

**PROCESSO** - A.I. Nº 146552.0008/02-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL/  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0085/02-04  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 20/07/04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0211-11/04

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA (ADITIVO) APLICADA EM PRODUTO COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Trata-se de aditivo, o qual deveria também ser objeto de substituição tributária, à época, pelo contribuinte alienante, neste Estado, nos termos do art. 512, III, “a”, do RICMS, então vigente, a fim de padronizar o procedimento fiscal. Exigência caracterizada. **b)** LANÇAMENTO DE DOCUMENTO EM DUPLICIDADE. Exigência subsistente em parte, quanto ao valor creditado a mais. **c)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. Exigência parcialmente subsistente quanto às prestações de transporte vinculadas às operações de venda de combustíveis para outros Estados, pois o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem suportará o mesmo. 2. ENTRADA DE MERCADORIA. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado tratar-se de notas fiscais destinadas à outro estabelecimento. Exigência insubsistente. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. Infração insubsistente. Comprovada a satisfação da exigência. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** FALTA DE ANTECIPAÇÃO e **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Constatado a satisfação das exigências fiscais, conforme Parecer Técnico. Infrações insubsistentes. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e de Recurso de Ofício apresentado pela 2ª JJF contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, em razão:

1. da utilização indevida de crédito fiscal, no montante de R\$1.013,40, referente a aquisição de aditivo aplicado em combustíveis, cujas saídas tiveram sua tributação substituída;
2. da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$12.108,36, inerente a lançamento de documento fiscal em duplicidade no mês de fevereiro/97;

3. da utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$70.065,95, relativo a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de entregas de combustíveis com substituição tributária;
4. da falta de recolhimento do ICMS no mês de fevereiro/97, no valor de R\$23.647,86, referente a omissão de saídas de álcool etílico hidratado carburante, caracterizada pela falta de registro na escrita fiscal das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 4174, 4175, 4176 e 4188, correspondente a 118.998 litros adquiridos com diferimento à MEDASA – Medeiros Neto Distribuidora de Álcool S/A, e da nota fiscal de n.º 3285 com 50.000 litros da ESSO Brasileira de Petróleo Ltda;
5. da falta de retenção e recolhimento do ICMS, no valor de R\$1.383,78, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no mês de janeiro/97;
6. da falta de antecipação do ICMS, no valor de R\$22.884,43, em junho/97, na qualidade de sujeito passivo, inerente às aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas a substituição tributária, e
7. do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, no valor de R\$12.400,54, em agosto/97, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Sustenta a Decisão da 2ª JF, ora recorrida:

Infração 1 - É indevida a utilização do crédito fiscal do ICMS nas aquisições de aditivo aplicado em combustíveis (produto com fase de tributação encerrada), cujos cálculos para substituição tributária não se relevou os custos do aditivo, o qual deveria também ser objeto de substituição tributária, à época, pelo contribuinte alienante, neste Estado, nos termos do art. 512, III, “a”, do RICMS, então vigente, a fim de padronizar o procedimento fiscal. Infração subsistente.

Infração 2 - Comprovado que o contribuinte suportou em duplicidade o imposto incidente nas operações relativas as aquisições de álcool etílico hidratado carburante, conforme documentos às fls. 69 a 72 dos autos, cujo produto foi objeto de substituição tributária do ICMS nas saídas efetuadas pelo autuado, na condição de distribuidor (art. 512 – II, “a”, do RICMS/96), é correta a utilização dos créditos fiscais em consonância ao referido princípio da não-cumulatividade do ICMS, visto que tais créditos não foram compensados quando da substituição tributária, mas, sim, quando da entrada do produto. Porém, deve-se considerar apenas o valor de R\$11.922,77, consignado nos documentos fiscais, sendo considerado indevido o valor remanescente de R\$185,59, conforme apurado pelo Parecer ASTEC n.º 241/2003, à fl. 203 dos autos, e reconhecido pelo autuado à fl. 307 do PAF.

Infração 3 - Acórdão emanado pela Câmara Superior do CONSEF de n.º 0220-21/02, relativo ao PAF de n.º 207090.0001/02-1, contra a própria COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, decidiu pela procedência da utilização do crédito fiscal incidente nas prestações intermunicipais de serviço de transporte dos produtos sujeitos a substituição tributária, uma vez que na base de cálculo do imposto substituído já havia sido considerado o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos. Concluindo, ser necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nestas prestações, até para se evitar a figura detestável da duplicidade da cobrança. Assim, restou estabelecida 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 - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constitui-se em exceção a esta regra, assistindo razão ao recorrente ao asseverar que as mercadorias sujeitas à antecipação tributária são sim tributadas, só que de forma antecipada, e não desoneradas. Portanto, vinculada a tal Resolução, voto neste mesmo sentido, considerando correta a utilização de tais créditos fiscais nas operações intermunicipais no valor total de R\$62.029,97.

Contudo, nas prestações de transporte vinculado a operações de venda de combustíveis para outros Estados, onde o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subseqüentes, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo, conforme referida Decisão. Assim, são indevidos os créditos fiscais nas operações interestaduais, no montante de R\$8.035,89, sendo R\$438,50, referente ao mês de mai/97; R\$159,14, R\$863,86, R\$983,47, R\$1.018,49, R\$2.111,06 e R\$2.461,37, referentes, respectivamente, aos meses de jan/98 a jun/98. Portanto, subsiste parcialmente a terceira infração no montante de R\$8.035,89.

Infração 4 - A exigência fiscal refere-se ao fato das referidas notas fiscais, às fls. 24 a 28 dos autos, não terem sido lançadas no livro Registro de Entradas, concluindo o autuante em reclamar a antecipação do imposto, na condição de responsável por substituição tributária, do distribuidor de álcool etílico hidratado carburante, nos termos do então vigente art. 512, II, “a”, do RICMS/96.

Contudo, observa-se que a citada previsão legal para retenção do imposto é na *saída* do distribuidor, estabelecimento autuado, como ressaltado no Parecer Técnico, à fl. 178 dos autos.

Assim, não ficou caracterizada a infração, uma vez que a falta de registro na escrita fiscal de tais notas não autoriza a presunção de que havia ocorrido o fato gerador previsto na hipótese legal para a exigência da substituição tributária. Ademais, no referido Parecer ASTEC (fl. 203) restou provado que tais notas fiscais não se destinavam ao estabelecimento autuado, e sim à unidade de Ilhéus, razão pela qual não poderiam estar registradas na escrita fiscal do estabelecimento autuado. Exigência insubsistente.

Infração 5 - Exigência relativa às Notas Fiscais de nºs 29440 e 29864, às fls. 22 e 23 dos autos, de emissão da PETROBRÁS – PETRÓLEO BRASILEIRO S.A., cujo imposto foi objeto de satisfação, conforme consignado nos referidos documentos fiscais e explicitado no aludido Parecer Técnico, à fl. 179 do PAF. Exigência insubsistente.

Infração 6 - Preliminarmente, constata-se que a Nota Fiscal de nº 7437, à fl. 68 dos autos, emitida pela PETROBRÁS Distribuidora S/A, trata-se de natureza da operação de “OUT. SAID/P.SERV.N.ES”, sob código nº 5.99, e como tal, não sujeita a antecipação do imposto relativo às operações subseqüentes.

Quanto às demais Notas Fiscais, de nºs: 6974, 7044, 7137 e 7138, às fls. 64 a 67 dos autos, originárias do Estado de Alagoas, é atribuído ao autuado a responsabilidade do imposto por antecipação tributária, no valor de R\$8.822,90, conforme Parecer Técnico à fl. 180 do PAF, o qual foi recolhido o montante de R\$9.425,67 (DAE de fl. 149), cujo aludido Parecer ASTEC corrobora que a nota fiscal nº 7437 realmente acobertava a operação de retorno de armazenagem, pois foi localizada a Nota Fiscal nº 3176, emitida em 11/06/97 pelo autuado, sob código 599 – remessa a terceiros, com valores e quantidades idênticos, sendo que o valor de R\$9.425,67, recolhido através de DAE, refere-se as aquisições interestaduais de álcool anidro através das Notas Fiscais de nºs: 6974, 7044, 7137 e 7138. Portanto, insubsistente a exigência fiscal.

Infração 7 - Constatado através do Parecer Técnico (fl. 181) que o valor do ICMS-ST correto a ser exigido é de R\$26.850,17, cujo valor recolhido foi de R\$30.276,16, consoante DAE à fl. 160 dos autos. Assim, não subsiste esta exigência fiscal.

Conclui pela Procedência em Parte do Auto de Infração.

Em atendimento ao disposto no art. 169, § 2º, do RPAF vigente, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, através da alteração introduzida pelo Decreto nº 7.851/00, a 2ª JJF recorreu de ofício a esta CJF.

Insatisfeito com a referida Decisão o recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual alega as seguintes razões:

- Relativo aos créditos sobre fretes e aditivos vinculados a operações subseqüentes não tributadas (infrações 1 e 3), entende que a legislação tributária contempla o direito ao crédito do ICMS pelo contratante do serviço de transporte, o qual onerou seu custo e o preço de seus produtos, conforme art. 29 da Lei n.º 7.014/96. Aduz que o direito ao crédito das prestações de serviços de transporte interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo independe dessas operações sofrerem tributação, consoante dispõe o art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal, norma de hierarquia superior à legislação do ICMS. Registra ser ainda mais absurda a exigência fiscal relativa ao aproveitamento do crédito do imposto incidente sobre as operações interestaduais de aquisição de aditivos, utilizados na formulação de combustíveis, e sobre as prestações de serviços de transporte contratadas nas operações com álcool hidratado ou nas operações internas com derivados de petróleo, já que não se tratam de operações não tributadas, mas, tão somente, de operações cuja tributação foi antecipada pelo regime de substituição tributária. Cita doutrina e jurisprudência. Assim, conclui serem legítimos, com respaldo na legislação tributária, os créditos de ICMS aproveitados pelo autuado.
- é cabível o crédito referente ao aditivo, pois esse integra a base de cálculo da gasolina aditivada. Tal mercadoria é insumo a ser adicionado a gasolina comercializada para consumo final.

A representante da PGE/PROFIS entendeu que em relação à infração 1 não restou afastada pelo recorrente a acusação de o valor do aditivo não compor a base de cálculo do combustível, não tendo sido assim objeto da substituição tributária. Não tendo sido pago o imposto, não cabe a utilização do crédito fiscal, em respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Quanto ao item 3 reitera o entendimento externado em outros processos, qual seja:

- as operações interestaduais com combustíveis não se enquadram em nenhuma das hipóteses dos arts. 94 e 95 do RICMS, pois igualmente não são tributadas, já que não há o débito pela saída, o respectivo crédito pela entrada e, conseqüentemente, do serviço de transporte correspondente;
- no caso em tela o serviço de transporte era a preço CIF, ou seja, o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria. Entretanto, em se tratando de operações interestadual com combustíveis e lubrificantes ocorre a imunidade tributária. Todavia o ICMS incide sobre o serviço transporte que não goza desta não-incidência.

Conclui que o pagamento do imposto pelo transportador deve ser feito ao Estado de origem, não havendo crédito ao remetente, uma vez que não houve pagamento anterior (saída da mercadoria que é imune). Caberá ao Estado de destino suportar o crédito deste imposto.

Em razão disso, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Após análise dos autos verifico, quanto ao Recurso Voluntário, que não assiste razão ao recorrente. Explicamos.

Em relação à infração 1, partilho do entendimento da 2ª JJF no sentido de que é indevida a utilização do crédito fiscal do ICMS pelo recorrente nas aquisições de aditivo aplicado em combustíveis (produto com fase de tributação encerrada), cujos cálculos para substituição tributária não se relevou os custos do aditivo, o qual deveria também ser objeto de substituição

tributária, à época, pelo contribuinte alienante, neste Estado, nos termos do art. 512, III, “a”, do RICMS, então vigente.

Quanto à infração 3, comungo com o entendimento da representante da PGE/PROFIS de que restou comprovado nos autos que este CONSEF já decidiu reiteradamente no sentido de que as operações interestaduais com combustíveis não se enquadram em nenhuma das hipóteses dos arts. 94 e 95 do RICMS, pois igualmente não são tributadas, já que não há o débito pela saída, o respectivo crédito pela entrada e, conseqüentemente, do serviço de transporte correspondente.

No caso em tela o serviço de transporte era a preço CIF, ou seja, o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria. Entretanto, em se tratando de operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes ocorre à imunidade tributária. Todavia, o ICMS incide sobre o serviço transporte que não goza desta não-incidência.

Assim, o pagamento do imposto pelo transportador deve ser feito ao Estado de origem, não havendo crédito ao remetente, uma vez que não houve pagamento anterior (saída da mercadoria que é imune). Caberá ao Estado de destino suportar o crédito deste imposto.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter, na íntegra, a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso de Ofício acolho os argumentos da 2ª JJF e voto pelo NÃO PROVIMENTO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 146552.0008/02-8, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.234,88**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE –REPR. DA PGE/PROFIS