

PROCESSO - A. I. Nº 207090.0008/01-8  
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão da 2ª JJF Nº 0095-02/02  
ORIGEM - IFEP-DAT/METRO  
INTERNET - 03.06.03

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0047-12/03

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) FRETE A PREÇO CIF. Infração parcialmente elidida. Excluídos os fretes pagos pelo destinatário. b) SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO VINCULADOS A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES TRIBUTÁVEIS PELO IMPOSTO. VENDAS DE COMBUSTÍVEIS COM IMUNIDADE. COMBUSTÍVEIS ADQUIRIDOS COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Infração caracterizada apenas em relação às vendas interestaduais, pois o crédito deve ser suportado pelo Estado de destino. A base de cálculo nas operações com combustíveis e lubrificantes já leva em consideração as parcelas referentes aos fretes. Decisão parcialmente modificada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime quanto aos itens 1 e 3. Vencido o voto do Relator em relação ao item 2. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração de nº 207090.0008/01-8, que exige ICMS no valor de R\$54.448,08, decorrente das seguintes infrações:

1. utilização indevida de crédito fiscal na condição de destinatário de mercadorias, relativo a frete a preço CIF, com serviço efetuado por empresa transportadora, por transportador autônomo ou pelo próprio remetente, durante o exercício de 1996;
2. utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, durante o exercício de 1996;
3. utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, durante o exercício de 1996;
4. falta de retenção do imposto e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados *neste Estado, no mês de março de 1996*.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal afastou, de logo, questões sobre a inconstitucionalidade da legislação aplicada por ser incompetente para sua apreciação. Em relação à infração 1, embora o

autuado tenha constado em suas notas fiscais de entrada que o frete foi por sua conta, nos CTCs constam que foram pagos pelo remetente das mercadorias, tratando-se pois de operações a preço CIF e, independentemente de que tenha arcado com a despesa, a mercadoria transportada (óleo lubrificante) está com fase de tributação encerrada, sendo o crédito indevido.

Sobre a apropriação dos créditos de serviços de transportes interestadual ou intermunicipal (infrações 2 e 3), verificou que o contribuinte não observou o disposto no art. 94, parágrafo 7º, II, “b”, 2 do RICMS/89 e no art. 95, II, do RICMS/96 para creditamento do imposto e por serem as prestações desvinculadas das operações de comercializações subsequentes tributadas, considerou correto o procedimento, sobretudo porque a legislação da época vedava a utilização do crédito no caso em apreço (art. 97, X, “b” do RICMS/89 e art. 97, V, “b” do RICMS/96).

Quanto à falta de retenção do imposto (infração 4), o autuado juntou provas de que as operações relativas às vendas de lubrificantes ao Posto Mimoso Ltda., através das notas fiscais nºs 2794, 2795 e 2986, estavam amparadas por ordem judicial emanada nos autos do Mandado de Segurança n.º 192/94, confirmada pelo Tribunal de Justiça da Bahia e nas demais operações foi comprovado que Transcope, na condição de transportadora, adquiriu a mercadoria para uso em suas atividades. Portanto, excluiu essa infração.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário insurgindo-se contra a infração 1. Impugnou os conhecimentos de transportes que fundamentaram a Decisão Recorrida, por não resistirem a uma diligência fiscal, a qual constataria a inexistência de menção a frete pago ou a pagar na maioria dos mesmos, muito menos a existência de frete a preço CIF ou FOB. A Decisão Recorrida, afirmou o recorrente, baseou-se apenas em um ou dois conhecimentos de transporte, preenchidos os campos de frete pago devido a erros tipográficos. A partir daí, presume-se que foi tomador dos serviços de transporte e, quando o autuante não faz prova do contrário no Auto de Infração, descumpra o art. 28, parágrafo 4, II do RPAF/BA. Solicitou realização de diligência.

Em relação aos créditos indevidos sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, disse que as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo não são tributadas, conforme art. 2, IV do Decreto n.º 2.460/89 e art. 6º, III, “b” do Decreto n.º 5.444/96, mas as prestações de serviços de transporte atreladas a estas operações sofrem normalmente a tributação e o recorrente, na qualidade de tomador do serviço, suporta o ônus do tributo, nascendo daí o direito de crédito, em conformidade com o princípio da não-cumulatividade.

Citou o art. 29 da Lei n.º 7.014/96, que garante o direito de crédito do imposto incidente sobre fretes tomados pelo estabelecimento que irá realizar saídas através de operações de comercialização de mercadorias, independentemente destas operações sofrerem ou não tributação e os parágrafos 2º e 4º do mesmo artigo aponta que somente não há crédito no caso de prestações de serviços de transportes isentos ou não tributados. Passou a dissertar sobre o princípio da não-cumulatividade, citando doutrina, legislação e jurisprudência pertinentes. Posteriormente, apontou a submissão dos decretos à lei, citando o art. 99 do e a doutrina, para afirmar que os dispositivos dos Decretos 5.444/96 e 6.284/97, apontados como infringidos, desobedecem o art. 99 do CTN e a própria legislação estadual.

Em análise da operação sujeita à substituição tributária, argumentou que o imposto é recolhido antecipadamente e negar o direito ao creditamento é violar o princípio da não-cumulatividade. Pediu o Provimento do Recurso.

A PROFAZ, em Parecer, opinou pelo Improvimento do Recurso apresentado, porque o art. 97, V, “b” do RICMS/98 veda a utilização de crédito em razão do transporte de mercadorias desoneradas do imposto.

Na assentada do primeiro julgamento do Recurso, em 26/06/2002, a representante da PROFAZ solicitou “vistas” ao PAF.

Naquela mesma oportunidade, foi feito juntada ao processo de memorial encaminhado pelo recorrente, reiterando suas razões, destacando e anexando cópia do Acórdão CJF nº 0218-11/02, que deu Provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela mesma empresa, descaracterizando idêntica infração que lhe fora imputada.

Quando da realização do segundo julgamento, em 10/07/2002, esta 2ª Câmara decidiu solicitar diligência à ASTEC para levantar o montante dos créditos fiscais relativo aos Conhecimentos de Transporte que tivessem a menção expressa da cláusula CIF.

Cumprindo o solicitado a diligente conclui, em Parecer de nº. 0266/2002, que “De acordo com as notas fiscais emitidas pelo autuado, que deram origem a utilização dos créditos em questão, o frete era por conta do destinatário, no caso o autuado.”

Daquele resultado foi cientificado a autuante e o autuado.

A autuante, no prazo legal, manifesta-se sobre a diligência e informa:

- a) que como toda a argumentação do contribuinte se baseie na supremacia da Constituição Federal e do CTN sobre a Legislação Estadual, não poderá ser apreciada nos termos do RPAF;
- b) salienta que os argumentos pedindo a nulidade do Auto de Infração não encontram acolhida no art. 18 do supra citado regulamento;
- c) Destaca que o item 1, trata-se de frete CIF e, ainda que as aquisições de lubrificantes, de outro estado, tivessem a cláusula FOB, existe a vedação do art. 94, II, do Dec. nº 5444/96 e do art. 94, II, do Dec. 6284/97, por ser lubrificante mercadoria imune, a vedação do crédito sobre o seu transporte é expressa.

Ao final, roga pela manutenção do julgamento pela Procedência do Auto de Infração.

A PROFAZ, em novo Parecer, face à diligência efetuada e o exemplo da Decisão trazida pelo recorrente, retifica o anterior e opina pelo Provimento do Recurso, considerando ser possível a utilização dos créditos dos serviços de transporte, naquelas operações, pois na sua base de cálculo já se levou em consideração a parcela do frete.

## VOTO VENCIDO

O recorrente apresentou Recurso Voluntário insurgindo-se contra a infração 1 do Auto de Infração, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal na condição de destinatário de mercadorias, relativo a frete a preço CIF, com serviço efetuado por empresa transportadora, por transportador autônomo ou pelo próprio remetente.

Alegou que a Decisão Recorrida se fundamentou em provas insuficientes, pois apenas em um ou dois conhecimentos de transporte constam preenchidos os campos de frete pago devido a erros tipográficos, mas na maioria dos mesmos não há menção a frete pago ou a pagar. Além disso, afirmou que as mercadorias sujeitas à substituição tributária tem o recolhimento antecipado sendo devida a utilização do crédito.

O recorrente, por outro lado, refutando as infrações 2 e 3, após realizar distinção entre operações e prestações de serviço de transportes interestaduais ou intermunicipais, alegou que estas, por estarem sujeitas à tributação do imposto, geram créditos fiscais, com base no princípio da não-cumulatividade, no art. 20, parágrafo 3º e art. 21 da LC 87/96 e no art. 29, parágrafos 2º e 4º da Lei 7.014/96.

É de se distinguir o tratamento tributário dado a operações de circulação de óleo lubrificante e às prestações de serviço de transporte da mesma mercadoria.

No que se refere às operações, podem ser de duas espécies, operações internas e interestaduais. As operações internas, conforme a legislação tributária pertinente estão sujeitas ao recolhimento antecipado do ICMS sob o regime de substituição tributária; já as operações interestaduais, são consideradas imunes pela Constituição Federal.

O objeto do presente Auto de Infração é utilização de crédito relativo a prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de óleo lubrificante e, para se verificar a licitude da utilização dos créditos dessas prestações, há que se determinar qual espécie de operação está relacionada a respectiva prestação de serviço de transporte.

Assim é porque o art. 97, V, “b” do RICMS/98 veda a utilização de crédito de imposto sobre prestação de serviço de transporte quando não estiver vinculado a operações de comercialização tributadas.

Daí, passa-se a analisar as infrações.

As operações internas com óleo lubrificante estão sujeitas à antecipação do imposto por substituição tributária, fato completamente distinto de hipótese de não incidência do imposto, pois a substituição tributária é justamente um dos métodos adotados pela legislação para a realização de recolhimento de tributo. Portanto, as operações internas com óleo lubrificante são tributadas e as prestações de serviço de transporte a elas vinculadas não se adequam à hipótese do art. 97, V, “b” do RICMS/98. Sendo assim, tais prestações geram os respectivos créditos, cuja utilização é devida.

As operações interestaduais com esses produtos, de outro lado, são consideradas imunes pela Constituição Federal, não sendo exigido o estorno de crédito das mercadorias e serviços utilizados na produção ou embalagem dos produtos imunes. Por isso, conforme jurisprudência deste órgão julgador – Acórdão CJF nº 0218-11/02 -: “a prestação de serviço de transporte vinculado às aquisições desses produtos pelas distribuidoras, caso do recorrente, não está amparada pela imunidade, e nem há regra desonerativa do ICMS incidente nesta prestação pela legislação baiana, que incide normalmente”.

Logo, as operações com combustíveis e lubrificantes são exceções a regra do art. 97, V, “b” do RICMS/98, sendo devidos os créditos pertinentes ao serviço de transportes desses produtos.

No particular, quanto à infração 1, a exigência refere-se à utilização de créditos da prestação de serviços de transporte por frete “CIF”, ou seja pagos pelo remetente. O recorrente contestou tal fato, em sede de defesa, alegando que sempre contratou os fretes na qualidade de destinatário, juntando comprovantes.

Por seu turno, a Decisão Recorrida afastou essa alegação, dizendo que: “embora o autuado tenha assinalado nas notas fiscais de entrada que emitiu para apropriação dos créditos fiscais que o frete foi por sua conta, realmente consta nos CTRCs o inverso, ou seja que foram pagos pelo remetente das mercadorias”. Aduziu ainda que independentemente de quem arcou com a despesa do serviço de transporte, o crédito seria indevido porque se referia à mercadoria com fase de tributação encerrada.

Assim, como a diligência da ASTEC constatou que os créditos utilizados pelo recorrente correspondiam a notas fiscais cujo frete era por sua conta, resta provado que estava correto o seu procedimento, tendo em vista, sobretudo, que na base de cálculo do imposto retido ou antecipado, já se levou em consideração a parcela do frete, conforme julgou, em igual situação, a 1ª CJF, no Acórdão nº 0218-11/02.

Pelo exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração acima referenciado.

## **VOTO VENCEDOR QUANTO AO ITEM 2**

“Data *venia*” o voto do Ilustre Relator, embora concordemos com suas argumentações em parte, entendemos que a situação exposta no item 2 da autuação difere da descrita no item 3, razão pela qual entendemos deva ser mantida a glosa do crédito quanto àquele item da imputação.

De fato, as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido nas operações internas subsequentes com tais produtos. Neste sentido, as distribuidoras já recebem o produto com o imposto retido na fonte, e dão saídas dos mesmos, nas operações internas subsequentes, com a fase de tributação já encerrada.

As operações interestaduais com estes produtos, por outro lado, são imunes, por força de disposição constitucional, tributando-se, no entanto, as operações internas, como visto, através da sistemática citada, não sendo exigido o estorno de crédito das mercadorias e serviços utilizados na produção ou

embalagem dos produtos imunes. Portanto, a prestação de serviço de transporte vinculado às aquisições deste produtos pelas distribuidoras, caso do recorrente, não está amparada pela imunidade, e nem há regra desonerativa do ICMS incidente nesta prestação pela legislação baiana, que incide normalmente.

Por outro lado, tratando-se de prestação de serviço de transporte de produtos cuja operação sujeita-se às regras de retenção e recolhimento do imposto através de substituição tributária, e em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nestas prestações, até para se evitar a figura detestável da bitributação. Aliás, a legislação baiana expressamente determina que a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto também abrange os valores das prestações de serviços de transporte subsequentes, na hipótese de ter as mercadorias preço máximo ou único de venda fixado pelo fabricante, importador ou autoridade competente, *se os referidos valores estiverem incluídos nesse preços* (vide art. 353, §1º, inciso II do RICMS). Esta regra, portanto, perfeitamente se adequa à situação do presente Auto de Infração.

Evidentemente, que a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelo autuante e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constitui-se em exceção a esta regra, como vimos acima, além do que razão assiste ao recorrente ao asseverar que as mercadorias sujeitas à antecipação tributária são sim tributadas, só que de forma antecipada, e não desoneradas.

Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado à 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 recorrente 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.

Neste sentido, tratando-se o item 2 da autuação de operações de saídas de óleos lubrificantes para fora do Estado da Bahia, onde ocorreu a retenção do imposto devido na operação ao Estado de destino, o crédito do serviço de transporte vinculado a esta operação será do estabelecimento destinatário do produto, na forma acima exposta, e não do remetente, ainda que este tenha arcado com o ônus do imposto sobre o frete, já que o valor do frete embutido na operação como parcela acessória foi destinado ao Estado de destino, como parte integrante do ICMS pago na operação, e assim somente caberá ao adquirente/destinatário lá estabelecido o creditamento(ressarcimento). Obviamente, que nada impede o ressarcimento contábil do valor pago pelo remetente junto ao adquirente/destinatário.

Assim, entendemos deva ser NEGADO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto a este item.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** os itens 1 e 3, e por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o item 2 do Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207090.0008/01-8, lavrado contra a **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.323,07**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Sandra Urânia Silva Andrade, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro, José Raimundo Ferreira dos Santos e José Carlos Boulhosa Baqueiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de Maio de 2003.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFZ