

**A. I. Nº** - 298574.3000/07-0  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**AUTUANTE** - MARCO ANTÔNIO CARVALHO DE MATOS e JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 09. 09. 2008

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0293-01/08**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAL. O creditamento do imposto de transporte intermunicipal de pessoal não encontra respaldo na legislação. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Ultrapassado o argumento de ilegitimidade de revisão de lançamento tendo em vista que não houve homologação expressa em anterior fiscalização, ex-vi do Art. 150 do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2007, imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a processo de industrialização ou extração, que resulte em operações de saídas tributadas, nos meses de janeiro, março a dezembro de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 181.046,27, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou de forma indevida, crédito fiscal decorrente das prestações de serviço de transporte de pessoal, conforme cópias do Registro de Apuração do ICMS e Demonstrativo em anexo.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 113 a 121), resumindo os fatos que deram causa à autuação, bem como aduzindo a sua legitimidade e o interesse em apresentar a defesa.

Como preliminar, sustenta que é ilegal a revisão do lançamento quanto ao exercício de 2002. Alega que o período de janeiro a dezembro de 2002 fora objeto de fiscalização anterior, na qual o Fisco examinou toda a documentação fiscal do estabelecimento autuado e diante de todos os fatos, concluiu pela inexistência de infração referente ao creditamento do ICMS nas operações de transporte de pessoal da FAFEN, sendo o que se verifica na cópia anexa às fls. 129 a 134.

Acrescenta que a autuação configura uma indevida revisão do lançamento, pois o creditamento do ICMS realizado pelo estabelecimento autuado foi devidamente homologado pelo ente tributante. Invoca o artigo 149 do CTN, para afirmar que a revisão de ofício somente é admitida quando atendidos, de forma cumulativa, dois requisitos: desde que seja efetivada antes do termo do prazo decadencial; desde que a situação fática se enquadre em uma das hipóteses do rol taxativo do dispositivo.

Prosseguindo, diz que a revisão de ofício em questão não possui base em erro de fato, mas em erro de direito por parte do próprio Fisco quanto à interpretação dos elementos objetivos do fato gerador – valoração jurídica do fato –, representando inequívoca modificação do critério jurídico da tributação, que não é admitida pela jurisprudência do STJ nem pela doutrina abalizada.

Diz que no procedimento fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração nº 298574.003/04-3, prestou corretamente todas as informações e forneceu todos os elementos fáticos, operando em seu favor o princípio da imutabilidade do lançamento, conforme o artigo 145 do CTN, que é o

correspondente tributário do conceito constitucional de ato jurídico perfeito (artigo 5º, XXXVI da CF), por consequência do princípio geral da segurança jurídica. Cita e transcreve o parágrafo único do artigo 936 do RICMS/BA, que diz seguir nesse mesmo sentido.

Assevera que a condição resolutória do artigo 150 do CTN, ou seja, homologação da apuração do crédito feita pelo contribuinte foi plenamente cumprida pelo ente tributante, sendo o seu efeito a constituição do crédito tributário referente ao período apurado, nos limites do lançamento homologado, o qual não identificou nenhum descumprimento de obrigação tributária pertinente ao creditamento do imposto nas operações contratadas de transporte. Requer a improcedência da autuação, por insubsistência.

Argúi ainda como preliminar, a decadência do direito de constituição do crédito tributário, pelo decurso do prazo superior a cinco anos, no período de janeiro a dezembro de 2002. Evoca e reproduz o artigo 116 do RICMS/BA, para dizer que o critério técnico de regime de apuração é por período mensal.

Sustenta que a premissa de que se aplica ao presente caso, a norma do artigo 173, I, do CTN é equivocada, haja vista que é fato incontroverso ser o ICMS tributo sujeito a lançamento por homologação, na medida em que o próprio CTN, de forma expressa, fixa norma decadencial específica para os tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento, nos termos do artigo 150, § 4º.

Continuando, diz que a lei impõe para o Fisco, o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte, o prazo decadencial de 5 anos contados do fato gerador, nos termos da norma específica, significando que decaiu o direito de a Fazenda lançar os créditos, na medida em que da ocorrência dos fatos geradores descritos no Auto de Infração até o início da ação fiscal, transcorrem mais de 5 anos. Cita e transcreve ensinamento do Prof. Paulo de Barros Carvalho, bem como posição do STJ, para reforçar os seus argumentos.

Diz que não obstante a ocorrência da decadência, por si só, ser suficiente para determinar a anulação do Auto de Infração, também quanto ao mérito deve ser julgado improcedente, uma vez que inexistente a ilegalidade anunciada pelo autuante, nos termos que se seguem.

Sustenta que a acusação de que os serviços de transporte não eram vinculados ao processo de industrialização não condiz com a realidade, tornando-se perfeitamente possível o creditamento, com base no mesmo artigo 97 (a contratio sensu) do RICMS/BA, o qual reproduz. Alega que os créditos fiscais reclamados são oriundos de contratos de prestação de serviços de transporte de pessoas a serviço do autuado, vinculados, portanto, às atividades operacionais do estabelecimento autuado, onde são realizadas as atividades de produção de fertilizantes. Aduz que não se trata de transporte disciplinado no § 2º do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, mas do transporte ressalvado na alínea “c” do inciso II, acima referido.

Cita e reproduz trechos do Voto em separado, do ilustre Julgador José Bizerra Lima Irmão, referente ao julgamento do Auto de Infração nº 299904.0001/02-1, como reforço de seus argumentos.

Assevera que o aproveitamento do crédito do ICMS decorre do princípio da não-cumulatividade, inscrito no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, ao qual se submetem o contribuinte e o Estado, mediante compensação, para a qual a Constituição Federal não estabelece qualquer restrição. Transcreve nesse sentido, lição do Professor José Eduardo Soares de Melo.

Finaliza requerendo que o Auto de Infração seja julgado insubsistente.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls.168 a 173), dizendo que a autuação está baseada no RICMS/BA, artigo 97, II, e suas alíneas, artigo 124, I, “a”, §§1º e 2º, que transcrevem.

Afirmam que os dispositivos regulamentares acima mencionados fundamentam a autuação, inclusive porque obedecem ao princípio da não-cumulatividade do ICMS consagrado na Constituição Federal.

Dizem que as prestações de serviços de transporte não foram objeto de anterior lançamento de ofício suplementar, conforme se verifica no próprios documentos às fls. 129 a 135, acostados aos autos pelo próprio sujeito passivo.

Sustentam inexistir homologação expressa relativa a fiscalização anterior, conforme se observa pelo destaque da jurisprudência do STJ trazida pelo próprio autuado, em que assevera a necessidade de homologação expressa pela autoridade administrativa, de acordo com o artigo 150, “caput”, do CTN. Aduzem que, contrariamente, existem ressalvas quanto ao direito de a Fazenda Pública apurar dentro do prazo decadencial, apurar elementos que possam configurar o crédito tributário, conforme fls. 12 e 134 dos autos.

Prosseguindo asseveram que não houve modificação do critério jurídico, e que o lançamento de ofício em lide, decorreu da análise do pedido de ratificação de crédito extemporâneo, Processo nº 116166/2007-6, de 30/09/2005, em virtude de pagamento do Auto de Infração nº 298574.0511/05-7, utilizado em junho de 2007, através de ajustes no respectivo livro Registro de Apuração do ICMS.

Contestam a afirmativa do autuado de que o lançamento em exame, afeta o princípio da segurança jurídica, dizendo que, pelo contrário, na medida em que o CTN dispõe o prazo decadencial, oferta paridade no tratamento tanto para o sujeito passivo quanto para a administração pública. Citam ensinamentos do Professor Leandro Paulsen, como reforço do entendimento manifestado.

Afirmam que, no caso em discussão, não opera a decadência, tendo em vista que o prazo decadencial é de 5 anos, conforme dicção do artigo 173 do CTN, estando o lançamento em consonância com a condição resolutório da não-homologação.

Dizem que no mérito, o autuado não comprova que as prestações de serviços de transporte estão relacionadas ao processo de industrialização, havendo, sim, a constatação de que o creditamento está em desacordo com a legislação do ICMS vigente.

Finalizam mantendo integralmente a autuação.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em lide sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à prestação de serviço de transporte de pessoal da empresa.

Do exame das peças processuais, verifico que o autuado alega como preliminar, a impossibilidade de revisão do lançamento, sob o argumento de que o creditamento do ICMS realizado foi devidamente homologado pelo Fisco.

Certamente não pode prosperar a alegação defensiva, haja vista que, conforme registrado pelos autuantes, não houve homologação expressa pela autoridade administrativa que realizou a fiscalização anterior, de acordo com o artigo 150, “caput”, do CTN.

O acima mencionado dispositivo legal apresenta a seguinte dicção:

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

Significa dizer que, a Fazenda Pública ao constatar que o contribuinte apurou o tributo e efetuou o recolhimento corretamente, dá-se por satisfeita e expede ato no qual declara nada ter a exigir, portanto, homologa o lançamento expressamente.

Contrariamente, constatando que as obrigações não foram devidamente cumpridas efetua o lançamento através de Auto de Infração, inclusive com aplicação de multa.

No presente caso, o Fisco acusa o autuado de não haver cumprido corretamente as suas obrigações, exigindo o imposto que entende como devido, acrescido de multa, sendo legal o lançamento, por não ter ocorrido a expressa homologação do lançamento.

Não acolho, portanto, a preliminar suscitada pela autuado.

Argúi ainda o autuado como preliminar, a decadência do direito de constituição do crédito tributário, pelo decurso do prazo superior a cinco anos, no período de janeiro a dezembro de 2002, exigido no Auto de Infração em exame.

Quanto a esta preliminar, também não assiste razão ao autuado, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, e, neste caso, é aplicável o prazo decadencial expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima.

Assim sendo, o prazo para a contagem da decadência iniciou-se em 01/01/2002, com termo final em 31/12/2007. Como a ação fiscal teve início em 30/07/2007, conforme Termo de Início de Fiscalização acostado à fl. 05, e o lançamento ocorreu em 20/12/2007, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário..

Registro que esse tem sido o entendimento do CONSEF, em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, este último cujo trecho é parcialmente reproduzido abaixo:

*“Sobre o tema “decadência”, já me pronunciei em outras oportunidades, entre elas a que gerou o Acórdão CJF nº 0274-12/02, da 2ª CJF, e CJF nº 0061-11/05, da 1ª CJF, nos seguintes termos:*

*“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.”*

*Este meu entendimento encontra lastro em Decisão do Superior Tribunal de Justiça, STJ, 1ª Seção, EResp. 101.407/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ: 08.05.00, pois aquele precedente jurisprudencial, contém o seguinte mandamento: “Se o pagamento do tributo **não for antecipado**, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá*

observar o disposto no **artigo 173, I, do Código Tributário Nacional**. Embargos de divergência acolhidos.” (grifo meu)

*Foi exatamente o que ocorreu neste Auto de Infração: o contribuinte ao utilizar indevidamente redução de base de cálculo e crédito fiscal de ICMS, bem como deixar de realizar o estorno de crédito fiscal previsto na legislação, promoveu a redução do imposto a ser recolhido, e, conseqüentemente, não houve o pagamento antecipado deste imposto.*

*Assim, entendo que, também no presente caso, por se tratar de lançamento de ofício, via Auto de Infração, não se operou a decadência para o período de janeiro a setembro de 1999, pois o prazo que a Fazenda Pública Estadual teria para constituir o crédito tributário relativo a este findaria em 01-01-2005, e o Auto de Infração foi lavrado em 10-09-2004 e o contribuinte cientificado do mesmo em 29-09-2004.”*

Diante do exposto, não acolho a arguição de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

No que concerne ao creditamento efetuado pelo autuado, é indispensável consignar que esta matéria já tem reiteradas decisões proferidas neste CONSEF, inclusive, por sua Câmara Superior, a exemplo do Acórdão CS nº. 0222/00 e o Acórdão CS nº 0121-21/02, este último parcialmente reproduzido abaixo:

*“Considero que a questão envolvendo créditos fiscais decorrentes da aquisição de serviços de transportes e alimentação para funcionários do setor de produção está muito bem analisada na Decisão recorrida, cuja fundamentação constante do Voto não merece qualquer tipo de reparo, pois está inclusive respaldada em jurisprudência deste CONSEF, da lavra da Câmara Superior que, através dos Acórdãos nº 1.731/00 (fl. 212) e nº 0222/00 (fl. 217), já decidiu que não há direito a uso de crédito fiscal nas situações aqui comentadas.”*

Vale acrescentar que as decisões tem sido no sentido de que, apesar de o serviço de transporte de pessoal inegavelmente constituir custo da empresa industrial, não goza do direito ao crédito fiscal, haja vista que no âmbito do ICMS – no que diz respeito ao custo industrial –, apenas os insumos ensejam o creditamento, constituindo-se o transporte de pessoal em encargos, não havendo previsão legal para utilização de crédito fiscal para tal finalidade, independentemente da utilização dos transportes ser ou não relativa a empregados lotados diretamente na unidade fabril.

Diante do exposto, considerando que as prestações de serviços de transporte de pessoal ligado diretamente à produção, apesar de comporem o custo industrial não têm a característica de insumos, cabe a glosa do crédito fiscal lançado pelo contribuinte, conforme exige o Auto de Infração em tela.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.3000/07-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$181.046,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de agosto de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR