalizações.
2. No tocante ao item 2º do Auto de Infração, que cuida da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS/ST:
- 2.1 A defesa alega que os referidos tributos compõem o custo dos produtos vendidos, participando da formação dos seus preços de venda. Deveria ser analisado se os valores

pagos a título de PIS e COFINS por substituição tributária estão incluídos na composição dos preços de venda dos produtos comercializados pela impugnante.

Resposta: “De acordo com o raciocínio lógico corretamente desenvolvido pelo autuante, se os valores do PIS e COFINS estivessem incluídos na base de cálculo da substituição tributária não haveria diferença a ser cobrada, como pode ser facilmente percebido no ‘Anexo G’ (fls. 330 a 419 do PAF)”.

- 2.2 O levantamento comprehende o período de janeiro de 1999 a junho de 2000, sendo que, no Auto de Infração: *a*) no período de janeiro a outubro de 1999, o fato foi tipificado no art. 512 do RICMS/97; *b*) no período de novembro de 1999 a junho de 2000, a tipificação foi feita no art. 512-A; e *c*) no campo da descrição da infração, é feita referência ao art. 512-B, inciso IV. Cumpre notar que o art. 512 do RICMS/97 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13) e o art. 512-A foi objeto de várias alterações. Quanto à referência feita ao art. 512-B, IV, no campo da descrição da infração, cumpre destacar que, presentemente, o referido inciso IV trata da base de cálculo do imposto na “importação”. Na redação anterior, cuidava da base de cálculo de álcool hidratado. Aliás, o art. 512-B também tem sido objeto de muitas alterações. Há que se analisarem os fatos à luz do texto regulamentar vigente à época dos fatos objeto do levantamento, considerados de per si. Precisam ser revistos os valores do Anexo G (fl. 329).

Resposta: o autuante se equivocou ao complementar os dados, pois, de fato, o art. 512-B faz referência à base de cálculo do imposto na importação. O enquadramento “do sistema” está correto, devendo-se desconsiderar o complemento inserido pelo autuante.

3. No caso do item 4º do Auto de Infração, a defesa alega que o procedimento adotado pela empresa não causou prejuízo ao erário estadual. O deslinde da questão requer o exame dos fatos à luz do art. 359 do RICMS/97. O contribuinte alega que não houve prejuízo para o Estado. Elaborou demonstrativo (fl. 439). O fiscal autuante, ao prestar a informação (fl. 1501), considera que, realmente, se o contribuinte adotou a sistemática a que alude na defesa, não houve prejuízo para a fazenda estadual. Solicita-se que o fiscal revisor verifique isso, à luz do art. 359 do RICMS/97.

Resposta: em face do art. 359 e tendo analisado a planilha fiscal, o revisor concorda com o autuado, no sentido de que não há prejuízo para o erário estadual, tendo intimado a empresa a apresentar planilhas e notas fiscais demonstrando os dados apresentados em sua defesa (fl. 439).

4. No item 5º do Auto de Infração, discute-se o aproveitamento de créditos fiscais de ICMS nas operações de aquisição de álcool hidratado.

- 4.1 Vigoravam na época dos fatos geradores liminares determinando a não-aplicação do Protocolo ICMS 19/99?

Resposta: este fato pode ser observado facilmente nas fls. 597/610, onde se encontram as liminares apresentadas pela empresa.

- 4.2 O regime de diferimento previsto no Protocolo ICMS 19/99 se aplicava às operações entre estabelecimentos da mesma empresa?

Resposta: não, somente da usina para a distribuidora (art. 511, III).

- 4.3 Na fl. 442, a defesa alega que as parcelas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2000 e de março e abril de 2001 devem ser canceladas, em virtude das liminares concedidas aos destinatários, e a parcela relativa a dezembro de 2001 também deve ser cancelada, em virtude de as operações serem relativas a transferência de álcool entre estabelecimentos da própria empresa. Embora a defesa se refira a valores de janeiro a outubro de 2000,

março, abril e dezembro de 2001, no Auto de Infração o débito foi lançado em novembro de 2000. No Auto de Infração, no campo da descrição da infração, é feita referência aos Anexos A e D. Ocorre que, no Anexo A (fls. 15/17) o total é de R\$ 113.778,70, que é o mesmo valor indicado no Anexo D (fls. 33/40), ao passo que, no Auto de Infração, o valor lançado é de R\$ 281.494,93. Foi solicitado que fossem feitos os esclarecimentos devidos quanto aos pontos assinalados, com a necessária fundamentação.

Resposta: o fato foi explicado pelo autuante no fim do Auto de Infração (fl. 4). Segundo o levantamento do fiscal, a empresa apresentava saldo credor no período de 2001, motivo pelo qual o fiscal apenas listou os valores para que o autuado pudesse corrigir o saldo do ICMS. Pode-se observar que o valor correto (R\$ 281.494,93) está na fl. 38 (Anexo D). O valor de R\$ 113.778,70 refere-se ao período de março a dezembro de 2001, que não foi cobrado.

5. No que concerne ao item 6º do Auto de Infração:

- 5.1 Para apuração do crédito presumido de álcool hidratado aproveitado pela impugnante, o fator utilizado foi o previsto na legislação estadual?

Resposta: sim, o fator está correto.

- 5.2 O aproveitamento dos créditos descritos no caso em tela é permitido pela legislação estadual?

Resposta: sim, o aproveitamento do crédito era permitido, pois, com a mudança da legislação, passando uma mercadoria sem tributação a ser tributada, concedeu-se às empresas o direito ao crédito presumido do estoque que havia sido adquirido sem tributação. Nos dois casos, a argumentação da empresa é pertinente.

O contribuinte, ao ser intimado do resultado da diligência (fl. 1567), deu entrada em instrumento (fls. 1570/1573) chamando a atenção para a resposta do primeiro quesito, assinalando que a diligência comprovou que, em todo o período autuado, houve pagamento do ICMS pela empresa. Argumenta que, comprovados os pagamentos efetuados, deve ser extinto o crédito tributário relativo ao período de janeiro a junho de 1999, por terem sido atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto aos critérios adotados no cálculo do imposto na 1ª infração, o autuado alega que, embora o revisor diga que foram utilizados os valores fixados nas portarias editadas pelo governo federal vigentes à época dos fatos geradores, o revisor não se manifestou a respeito dos ajustes relativos à distância dos destinatários da base supridora, ajustes esses que são previstos nas aludidas portarias, as quais determinam que os preços máximos de venda fixados ao consumidor seriam reduzidos de valor igual a R\$ 0,0040 por litro a cada 20 km percorridos, a partir da sede do município do destinatário, no sentido da base supridora. Realça que, por isso, o preço máximo de venda a ser considerado não é simplesmente o fixado nas tabelas de preços, pois devem ser feitos os ajustes relativos à distância do estabelecimento da impugnante em relação aos destinatários do combustível. Requer que seja refeito o trabalho fiscal, para que tais ajustes de preços sejam considerados.

No tocante à 4ª infração, o autuado diz que a diligência fiscal comprovou que o procedimento da impugnante de creditar-se do ICMS destacado nas notas fiscais destinadas a empresas prestadoras de serviços de transporte, ao invés de estornar o débito do imposto, não causou qualquer prejuízo ao erário estadual. Aduz que, para proceder à exclusão do crédito tributário, a autoridade fiscal intimou a empresa a apresentar os documentos que comprovassem que os valores creditados em relação às notas fiscais autuadas não foram objeto também de estorno de débitos, sendo que a comprovação documental exigida pela autoridade fiscal já se encontra nos autos, conforme cópias anexas do livro de apuração do imposto, provando que não houve, no período autuado,

estornos de débitos em relação a essas operações. Aduz que as notas fiscais de devolução também foram juntadas aos autos. Pede que seja excluído o item 4º do Auto de Infração.

Quanto à 5ª infração, o autuado considera que na diligência fiscal ficou comprovado o que a empresa alegou na impugnação, no sentido de que, no período autuado, havia liminares afastando a sistemática da substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 19/99. Requer o cancelamento da exigência fiscal.

Com relação à 6ª infração, o autuado diz que na diligência fiscal o revisor constatou que o aproveitamento do crédito presumido de álcool efetuado pela empresa estava em consonância com a legislação estadual vigente à época, motivo pelo qual deve ser excluído esse item.

Conclui reiterando os termos da defesa originária.

Foi mandado dar vista dos autos ao fiscal autuante (fl. 1575).

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 1/3/05. Na sessão de julgamento, decidiu-se remeter o processo em diligência, a fim de que a fiscalização se manifestasse a respeito do item 4º, tendo em vista que, em diligência anterior, o fiscal revisor, ao falar sobre a questão (fl. 1523), disse que concordava com a empresa, no sentido de que não houve prejuízo para o erário estadual, caso a planilha apresentada (fl. 439) pudesse ser comprovada, por entender que se fazia necessário demonstrar que as Notas Fiscais de devolução não tiveram seus débitos estornados. Na nova diligência, solicitou-se que fiscal estranho ao feito verificasse essa questão (fls. 1579-1580).

O fiscal incumbido da diligência foi o mesmo da diligência anterior, Ricardo Maracajá Pereira, o qual informou que havia intimado a empresa a apresentar as provas de que as “notas devolvidas” não tiveram seus débitos estornados, e ela alegara que as provas já estariam no Auto de Infração. O fiscal diz que, como não conseguiu localizar nos autos as aludidas provas, intimou novamente o autuado a juntar as provas em questão, e ele pediu prazo até 12/12/05, mas não atendeu à intimação. Desse modo, como não foi possível comprovar que as “notas devolvidas” não tiveram seus débitos estornados, considera que “a infração é devida” (fl. 1586).

Foi anexada aos autos petição do contribuinte requerendo a juntada dos relatórios de Notas Fiscais, alegando que estas constituem a prova do que foi alegado no que toca ao item 4º do Auto de Infração (fls. 1595 e ss.). Observa que os relatórios apresentados contêm como total o valor do ICMS lançado no livro de apuração como “estornos de débitos”. Aduz que, somando-se todos os valores de “ICMSD” relativos às saídas do período (exceto Notas Fiscais que contenham sinais negativos), encontra-se o valor total debitado pela empresa no período (débitos sobre vendas). Explica que as Notas Fiscais que contêm o sinal negativo (–) na frente se referem às Notas Fiscais de devolução (já juntadas aos autos), e a sua soma representa o valor total creditado pela empresa (devoluções). Pondera que, em virtude do grande número de Notas Fiscais (cerca de 500 por mês), não foi possível a juntada aos autos de todos os documentos (Notas Fiscais de devolução já apresentadas), porém tais documentos se encontram disponíveis no estabelecimento da empresa para conferência. Reitera os pedidos das petições anteriores.

O fiscal diligente prestou informação, sem data (fl. 2887), dizendo que se desconsidere a sua informação anterior, haja vista que a empresa havia atendido à intimação e apresentado os documentos solicitados no prazo concedido, porém os documentos sofreram alguns desvios internos até chegarem à suas mãos, daí ter emitido o parecer anterior opinando pela manutenção da glosa do crédito. Afirma que, agora, de posse do material, foi possível apurar que as devoluções, em sua maior parte, tiveram os débitos estornados, exceto pelos documentos não comprovados, listados no demonstrativo anexo (fl. 2888), devendo por isso ser mantida em relação a estes a glosa do crédito, no valor de R\$ 43.067,46.

Ao tomar ciência da informação, em 4/4/06 (instrumento fora de ordem nos autos – fl. 2890), o contribuinte requereu juntada dos documentos faltantes, em petição datada de 11/4/06 (fls. 2892/2920).

Em petição datada de 30/1/06 (fora de ordem nos autos – fl. 2928), o contribuinte informou que havia pago os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 6º.

Em nova petição, datada de 2/3/06 (fora de ordem nos autos – fl. 2923), o contribuinte informou que havia se equivocado ao declarar, na petição anterior, que havia pago os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 6º, tendo em vista que os itens pagos se referiam a outro Auto de Infração (AI nº 298937.0008/05-7). Juntou prova. Requer que seja desconsiderada a informação anterior, e que seja dado normal prosseguimento ao presente processo.

Consta à fl. 2931 (fora de ordem) um despacho encaminhando o processo ao auditor encarregado de realizar a diligência.

VOTO

A defesa alega, como preliminar, que já teria decaído o direito da fazenda estadual de proceder ao lançamento de débitos relativos ao período de janeiro a junho de 1999.

Não acato os argumentos da defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao período assinalado. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em relação ao exercício de 1999, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2000. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31/12/04. O presente Auto de Infração foi lavrado em 30/6/04. O § 4º do art. 150 do CTN a que se apegava a defesa aplica-se é quando a lei não fixar prazo à homologação. Ocorre que a legislação baiana prevê tal prazo: art. 28, § 1º, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81).

Superada a preliminar, passo ao exame do mérito.

O item 1º do Auto de Infração em lide diz respeito à complementação do ICMS devido por substituição tributária nas operações com óleo diesel.

O autuado alegou, na defesa, que os valores considerados pela fiscalização para o cálculo da complementação do imposto não estariam de acordo com as portarias editadas pelo governo federal que fixam os preços, relativas à época dos fatos geradores, haja vista que as referidas portarias previam ajustes dos preços nelas fixados, de acordo com a distância do destinatário da base supridora dos combustíveis. Além disso, os valores efetivamente retidos pela refinaria, quando da venda do óleo diesel para a impugnante, não teriam sido corretamente considerados pela fiscalização. Por isso, requereu a realização de perícia, para que fosse refeito o trabalho fiscal, com utilização das portarias vigentes à época dos fatos, e para que fossem considerados os ajustes em função da distância dos destinatários em relação à base supridora, bem como os valores retidos pela refinaria nas vendas de óleo diesel para a impugnante.

A empresa requereu a realização de perícia, tendo, inclusive, apresentado quesitos, mas não indicou assistente técnico. Em face disso, em vez de perícia, esta Junta determinou a realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

Na solicitação da diligência, foi destacado que seria recomendável que a diligência fosse efetuada “in loco”, intimando-se o autuado para indicar preposto seu para acompanhar os trabalhos fiscais, aduzindo-se que, caso o assistente nomeado pela empresa concordasse, poderia assinar o laudo, parecer ou informação a ser produzido pelo fisco, assegurado o direito de fazer as ressalvas que considerasse cabíveis.

A COFEP designou o fiscal Ricardo Maracajá Pereira para cumprir a diligência.

A diligência não foi cumprida na forma recomendada: não foi realizada “in loco”, e a empresa não foi intimada para indicar preposto a fim de acompanhar os trabalhos fiscais. Isso, contudo,

não invalida o trabalho, tendo em vista que, depois, foi fornecida cópia da solicitação da diligência e também do resultado da diligência, concedendo-se ao contribuinte o prazo legal para manifestar-se acerca dos novos elementos. Registro, porém, que certas dúvidas suscitadas pelo fiscal revisor poderiam – e deveriam – ter sido dirimidas por ele próprio, se tivesse cumprido a diligência como foi solicitada. Um Auto de Infração dessa magnitude requer cuidados especiais, na defesa dos interesses do Estado e, também, em respeito aos legítimos direitos do contribuinte.

É o seguinte o teor do que foi solicitado na diligência e das respostas dadas, no que concerne ao item 1º do Auto de Infração:

1. Quesito: houve recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária (ICMS/ST), pela impugnante, nos meses de janeiro a junho de 1999?

Resposta: sim, como pode ser observado às fls. 470/490.

2. Quesito: qual foi a efetiva base de cálculo utilizada pela refinaria para a retenção do ICMS/ST nas vendas de óleo diesel para a impugnante?

Resposta: para obter a base de cálculo, a refinaria aplica o menor preço máximo fixado pela autoridade competente para o Estado da Bahia – Santo Amaro (A) e Ilhéus (B). Ver tabela PMC anexa ao trabalho diligencial. No período em referência, apenas o preço de Ilhéus.

3. Quesito: os valores de venda considerados no trabalho fiscal foram os constantes nas portarias de fixação de preços editadas pelo órgão federal competente, em vigor à época dos fatos em questão, com os ajustes relativos à distância do destinatário da base supridora?

Resposta: sim; ao cumprir a diligência, foram verificados os valores, e estes estão de acordo com a tabela de preços máximos de venda ao consumidor, anexa.

4. Quesito: levando-se em consideração os valores retidos pela Petrobrás e os recolhidos pela impugnante, ainda há valores de ICMS/ST a serem pagos?

Resposta: em relação à distribuidora, a base de cálculo é a diferença entre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente para o município destinatário consumidor e o menor preço máximo por município que serviu de base de cálculo para retenção pelo industrial refinador. Os valores apontados na tabela do Anexo F (fls. 45/328) estão corretos.

5. Quesito: o levantamento compreende o período de janeiro de 1999 a abril de 2001, sendo que, no Auto de Infração: *a*) no período de janeiro a outubro de 1999, o fato foi tipificado no art. 512 do RICMS/97; *b*) no período de novembro de 1999 a março de 2001, a tipificação foi feita no art. 512-A; e *c*) no mês de abril de 2001, a tipificação foi feita no art. 512. Tendo em vista que o art. 512 do RICMS/97 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13) e o art. 512-A foi objeto de várias alterações, os fatos devem ser analisados à luz do texto regulamentar vigente à época da ocorrência dos mesmos, considerados de per si. Ainda com relação ao enquadramento legal dos fatos, consta no item 1º, no campo em que é feita a descrição da infração, referência ao § 6º do art. 512. Tendo em vista que o art. 512 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13), precisa ser indicado qual o fundamento jurídico da exigência antes contemplada no aludido § 6º a partir de 3/11/99. Ao prestar a informação, o fiscal autuante elaborou duas planilhas (fls. 1502 e 1511). O Anexo F (fl. 44) deverá ser conferido em face das portarias a que alude a defesa.

Resposta: as tipificações dos períodos de janeiro a outubro de 1999 e de novembro de 1999 a março de 2001 estão corretas. No entanto, o enquadramento do mês de abril de 2001 está incorreto, pois a tipificação seria a mesma do período de novembro de 1999 a março de 2001, ou seja, arts. 512-A e 126, I, do RICMS, e art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. O fiscal autuante não elaborou as planilhas às fls. 1502 e 1511, e sim anexou as tabelas confeccionadas pela gerência de substituição tributária, as quais todos os auditores usam nas suas fiscalizações.

Ao tomar ciência do resultado da diligência, o autuado manifestou-se alegando que, embora o revisor diga que foram utilizados os valores fixados nas portarias editadas pelo governo federal vigentes à época dos fatos geradores, ele não se pronunciou a respeito dos ajustes relativos à distância dos destinatários da base supridora, ajustes esses que são previstos nas aludidas portarias, as quais determinam que os preços máximos de venda fixados ao consumidor seriam reduzidos de valor igual a R\$ 0,0040 por litro a cada 20 km percorridos, a partir da sede do município do destinatário, no sentido da base supridora. Realça que, por isso, o preço máximo de venda a ser considerado não é simplesmente o fixado nas tabelas de preços, pois devem ser feitos os ajustes relativos à distância do estabelecimento da impugnante em relação aos destinatários do combustível. Requer que seja refeito o trabalho fiscal, para que tais ajustes de preços sejam considerados.

Noto que os ajustes a que se refere o autuado foram objeto do 3º quesito, acima reproduzido. O fiscal revisor manifestou-se sobre os ajustes.

As regras da substituição tributária das operações com combustíveis são assombrosamente complexas. Diferentemente das regras relativas às demais mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais, uma vez antecipado o imposto, encerra-se a fase de tributação das mercadorias, no caso de combustíveis isso não ocorre. Na situação em exame, que diz respeito a óleo diesel, quando a refinaria vende o produto para uma distribuidora, faz a retenção do imposto, porém, depois, quando a distribuidora revende o produto para determinado município, deve fazer a complementação do tributo, de acordo com os critérios previstos na legislação.

Para se compreender a evolução das regras atinentes à questão posta em discussão, cumpre dizer que o art. 512 do RICMS/97 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13) e o art. 512-A foi objeto de várias alterações, vindo ainda a ser criado o art. 512-B. Na verdade, a disciplina da matéria em questão não está no art. 512-A, mas no art. 512-B.

Evidentemente, há que se analisarem os fatos à luz do texto regulamentar vigente à época dos fatos objeto do levantamento, considerados de per si. Nesse sentido, cumpre assinalar que o levantamento comprehende os exercícios de 1999, 2000 e 2001. Resta então estabelecer qual a previsão regulamentar do lançamento em apreço nos exercícios considerados.

Originariamente, a matéria em questão era prevista no § 6º do art. 512.

Esse dispositivo foi revogado, juntamente com todo o art. 512, em novembro de 1999.

O art. 512-A, dado como infringido pelo fiscal autuante, é composto de incisos, alíneas, itens e parágrafos, que por sua vez se desdobram em incisos, alíneas e itens. A tipificação foi feita de forma muito vaga. O § 5º manda que se observe, neste caso, a regra do § 4º do art. 512-B.

A partir de novembro de 1999, a diferença objeto do lançamento do item 1º do presente Auto de Infração passou a ser prevista no § 4º do art. 512-B do RICMS/97.

Mantenho o lançamento de que cuida o item 1º do Auto de Infração em análise.

No que concerne ao 2º item, que acusa a falta de inclusão, na base de cálculo da substituição tributária, dos valores relativos ao PIS e à COFINS, a defesa alega que aquelas contribuições não são repassadas aos destinatários através de destaque nas Notas Fiscais, ou seja, por fora, pois compõem o custo da empresa vendedora, sendo por isso considerados na formação de seu preço. Explica que o PIS e a COFINS são indicados nas Notas Fiscais com o objetivo de informar ao governo federal, ao destinatário e ao fisco estadual os valores daquelas contribuições incluídos no preço da empresa. Conclui dizendo que, como os valores das referidas contribuições já estão incluídos no preço de venda da empresa, a exigência fiscal é indevida.

Em face de tais alegações, foi determinada a realização de diligência para esclarecer se as contribuições federais compunham realmente o preço da mercadoria. É o seguinte o teor do que foi solicitado na diligência e das respostas dadas, no que concerne ao item 2º do Auto de Infração, que cuida da inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS/ST:

1. A defesa alega que os referidos tributos compõem o custo dos produtos vendidos, participando da formação dos seus preços de venda. Deveria ser analisado se os valores pagos a título de PIS e COFINS por substituição tributária estão incluídos na composição dos preços de venda dos produtos comercializados pela impugnante.

Resposta: “De acordo com o raciocínio lógico corretamente desenvolvido pelo autuante, se os valores do PIS e COFINS estivessem incluídos na base de cálculo da substituição tributária não haveria diferença a ser cobrada, como pode ser facilmente percebido no ‘Anexo G’ (fls. 330 a 419 do PAF)”.

2. O levantamento comprehende o período de janeiro de 1999 a junho de 2000, sendo que, no Auto de Infração: *a*) no período de janeiro a outubro de 1999, o fato foi tipificado no art. 512 do RICMS/97; *b*) no período de novembro de 1999 a junho de 2000, a tipificação foi feita no art. 512-A; e *c*) no campo da descrição da infração, é feita referência ao art. 512-B, inciso IV. Cumpre notar que o art. 512 do RICMS/97 foi revogado em 3/11/99 (Alteração nº 13) e o art. 512-A foi objeto de várias alterações. Quanto à referência feita ao art. 512-B, IV, no campo da descrição da infração, cumpre destacar que, presentemente, o referido inciso IV trata da base de cálculo do imposto na “importação”. Na redação anterior, cuidava da base de cálculo de álcool hidratado. Aliás, o art. 512-B também tem sido objeto de muitas alterações. Há que se analisarem os fatos à luz do texto regulamentar vigente à época dos fatos objeto do levantamento, considerados de per si. Precisam ser revistos os valores do Anexo G (fl. 329).

Resposta: o autuante se equivocou ao complementar os dados, pois, de fato, o art. 512-B faz referência à base de cálculo do imposto na importação. O enquadramento “do sistema” está correto, devendo-se desconsiderar o complemento inserido pelo autuante.

Os equívocos do autuante na indicação dos dispositivos legais não comprometem o lançamento, se da descrição dos fatos se chega à compreensão do teor da imputação. Após a correção do enquadramento, foi dada ciência ao sujeito passivo.

Quanto ao fato material, em resposta ao que foi solicitado na diligência, o fiscal revisor respondeu que, “De acordo com o raciocínio lógico corretamente desenvolvido pelo autuante, se os valores do PIS e COFINS estivessem incluídos na base de cálculo da substituição tributária não haveria diferença a ser cobrada, como pode ser facilmente percebido no ‘Anexo G’ (fls. 330 a 419 do PAF)”. Transcrevi entre aspas a resposta dada pelo revisor, porque é preciso ficar claro que não importa se o raciocínio do fiscal é lógico ou não, o que importa saber é se, realmente, os valores do PIS e da COFINS não foram incluídos na base de cálculo da substituição tributária, e foi isso o que foi perguntado na diligência. Afinal, nem o fiscal nem a empresa forneceram elementos que esclareçam se os referidos tributos federais estão incluídos na base de cálculo da substituição tributária do ICMS. Embora o fiscal revisor não tenha respondido de forma objetiva e direta ao que foi perguntado na diligência, considero que sua resposta deixa implícito que os valores do PIS e da COFINS não foram incluídos na base de cálculo da substituição tributária. Poder-se-ia argumentar que a autuação não pode prosperar em caso de dúvida quanto à configuração da infração. Ocorre que foi dada ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo, e este, ao se pronunciar (fls. 1570/1573), falou do item 1º, do item 4º, do item 5º e do item 6º – não se importou quanto à situação do item 2º (o item 3º não foi objeto da diligência). Presumo então que o silêncio do autuado significa concordância quanto aos termos do que foi informado pelo fiscal diligente. Em suma, embora nem o fisco nem o autuado tenham demonstrado o que foi alegado por ambas as partes, a acusação é de que os valores do PIS e da

COFINS não foram incluídos na base de cálculo da substituição tributária, e o autuado teve oportunidade de provar o contrário, e não o fez.

Os critérios a serem observados no cálculo do ICMS pelo regime de substituição tributária por antecipação (substituição tributária progressiva) encontram-se no inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96, o qual manda que se adicionem as parcelas relativas ao montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço (inciso II, “b”). Na expressão “outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes” estão compreendidos quaisquer tributos, inclusive contribuições, cuja responsabilidade pela cobrança seja atribuída por lei ao emitente do documento fiscal em que seja materializado o negócio jurídico. A regra da lei supramencionada tem por matriz o art. 8º, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96.

Mantendo o lançamento do 2º tópico do Auto de Infração.

O item 3º do Auto de Infração refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte não vinculado a operação com saída subsequente tributada, nas operações de saídas interestaduais de combustíveis com imunidade tributária. A Lei nº 7.014/96 veda a utilização do crédito relativo ao serviço de transporte na situação em exame: art. 29, § 2º.

Mantendo o lançamento do item 3º.

No item 4º, o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária – o autuado se debitou do imposto destacado nas Notas Fiscais de saídas de mercadorias cujo imposto havia sido retido por antecipação pela refinaria, lançou o total do débito no livro de apuração e fez o estorno do débito, e se creditou do imposto na devolução de mercadorias vendidas.

A defesa argumenta que, de acordo com o art. 359 do RICMS/BA, o vendedor de combustíveis deve destacar o imposto, para fins de aproveitamento de crédito pelo destinatário, e estornar o imposto no livro de apuração. Alega que parte dos combustíveis vendidos foi devolvida pelos adquirentes, conforme foi verificado pela própria fiscalização. Como a empresa já havia destacado o imposto relativo a tais devoluções e lançado o débito no Registro de Saídas, creditou-se do imposto destacado, para anular os efeitos da apuração, escriturando as Notas Fiscais de devolução no Registro de Entradas. Assim, em vez de anular os efeitos das devoluções através de estornos de débitos, anulou os débitos anteriormente efetuados através de créditos. Assegura que não houve recolhimento do imposto a menos em virtude do critério adotado pela empresa.

Na diligência determinada por esta Junta, foi solicitado que o fiscal revisor verificasse se houve prejuízo para o erário estadual, à luz do art. 359 do RICMS/97, sendo dito em resposta pelo fiscal revisor que, em face do art. 359 e tendo analisado a planilha fiscal, concorda com o autuado, no sentido de que não há prejuízo para o erário estadual, “caso a planilha apresentada possa ser comprovada, pois se faz necessário demonstrar que as notas devolvidas não tiveram seus débitos estornados. Sendo assim, intimo a empresa a apresentar planilhas e notas fiscais demonstrando os dados apresentados em sua defesa”.

O autuado, em sua última manifestação, observou que os documentos comprobatórios da regularidade das devoluções estão nos autos, conforme cópias anexas das Notas Fiscais de devolução e de sua escrituração nos livros fiscais, provando que não houve, no período autuado, estornos de débitos em relação a essas operações.

Em face dos termos vagos empregados pelo fiscal diligente, esta Junta determinou a remessa dos autos em diligência, a fim de que a fiscalização se manifestasse a respeito do item 4º, tendo em vista que, em diligência anterior, o mesmo fiscal, ao falar sobre a questão (fl. 1523), havia dito que concordava com a empresa, no sentido de que não houve prejuízo para o erário estadual,

caso a planilha apresentada (fl. 439) pudesse ser comprovada, por entender que se fazia necessário demonstrar que as Notas Fiscais de devolução não tiveram seus débitos estornados. Na nova diligência, solicitou-se que a fiscalização verificasse essa questão (fls. 1579-1580).

O fiscal diligente, o mesmo da diligência anterior, Ricardo Maracajá Pereira, informou que havia intimado a empresa a apresentar as provas de que as “notas devolvidas” não tiveram seus débitos estornados, e ela alegara que as provas já estariam no Auto de Infração. O fiscal diz que, como não conseguiu localizar nos autos as aludidas provas, intimou novamente o autuado a juntar as provas em questão, e o autuado pediu prazo até 12/12/05, mas não atendeu à intimação. Conclui dizendo que, como não foi possível comprovar que as “notas devolvidas” não tiveram seus débitos estornados, considera que “a infração é devida” (fl. 1586).

Foi anexada aos autos petição do contribuinte requerendo a juntada dos relatórios de Notas Fiscais, alegando que estas constituem a prova do que foi alegado no que toca ao item 4º do Auto de Infração (fls. 1595 e ss.). O autuado observa que os relatórios apresentados contêm como total o valor do ICMS lançado no livro de apuração como “estornos de débitos”. Aduz que, somando-se todos os valores de “ICMSD” relativos às saídas do período (exceto Notas Fiscais que contenham sinais negativos), encontra-se o valor total debitado pela empresa no período (débitos sobre vendas). Explica que as Notas Fiscais que contêm o sinal negativo (–) na frente se referem às Notas Fiscais de devolução (já juntadas aos autos), e a sua soma representa o valor total creditado pela empresa (devoluções). Pondera que, em virtude do grande número de Notas Fiscais (cerca de 500 por mês), não foi possível a juntada aos autos de todos os documentos (Notas Fiscais de devolução já apresentadas), porém tais documentos se encontram disponíveis no estabelecimento da empresa para conferência. Reitera os pedidos das petições anteriores.

O fiscal diligente prestou informação, sem data (fl. 2887), dizendo que se desconsidere a sua informação anterior, haja vista que a empresa havia atendido à intimação e apresentado os documentos solicitados no prazo concedido, porém os documentos sofreram alguns desvios internos até chegarem à suas mãos, daí ter emitido o parecer anterior opinando pela manutenção da glosa do crédito. Afirma que, agora, de posse do material, foi possível apurar que as devoluções, em sua maior parte, tiveram os débitos estornados, exceto pelos documentos não comprovados, listados no demonstrativo anexo. Opina que, como os documentos listados no demonstrativo às fl. 2888 não foram apresentados, deve ser mantida em relação a estes a glosa do crédito, no valor de R\$ 43.067,46.

Ao tomar ciência da informação, em 4/4/06 (instrumento fora de ordem nos autos – fl. 2890), o contribuinte requereu juntada dos documentos faltantes, em petição datada de 11/4/06 (fls. 2892/2920).

Em petição datada de 30/1/06 (fora de ordem nos autos – fl. 2928), o contribuinte informou que havia pago os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 6º.

Em nova petição, datada de 2/3/06 (fora de ordem nos autos – fl. 2923), o contribuinte informou que havia se equivocado ao declarar, na petição anterior, que tinha pago os débitos dos itens 1º, 2º, 3º, 4º e 6º, tendo em vista que os itens pagos se referiam a outro Auto de Infração (AI nº 298937.0008/05-7). Juntou prova. Requer que seja desconsiderada a informação anterior, e que seja dado normal prosseguimento ao presente processo.

Consta à fl. 2931 (fora de ordem) um despacho encaminhando o processo ao auditor encarregado de realizar a diligência.

Tendo em vista que, de acordo com o fiscal diligente, remanesce a glosa dos créditos em relação às Notas Fiscais listadas no demonstrativo à fl. 2888 pelo fato de não terem sido apresentadas, e considerando que, ao tomar ciência dessa conclusão, o contribuinte juntou cópias dos documentos (fls. 2893/2920), considero que deva ser mantida a glosa do crédito apenas das Notas Fiscais que, afinal, remanescem sem ser exibidas. Noto que, dos 30 documentos listados à fl.

2828, o contribuinte juntou cópias de 28 (fls. 2893/2920). Restam apenas sem serem apresentadas as Notas Fiscais 1909 e 102, que dizem respeito a créditos nos valores de R\$ 1.119,45 e R\$ 564,83, respectivamente. Sendo assim, mantendo a glosa do crédito objeto do item 4º, no valor de R\$ 1.684,28.

Quanto ao fundamento do direito ao crédito, foi explicado que a questão envolve vendas de combustíveis efetuadas a determinados destinatários, em que deve ser destacado o ICMS no documento fiscal, apesar de o tributo já ter sido objeto de substituição tributária na refinaria, com base no § 1º do art. 359 do RICMS. Realmente, de acordo com esse dispositivo, o vendedor de combustíveis deve destacar o imposto, para fins de aproveitamento de crédito pelo destinatário, e estornar o imposto no livro de apuração. Tendo em vista que parte dos combustíveis vendidos foi devolvida pelos adquirentes, e como a empresa já havia destacado o imposto relativo a tais devoluções e lançado o débito no Registro de Saídas, creditou-se do imposto destacado, para anular os efeitos da apuração, escriturando as Notas Fiscais de devolução no Registro de Entradas. Assim, em vez de anular os efeitos das devoluções através de estornos de débitos, anulou os débitos anteriormente efetuados através de créditos. Concordo com a opinião do fiscal revisor, de que não houve recolhimento do imposto a menos em virtude do critério adotado pela empresa. Tanto faz estornar débitos como lançar os valores correspondentes como créditos.

Fica mantida a glosa do crédito objeto do item 4º relativamente aos documentos que deixaram de ser exibidos ao fisco ou anexados aos autos, no valor acima indicado.

O item 5º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições interestaduais de mercadoria sujeita ao regime de diferimento, desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto.

O autuado diz na defesa que na época dos fatos em discussão vigorava o Protocolo ICMS 19/99, que instituiu o regime de diferimento do imposto nas operações com álcool hidratado, atribuindo às empresas distribuidoras a condição de substitutas tributárias em relação ao tributo devido pelas usinas, destilarias ou importadores localizados em outros Estados, porém na época dos fatos objeto desta autuação as usinas remetentes do álcool hidratado estavam amparadas por decisões judiciais que determinavam a não aplicação do regime de tributação previsto no referido protocolo, conforme cópias de decisões anexas. Em virtude de tais decisões judiciais, as vendas interestaduais de álcool hidratado foram realizadas de acordo com o regime normal de tributação, ou seja, as usinas destacaram o ICMS nas Notas Fiscais, e esse imposto foi utilizado como crédito pela empresa ora autuada. Quanto ao mês de dezembro de 2001, as Notas Fiscais autuadas se referem a transferências de álcool hidratado entre estabelecimentos da empresa, motivo pelo qual não foi aplicado o regime de diferimento do imposto, haja vista que o Protocolo ICMS 19/99 só estabeleceu o regime de diferimento do imposto para as aquisições interestaduais de usinas, destilarias e importadores (cláusula primeira). Conclui considerando que a exigência fiscal em relação aos meses de janeiro a outubro de 2000 e de março e abril de 2001 deve ser cancelada, em virtude das liminares judiciais, e a exigência relativa a dezembro de 2001 também deve ser cancelada, por se referir a transferências de álcool entre estabelecimentos da própria empresa.

Para dirimir dúvidas, foi determinada a realização de diligência. É o seguinte o teor do que foi solicitado na diligência e das respostas dadas, no que concerne ao item 5º do Auto de Infração, no qual se discute o aproveitamento de créditos fiscais de ICMS nas operações de aquisição de álcool hidratado:

1. Vigoravam na época dos fatos geradores liminares judiciais determinando a não-aplicação do Protocolo ICMS 19/99?

Resposta: este fato pode ser observado facilmente nas fls. 597/610, onde se encontram as liminares apresentadas pela empresa.

2. O regime de diferimento previsto no Protocolo ICMS 19/99 se aplicava às operações entre estabelecimentos da mesma empresa?

Resposta: não, somente da usina para a distribuidora.

3. Na fl. 442, a defesa alega que as parcelas relativas aos meses de janeiro a outubro de 2000 e de março e abril de 2001 devem ser canceladas, em virtude das liminares concedidas aos destinatários, e a parcela relativa a dezembro de 2001 também deve ser cancelada, em virtude de as operações serem relativas a transferência de álcool entre estabelecimentos da própria empresa. Embora a defesa se refira a valores de janeiro a outubro de 2000, março, abril e dezembro de 2001, no Auto de Infração o débito foi lançado em novembro de 2000. No Auto de Infração, no campo da descrição da infração, é feita referência aos Anexos A e D. Ocorre que, no Anexo A (fls. 15/17) o total é de R\$ 113.778,70, que é o mesmo valor indicado no Anexo D (fls. 33/40), ao passo que, no Auto de Infração, o valor lançado é de R\$ 281.494,93. Foi solicitado que fossem feitos os esclarecimentos devidos quanto aos pontos assinalados, com a necessária fundamentação.

Resposta: o fato foi explicado pelo autuante no fim do Auto de Infração (fl. 4). Segundo o levantamento do fiscal, a empresa apresentava saldo credor no período de 2001, motivo pelo qual o fiscal apenas listou os valores para que o autuado pudesse corrigir o saldo do ICMS. Pode-se observar que o valor correto (R\$ 281.494,93) está na fl. 38 (Anexo D). O valor de R\$ 113.778,70 refere-se ao período de março a dezembro de 2001, que não foi cobrado.

Desse modo, o questionamento da defesa quanto ao mês de dezembro de 2001 não é matéria de preocupação neste caso, pois, embora conste nos demonstrativos fiscais, o valor correspondente àquele mês não foi objeto de autuação. Conseqüentemente, afasta-se a discussão quanto à existência de transferências entre estabelecimentos da empresa. Em suma, os valores dos créditos glosados dizem respeito, unicamente, a álcool hidratado que a empresa recebeu de usinas estabelecidas no Estado de Alagoas sem o pagamento do imposto através de GNRE, por força de liminares concedidas em Mandados de Segurança naquele Estado às usinas remetentes da mercadoria.

O procedimento fiscal nesse caso baseia-se no seguinte silogismo: se a operação foi realizada ao abrigo do regime de diferimento e o imposto não foi pago ao encerrar-se a fase do diferimento, não pode ser aproveitado o crédito pelo destinatário. Em tese, concordo plenamente com esse raciocínio. Note-se, porém, que as premissas são expostas de forma condicional: “se a operação foi efetuada ao abrigo do regime de diferimento...”. Ocorre que no caso em apreço as operações não foram praticadas com diferimento por força de decisões judiciais. Se uma decisão judicial determina que não se aplique o diferimento do imposto numa determinada situação, essa decisão, enquanto não for revogada ou cassada, é lei na relação jurídica envolvendo as partes processuais. Quando o art. 472 do Código de Processo Civil diz que a sentença faz coisa julgada entre as partes em relação às quais é dada, isso deve ser interpretado no sentido de que a decisão não se aplica “automaticamente” a outras pessoas, mesmo que as circunstâncias materiais e jurídicas sejam idênticas. No entanto, no caso, por exemplo, de uma operação de compra e venda, se a decisão afeta aspectos do negócio jurídico relacionados ao “vendedor”, logicamente afetará também o “comprador”, de forma indireta, pois se trata de um negócio bilateral.

No caso em exame, de acordo com o Ofício à fl. 598, o MM. Juiz de Direito Plantonista da Comarca de Maceió comunicou oficialmente à sede da Shell Brasil S.A. que nos autos da ação de Mandado de Segurança nº 914-9/2000, impetrado pelo Sindicato da Indústria do Açúcar e do Álcool do Estado de Alagoas, representando suas associadas, Usinas Reunidas Seresta S.A., Triunfo Agroindustrial S.A., Usina Caeté S.A. filial Cachoeira, Usina Caeté S.A., Cia. Agroindustrial Vale do Camaragibe, Cia. Açucareira Usina Capricho, Agroindustrial Marituba Ltda., Usina Serra Grande S.A., Usina Cansanção do Sinimbu S.A., Cia. Açucareira Central

Sumaúma, Industrial Porto Rico S.A., Mendo Sampaio S.A. (Usina Roçadinho), Usina Santa Clotilde, Central Açucareira Santo Antônio S.A., S.A. Leão Irmãos Açúcar e Álcool, Destilaria Porto Alegre Ltda., Destilaria Roteiro Ltda., Usina Conceição do Peixe S.A., tendo como litisconsortes ativos as empresas Coopertrading Comércio Exportação e Importação S.A. e Lagine Agro Industrial S.A., antiga Companhia Açucareira Usina Lagine (incorporadora da União Industrial do Nordeste, da Companhia Açucareira Alagoana, da Triálcool Álcool do Triângulo S.A.), foi deferida liminar no sentido de que as mesmas efetuem suas operações de saídas de álcool hidratado etílico carburante sem a observância do diferimento e da substituição tributária ordenada pelo Protocolo ICMS 19/99. No final do ofício, o MM. Juiz de Direito adverte: “Desta forma, mando que Vossa Senhoria se digne de fazer cumprir a decisão judicial em epígrafe, sob pena de crime de desobediência”. A defesa juntou cópia do despacho judicial na íntegra. A liminar vigorou até maio de 2001.

Diante do que consta nos autos, nas operações de remessa de álcool carburante efetuadas pelas usinas do Estado de Alagoas, nas situações contempladas nas Notas Fiscais objeto da presente ação fiscal, não se aplicam as regras concernentes ao diferimento do imposto e ao regime de substituição tributária de que cuida o Protocolo ICMS 19/99. Isso significa dizer que o regime a ser adotado é o do chamado regime normal de apuração do imposto. Não há prejuízo para o erário. Nos documentos acostados aos autos consta o destaque do imposto devido ao Estado de Alagoas, que, em contrapartida, constitui crédito legítimo a ser utilizado pelo destinatário, assegurado pela Constituição. A glosa do crédito, neste caso, constitui ofensa ao critério da não-cumulatividade, que não é mero princípio constitucional, consubstanciado que se encontra em regra positivada na lei complementar, na lei ordinária e no regulamento do imposto. O direito ao crédito fiscal, fundado no princípio da não-cumulatividade, não pode ser condicionado a questiúnculas pseudojurídicas.

Friso bem que, no ofício recebido pela empresa ora autuada, a Shell Brasil S.A., o MM. Juiz de Direito adverte, expressamente: “Desta forma, mando que Vossa Senhoria se digne de fazer cumprir a decisão judicial em epígrafe, sob pena de crime de desobediência”.

O fisco baiano não pode exigir que a empresa contrarie decisão judicial.

Em suma, o lançamento do item 5º do Auto de Infração é indevido.

Quanto ao item 6º, que cuida do aproveitamento de crédito presumido efetuado a mais, a defesa sustenta que o art. 515, III, do RICMS/BA, que dispunha sobre o crédito presumido nas saídas de álcool hidratado, só foi revogado em fevereiro de 1999, pelo Decreto nº 7.533/99. Observa que este decreto, no art. 8º, ressalvou o direito das distribuidoras de aproveitarem crédito presumido no valor de R\$ 0,1294 por litro de álcool em relação às operações de saídas realizadas com o estoque existente até 31/1/99. Diz que o aproveitamento do crédito foi realizado em janeiro de 1999, utilizando-se o fator de R\$ 0,1294 por litro, conforme prevê a legislação, de modo que a exigência fiscal é indevida.

Relativamente a este item 6º, o fiscal considera que há uma divergência entre o art. 8º do Decreto nº 7.533/99 e a cláusula quinta do Convênio ICMS 2/97, concatenada com a cláusula quinta do protocolo de 23/07/1999 com o DNC (*sic*), bem como em relação ao § 2º do art. 515 do RICMS.

Ao remeter o processo em diligência, foi perguntado se na apuração do crédito presumido de álcool hidratado, efetuada pela empresa, o fator utilizado foi o previsto na legislação estadual, e o fiscal revisor respondeu que sim. Foi perguntado, também, se o aproveitamento dos créditos descritos no caso em tela é permitido pela legislação estadual, ao que o fiscal revisor também respondeu que sim. Segundo o revisor, nos dois casos, a argumentação da empresa é pertinente.

Com base na informação prestada pelo fiscal revisor, o lançamento do item 6º é indevido.

Conclusão: ficam mantidos os lançamentos dos itens 1º, 2º e 3º, e parte do lançamento do item 4º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298743.0005/04-4, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 720.189,68**, sendo R\$ 720.125,93, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$ 63,75, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da citada Lei, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR