

**A. I. N°** - 206844.0124/05-0  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTES** - JOÃO LAURENTINO MAGALHÃES FILHO, ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
e NIWTON DE BARROS MACEDO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 31.05.2006

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0180-01/06**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A 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. Rejeitadas as arguições pela nulidade e indeferidos os pedidos de apresentação de novas provas, de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2005, apresenta como infração a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção de imposto, nos meses janeiro a dezembro de 2000, exigindo ICMS no valor de R\$ 48.848,45, acrescido da multa de 60%. Consta estar tudo de acordo com o Demonstrativo nº 1, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS incidente sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias amparadas pela imunidade constitucional, (óleo combustível derivado de petróleo) iniciados no Estado da Bahia com a condição frete pago na origem, destinadas a outras unidades da Federação, devidamente acompanhado de cópia do livro Registro de Apuração do ICMS nº 3 e das notas fiscais de entrada relativas à aquisição de serviços de transporte para comercialização 0164 e 0169 e respectivos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, bem como dos espelhos de nota fiscal eletrônica utilizados para fins de apuração de crédito tributário.

Por meio de representante legalmente constituído, o autuado interpôs defesa às fls. 54 a 78, requerendo a princípio que seja notificado no escritório situado na rua Edístio Pondé, 143 STIEP/Costa Azul – Salvador – Bahia – CEP 41.760-900.

Transcreveu os dispositivos legais que deram causa à autuação e aquele correspondente à multa aplicada. Alegou que a autuação se baseou na utilização indevida de crédito fiscal referente a serviços de transporte interestadual de mercadorias vinculadas às operações, enfatizando que demonstrará que os créditos do ICMS incidentes são absolutamente legítimos.

Utilizando-se do art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, que transcreveu, argüiu que o ICMS não incide sobre as operações que destinem a outros estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Afirmou que essa norma constitucional foi regulada pela Lei Complementar 87/96, em seu art. 3º, inciso III, e pelo Dec. 6.284/97, através de seu art. 6º, inciso III, alíneas “b” e “c”, transcrevendo esses dispositivos.

Ressaltou que o Estado da Bahia reconhece não haver fato gerador do ICMS nessas operações e, como não há direito ao creditamento do imposto nas saídas do produto combustível, não se creditou por tais operações. Salientou ser importante analisar a diferença entre a operação de

circulação de mercadoria e o serviço de frete. Enquanto no primeiro caso não ocorre a hipótese de incidência do ICMS, na prestação de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, configura-se a hipótese de incidência do imposto, uma vez que não há nenhuma restrição no ordenamento legal quanto à ocorrência de fato gerador do tributo. De forma contrária ao que ocorre na primeira situação, sobre o serviço de transporte é recolhido o ICMS.

Isto porque o ICMS sobre o frete é recolhido mesmo que esse serviço não esteja descrito na nota fiscal que acoberta o combustível, principalmente nas operações CIF (Cost and Freight), cuja contratação do serviço se dá pelo remetente, estando o valor do frete embutido no preço descrito na Nota Fiscal, sem destaque do valor do frete e do ICMS incidente sobre este serviço. Entretanto o ICMS incidente sobre o serviço é recolhido, conforme comprovam os conhecimentos de transporte emitidos pelas transportadoras e os livros fiscais do impugnante. Deste modo, enfatizou ser inquestionável o direito ao creditamento para dedução de outros débitos.

Valendo-se novamente do artigo 155, inciso II, da CF/88, aduziu que estando configurada a situação definida em lei como necessária à ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo este recolhido, é cabível o creditamento para que seja atendida a dinâmica da não cumulatividade.

Em seguida, a defesa trouxe aos autos diversos trechos de parecer específico que aborda as diferenças entre as hipóteses de incidência e de não incidência do ICMS, de autoria do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, que finaliza reiterando ser devida a manutenção do crédito do ICMS incidente sobre o serviço do transporte contratado pelo remetente de mercadoria em operações interestaduais imunes ou que não caracterizam o fato gerador do ICMS. Nesse mesmo sentido, transcreveu conclusão exposta em parecer sobre o assunto, emitida pelo escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra.

Tratando da legislação estadual, transcreveu os artigos 95, inciso II e 646, inciso IV, alínea “c”, § único, do RICMS (Dec. 6.284/97), que versam a respeito das operações de transporte CIF, insurgindo-se contra o inciso II do art. 95, sob alegação de se tratar de dispositivo inconstitucional, por vedar ao contribuinte o aproveitamento do crédito fiscal. Disse que a não admissão do crédito fiscal referente ao serviço de transporte vinculado a operação não sujeita à incidência do ICMS e sob regime de substituição tributária, se constitui numa situação equivalente ao confisco. Transcreveu o art. 150, inciso IV, da CF/88, argüindo que o princípio de vedação ao confisco estabelece que o tributo não pode ser utilizado com o objetivo de tomar um bem do contribuinte.

Observou que o Estado da Bahia não veda o crédito e sim a sua utilização como se observa no inciso II, do art. 95, do RICMS/97, ressaltando que o contribuinte deste modo, é onerado duas vezes: a primeira porque o ICMS sobre o frete será cumulativo e a segunda porque o contribuinte é obrigado a declarar esse valor para efeitos do IRPJ, mesmo sem utilidade econômica real para o seu patrimônio. Salientou que essa disposição regulamentar inverteu a mensagem da Constituição Federal, pois esta não apresenta vedação ao crédito referente ao serviço de transporte de mercadorias não tributadas.

Alegou que mesmo que eventualmente se considere a norma do citado art. 95 como constitucional, observou não ter havido nenhum prejuízo ao Estado da Bahia com a utilização do crédito fiscal, uma vez que o art. 646, IV, “c”, 1, do RICMS determina que nas operações internas ou interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não haverá destaque do ICMS pela transportadora. Disse, ainda, que sendo o frete desonerado do ICMS se o crédito foi utilizado, o mesmo decorrerá do erro do tributo ter sido destacado.

Informou que esse tema foi objeto da Consulta à SEFAZ-BA de nº 04804220021, cuja resposta transcreveu como segue: *“com efeito, tendo em vista que o valor do frete, nas operações a preço CIF, esta incluída na base de cálculo da operação própria do remetente, refletindo-se, portanto,*

*na base de cálculo da substituição tributária relativa à mercadoria comercializada, não há porque se falar em novo destaque do ICMS no conhecimento de transporte emitido pela empresa transportadora.”*

Deste modo, argüiu que a causa da utilização do crédito foi o destaque do tributo, sendo a operação desonerada do ICMS, o Estado recebeu indevidamente, ficando assim equilibrados os saldos das partes envolvidas. Requereu, ao final, que o Auto de Infração seja julgado improcedente, sendo anulado o crédito tributário correspondente. Pleiteou também pela produção de prova documental, pericial contábil e diligência fiscal em seu estabelecimento.

Os autuantes em informação fiscal prestada às fls. 88/89, afirmaram que as argumentações defensivas são inócuas e destituídas de sustentação fática. Alegaram que a inconstitucionalidade argüida pelo autuado não poderia ser apreciada na esfera administrativa, conforme disposto no art. 125 da Lei 3.956/ 81.

Enfatizaram que o sujeito passivo, efetivamente, utilizou indevidamente crédito fiscal do ICMS relativo aos serviços de transporte interestadual de mercadorias amparadas por imunidade constitucional iniciados neste Estado na condição de frete pago na origem e destinadas a outras unidades da Federação. Aduziram que a autuação está em conformidade com decisão proferida pela Câmara Superior do CONSEF nº 0220-21/02, que versa sobre matéria idêntica. Ressaltaram, que de acordo com essa decisão, nas prestações de serviços de transporte em referência, o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, sendo que na base de cálculo já está embutido o valor referente ao serviço de transporte tanto daquele que está sendo realizado como dos subseqüentes, o crédito será do estabelecimento adquirente, caso em que o Estado de destino será quem arcará com o mesmo.

Ratificaram toda a ação fiscal.

Tendo os autuantes anexado à Informação Fiscal cópia do Acórdão JJF nº 0073-02/04, foi dada ciência ao sujeito passivo, que se manifestou às fls. 100/101 argüindo ser a intimação nula, tendo em vista que o acórdão se refere a Auto de Infração e a um contribuinte que não têm nenhuma relação com o manifestante.

## **VOTO**

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

Quanto ao pedido do autuado de que as intimações decorrentes deste processo sejam encaminhadas ao escritório situado na rua Edístio Pondé, 143 STIEP/Costa Azul – Salvador – Bahia – CEP 41.760-900, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento do presente processo para o endereço requerido, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte está prevista no art. 108 do RPAF/99.

O autuado aventou a possibilidade da vedação à utilização desses créditos ser inconstitucional e confiscatória. Ressalto que nos termos do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade. Devo dizer, entretanto, que o princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal, reproduzido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, e expresso no 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. Saliento, outrossim, que a exigência fiscal constante do presente lançamento, está fundamentada em expressa disposição legal, baseada no artigo 97, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97, não vislumbrando, deste modo, qualquer violação aos princípios constitucionais.

Considerando que no caso em tela a operação interestadual de combustíveis é amparada pela não incidência e o crédito do ICMS relativo ao serviço de transporte é suportado pelo Estado de destino, cabe ao destinatário o referido crédito, nunca ao remetente.

A esse respeito o CONSEF, através de reiteradas decisões (a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs 0439-11/02, 0218-11/02, 0008-12/03, e CS n.º 0220-21/02-Câmara Superior), 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, enquanto que nas 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 e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o mesmo.

Para ilustrar esse entendimento, transcrevo trechos do voto proferido pelo eminente Conselheiro Ciro Roberto Seifert, no Acórdão CJF n.º 0008-12/03, que assim se manifestou sobre o assunto:

*“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.*

*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.*

*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 consequentemente, 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.*

*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.

Quanto aos pleitos por apresentação de novas provas, de perícia e diligência, entendo que devem ser indeferidos, pois os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, bem como tendo em vista que a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos.

Diante do exposto, 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 **206844.0124/05-0**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 48.848,45**, 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, 22 de maio de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR

