

**A. I. N°** - 206900.0051/04-5  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTE** - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS  
**ORIGEM** - SAT/DAT NORTE/COFEP  
**INTERNET** - 15. 06. 2005

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0195-04/05

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE DIFERIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO.** Nas operações com álcool hidratado proveniente de usinas, destilarias ou importadores, localizados em Estados signatários do Protocolo ICMS nº 19/99, o imposto fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada da mercadoria na distribuidora. A utilização do crédito fiscal deveria estar respaldada em GNRE, comprobatória do pagamento do imposto diferido ao Estado de origem, mas, como as operações objeto da presente autuação foram realizadas com usinas beneficiadas por decisões judiciais que afastavam a aplicação do mencionado Protocolo, ficou o contribuinte impossibilitado de cumprir a obrigação. **Infração não comprovada; b) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO À MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA.** Nas operações com combustíveis, sendo estas interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. **Infração caracterizada. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/04, exige ICMS, no valor total de R\$ 1.357.350,71, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à mercadoria adquirida de outras unidades da Federação (álcool etílico hidratado) sujeita ao regime de diferimento e desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto – R\$ 115.581,20.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, ou seja, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente aquisições de serviços de transporte nas operações de saídas interestaduais de combustíveis que gozam de imunidade tributária – R\$ 1.241.769,51.

Por meio de patrono regularmente constituído, o autuado interpôs defesa às fls. 80 a 94, inicialmente esclarecendo, em relação à primeira infração, que com o advento do Protocolo ICMS nº 19/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, o ICMS incidente sobre as operações

interestaduais com álcool etílico hidratado combustível, destinado às distribuidoras, foi diferido para o momento da entrada do produto no estabelecimento da distribuidora. Contudo, alega que as operações objeto da presente autuação foram realizadas com usinas beneficiadas por decisões judiciais que afastavam a aplicação do mencionado Protocolo. Explica que dessa forma, a própria usina recolhia o imposto incidente sobre a operação em tela, em substituição ao procedimento desenhado pelo Protocolo, e que por esta razão, já recebia o produto da usina com a carga tributária correspondente. Entende que pelo princípio da não cumulatividade do imposto, o destinatário da operação (autuado) tem a possibilidade de creditar-se do ICMS, utilizando-se tal crédito no abatimento de outros débitos. Ratifica que o levantamento fiscal se baseia em operações amparadas em decisões judiciais obtidas pelas usinas envolvidas, as quais anexa aos autos. Alega que não se pode exigir do contribuinte substituto que realize a substituição tributária, já que o contribuinte substituído obteve em seu favor ordem judicial para mudar as regras impostas na norma fiscal contida no Protocolo nº 19/99. Transcreve parecer do tributarista Marco Aurélio Greco com o intuito de corroborar seu entendimento.

No que diz respeito à infração 2, inicialmente diz que o autuante confunde operação de transporte com a operação de aquisição do produto. Entende que a autuação não procede, pois ela trata de crédito de ICMS referente a serviços de transportes tomados e não sobre as operações de circulação de combustíveis. Explica que a saída interestadual de combustíveis derivados de petróleo goza da não incidência do ICMS e, portanto, não faz jus a crédito fiscal nessa operação. Já as operações internas são tributadas normalmente, o que gera o direito ao crédito fiscal correspondente. Diz que a isenção e a não incidência são as duas únicas exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade. Cita a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que, no caso em lide, não há incidência sobre as operações de circulação de mercadorias, porém as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal são tributadas, e que, para efeitos tributários, não há vinculação direta entre a operação de circulação de combustível imune e o serviço de frete. Diz que recolhe o ICMS sobre o serviço de transporte, mesmo que tal serviço não esteja descrito na nota fiscal que acompanha a mercadoria, uma vez que nas operações CIF o valor do frete está embutido no preço da mercadoria. Assegura que tem direito ao crédito fiscal em questão, pois, nas operações CIF, é o vendedor quem suporta o ônus do imposto sobre o serviço de transporte, mesmo quando a operação é imune.

Para embasar suas alegações, após citar o art. 155 da Constituição Federal, o autuado transcreve um artigo de autoria do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, bem como parecer emitido pelo Escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra.

Por fim, questionando a aplicação das multas nos percentuais estabelecidos no Auto de Infração, por entender que as mesmas têm caráter confiscatório, portanto inconstitucionais, pede a improcedência da autuação.

O autuante em informação fiscal (fls. 129 a 135), com referência à infração 1, inicialmente transcreve algumas cláusulas do Protocolo ICMS 19/99, além do art. 511, III, “c”, do RICMS/97, dizendo que da análise de tais dispositivos pode-se inferir que fica vedada a utilização de créditos nas operações entre estados signatários do protocolo supra citado quando desacompanhado do correspondente DAE. Entende que o Estado da Bahia não faz parte da relação processual das ações em que os fornecedores de álcool moveram junto ao Poder Judiciário do Estado de Alagoas, e que, dessa forma, tais liminares não podem interferir no ordenamento jurídico deste Estado para modificar os seus procedimentos na cobrança do imposto. Transcreve as ementas dos Acórdãos JJP nº 0307-04/02, CJP nº 0462-11/02 e JJP nº 0510-02/04, dizendo que o CONSEF já tem posição definida sobre o assunto.

Quanto à segunda infração, diz que o autuado distorce a interpretação dos dispositivos legais no que diz respeito à matéria discutida. Transcreve os artigos 94 e 95 do RICMS/97, afirmando que os

mesmos vedam expressamente a utilização dos créditos em comento. Cita também alguns Acórdãos do CONSEF, dentre eles o JJF nº 0329-03/03, dizendo que o Conselho de Fazenda Estadual já se pronunciou nesse sentido, inclusive em lide com o próprio autuado.

Ao final, reitera todos os valores lançados no Auto de Infração.

## VOTO

A infração 1 refere-se à utilização indevida de créditos fiscais, referentes às aquisições de álcool etílico hidratado de outras unidades da federação sujeitas ao regime de diferimento e, desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto.

Inicialmente devo esclarecer que nas operações de saídas de álcool hidratado, promovidas por usinas, destilarias ou importadores e destinadas a Estados signatários do Protocolo ICMS 19/99, o imposto fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada do produto no estabelecimento da distribuidora.

Esse imposto que fica diferido deve ser recolhido ao Estado de origem, mediante GNRE, nos termos do art. 511, III, “c”, do RICMS-BA/97, abaixo transcrito:

*Art. 511. É diferido o lançamento do ICMS incidente:*

*III- nas operações com álcool hidratado:*

*c) operações de saídas promovidas por usina, destilaria ou importador, destinadas aos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Ceará, Maranhão, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Sergipe, para o momento em que ocorrer a entrada do produto no estabelecimento da distribuidora, como tal definida e autorizada por órgão federal competente, no Estado de destino, observadas as seguintes condições (Protoc. ICMS 19/99):*

....

*5 – nas saídas de que trata esta alínea, o remetente deverá abater na nota fiscal, do preço da mercadoria o valor do imposto diferido, sendo que:*

*5.1 – o imposto a ser recolhido corresponderá ao valor que foi abatido na Nota Fiscal;*

*5.2 – O destinatário do produto, à vista da GNRE, creditar-se-á do valor correspondente.*

Dessa forma, para que o autuado (distribuidora) utilizasse, como crédito fiscal, o imposto diferido, seria necessário que ele estivesse de posse da GNRE comprobatória do pagamento do imposto, conforme exige o item “5.2” do citado dispositivo.

No entanto, não obstante algumas decisões do CONSEF mencionadas pelo autuante, em sua informação fiscal, não concordo com sua afirmação de que o Conselho de Fazenda já tenha uma posição definida sobre o assunto.

Na situação em comento, o MM. Juiz de Direito Plantonista da Comarca de Maceió comunicou oficialmente à Petrobrás Distribuidora S.A., pessoa jurídica com sede no Rio de Janeiro e filiais em todo o território nacional, que nos autos da ação de Mandado de Segurança nº 914-9/2000, impetrado pelo Sindicato da Indústria do Açúcar e do Alcool do Estado de Alagoas, foi deferida liminar no sentido de que as usinas filiadas àquele sindicato efetuem suas operações de saídas de

álcool etílico hidratado sem a observância do diferimento e da substituição tributária ordenada pelo Protocolo ICMS 19/99.

Dessa forma, ficou o autuado impossibilitado de cumprir o acordo interestadual, em função da decisão judicial que tem força impositiva no Estado de origem das mercadorias.

Ressalto, inclusive, que este é o mesmo pensamento da 2ª CJF, que em decisão unânime (Acórdão nº 0098-12/05) modificou a decisão da primeira instância (Acórdão 2ª JF nº 0510-02/04), que havia mantido autuação em situação idêntica.

Para ilustrar o acima exposto, transcrevo parte do voto do Conselheiro César Augusto da Silva Fonseca, que assim se manifestou naquela oportunidade:

*Em relação ao item 3 da autuação, relativo à glosa de créditos destacados nos documentos fiscais face a existência de acordo interestadual condicionando o crédito fiscal ao recolhimento via GNRE, observo que o acordo interestadual é para que se exija a obrigação cujo cumprimento fora afastado por Decisão judicial que tem força impositiva no Estado de origem das mercadorias.*

*Estando o remetente desobrigado do recolhimento antecipado e autorizado ao pagamento pelo regime normal de apuração, disso resulta a existência de conflito entre norma e Decisão. Ora, se a Decisão tem por efeito afastar a incidência da norma, resulta a obrigação inexistente. Neste caso, cumpria ao Estado de origem da mercadoria signatário do acordo restabelecer a obrigação para que ela pudesse ser objeto de exigência pelo Fisco baiano.*

*Assim, me parece duvidosa a ocorrência da infração. Poderia o Estado da Bahia exigir o cumprimento de obrigação inexistente? Poderia o destinatário do álcool renunciar ao crédito destacado em documento fiscal face ao litígio entre o Estado de Alagoas e os remetentes das mercadorias?*

*Compulsando o CTN observo que o art. 112 impõe interpretação mais favorável ao acusado da lei que define infrações, quanto "à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos" e quanto "à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.*

*O parágrafo primeiro do art. 113 diz que a obrigação principal extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Ora, para que haja um crédito exigível é preciso que surja a obrigação, com a ocorrência do fato gerador. Se o fato deixar de ser gerador, por força da não incidência da norma, não surge a obrigação principal e, portanto, não surge crédito tributário exigível.*

*No caso em apreço, o afastamento da norma de incidência no caso concreto devolveu aos contribuintes o ordenamento geral do imposto. Daí que, se o destaque do imposto, em regra direito ao crédito, duvidoso é afirmar que o autuado incidiu em infração. Talvez se possa dizer que estamos diante de impossibilidade de cumprimento da obrigação, sem grave lesão ao direito da empresa autuada.*

*Observo, também, que o art. 116 do CTN diz que salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as*

*circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Penso que as circunstâncias materiais do fato em exame não permitem a produção dos efeitos próprios: a antecipação do recolhimento na fronteira, como condição para uso dos créditos fiscais pelo destinatário. Também entendo que a situação jurídica examinada não está definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável, posto que não houve da parte do Estado de Alagoas a desconstituição da Decisão judicial impeditiva da antecipação.*

*Por isso, divergindo da ilustre relatora, decido pelo Provimento do Recurso Voluntário quanto ao item 3 da autuação.*

Portanto, da mesma forma como decidiu a 2ª CJF, também entendo que o fisco baiano não pode exigir que a empresa autuada contrarie decisão judicial, pelo que considero indevida a exigência em questão.

A infração 2, trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, ou seja, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente aquisições de serviços de transporte nas operações de saídas interestaduais de combustíveis que gozam de imunidade tributária.

A esse respeito o CONSEF, através de reiteradas decisões (Acórdãos CJF n.ºs 0439-11/02, 0218-11/02, 0008-12/03), efetivamente já tem pacífico o entendimento de que nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias, cabendo ao Estado de destino arcar com o mesmo.

Para ilustrar o acima exposto, trago a colação voto proferido pelo Conselheiro Ciro Roberto Seifert, no Acórdão CJF nº 0008-12/03, que assim se manifestou sobre o assunto:

*O primeiro ponto a ser considerado é a sistemática de tributação dos combustíveis e lubrificantes.*

*O art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, reza que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.*

*Já o art. 353, IV, do RICMS/97 prevê a substituição tributária nas operações internas com combustíveis e lubrificantes, sendo que o seu art. 512-A, I, “b”, item 2, atribui a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado pelo órgão federal competente, tratando-se de lubrificantes derivados ou não de petróleo.*

*Vê-se, então, que nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes não incide o ICMS, mas nas operações internas ocorre a incidência do imposto, além destes produtos estarem sujeitos à substituição tributária, e, especificamente, no caso de lubrificantes, o responsável pelo*

*lançamento e recolhimento do imposto substituído é o distribuidor de combustíveis, atividade do estabelecimento autuado.*

*Então, em relação à infração 3, que trata de saídas internas de óleo lubrificante, em que o Recorrente é o contratante do serviço de transporte, portanto, a preço CIF, o direito ao crédito fiscal sobre o serviço de transporte é previsto no art. 95, I, “c”, do RICMS/97, já transcrito. Corroboro com o pensamento do Relator do PAF que o Recurso Voluntário deve ser provido quanto a este item, cuja exigência é improcedente.*

*Os incisos II, dos arts. 94 e 95, acima, rezam que tratando-se de operação isenta ou não-tributada – aqui inclusas as operações sem incidência do imposto – não haverá utilização de crédito fiscal.*

*Aí é que começa o problema.*

*As operações com o produto lubrificante (e também com combustíveis) não são imunes (ou sem incidência do imposto) propriamente ditas, pois se fossem não haveria dúvidas, o crédito fiscal não poderia ser apropriado.*

*Ocorre que esta imunidade se dá somente nas operações interestaduais, com o fito claro de que o ICMS seja pago ao Estado da Federação onde ocorrer o seu consumo, o que leva a inferir que estas operações não se enquadram em nenhuma das hipóteses dos arts. 94 e 95, do RICMS, pois, igualmente, não são tributadas, assim entendidas aquelas operações cujo débito pela saída e respectivo crédito pela entrada se dá toda vez que ocorrer a circulação da mercadoria, e conseqüentemente, do serviço de transporte correspondente.*

*Antes de adentrar ao mérito dos itens 1 e 2 da autuação, que, como visto, é de juízo problemático, entendo mister me posicionar quanto ao creditamento do imposto incidente sobre o serviço de transporte.*

*A regra geral, prevista na Constituição Federal, conhecida como princípio da não cumulatividade, reproduzida nas Lei Complementar n.º 87/96 e Lei Estadual n.º 7.014/96, e expressa no caput do art. 93, do RICMS/97, é que o crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, se constitui do valor do imposto anteriormente cobrado, inclusive sobre o serviço de transporte.*

*Conclui-se então que, em princípio, o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois será este contribuinte o que irá realizar a operação subseqüente.*

*No que tange às operações efetuadas a preço FOB, o art. 94, taxativamente, determina o creditamento do imposto correspondente ao serviço de transporte ao destinatário da mercadoria.*

*No entanto, quando a operação se der a preço CIF – que é aquela em que o valor do frete está incluso no preço da mercadoria – sendo o transporte executado por empresa transportadora, o que ocorreu no presente caso, se esta mercadoria for tributada, o que manda o art. 95 é que o crédito correspondente ao frete seja lançado pelo remetente ou vendedor desta.*

*Analizando esta regra superficialmente poderíamos entender que nas operações descritas no item 1, o contribuinte Recorrente não faria jus ao correspondente crédito fiscal. Mas, lembro, no presente caso existe a imunidade parcial nas operações. Agora a coisa muda de figura.*

*Esta regra da operação a preço CIF, quando a mercadoria for tributada, tem a sua razão de ser.*

*Quando a operação for a preço FOB, o destinatário – vale a pena recordar que, em princípio, é o detentor do crédito do imposto pago na operação anterior – utilizará o crédito fiscal correspondente à mercadoria (destacado na nota fiscal) e o crédito correspondente ao serviço de transporte (destacado no CTCR).*

*No entanto, na operação a preço CIF o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria. Neste caso, se o destinatário utilizar o crédito do imposto destacado na nota fiscal e aquele destacado no CTCR, estará se creditando em duplicidade. Por isso, a vedação ao crédito sobre o frete, no caso de operação a preço CIF sendo a mercadoria tributada.*

*Em contrapartida, o remetente que já se debitou do imposto sobre o valor da mercadoria – ali incluso o valor do frete – estaria arcando com o pagamento de ICMS em duplicidade. Daí porque, este é que tem o direito ao crédito fiscal correspondente ao serviço de transporte, que serve, simplesmente, para anular a duplicidade do débito em uma única operação de transporte – um débito oriundo da nota fiscal e outro do CTCR.*

*Note-se que o remetente da mercadoria, e não o transportador, é que utilizará o respectivo crédito fiscal (frise-se: “para anular a duplicidade no pagamento do imposto”), pois este último é contribuinte do ICMS, na qualidade de prestador de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte de cargas, em que o pagamento do imposto é devido.*

*Ao revés, quando se tratar de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, ocorre a imunidade tributária. Assim, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que não goza desta não incidência.*

*Então, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado, e o Estado de destino arca com o crédito deste imposto, a ser apropriado, logicamente, pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.*

*Este raciocínio vale tanto para operação a preço CIF como a preço FOB.*

*Aliás, se assim não fosse, o lançamento do crédito do imposto pelo remetente implicaria na anulação do pagamento efetuado pelo transportador ao Estado de origem, implicando na inexistência da arrecadação, que é devida, como já dito.*

*Conclusão: Nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes – independente se a preço FOB ou CIF – o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria.*

Portanto, o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria, não cabendo a sua utilização pelo autuado. Infração mantida.

Por fim, em relação ao questionamento do autuado, no que diz respeito à multa aplicada, devo dizer que a mesma está expressamente prevista na Lei nº 7.014/96 (art. 42, VII, “a”), não havendo do que se falar em caráter confiscatório.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.0051/04-5**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.241.769,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA