

A. I. Nº - 206923. 0001/06-6  
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO M. FILHO E ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA  
ORIGEM - COPEC/GEFIS  
INTERNET - 08.06.2006

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0194-01/06**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. Nas operações com lubrificantes derivados de petróleo, 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. Indeferidos os pedidos de apresentação de novas provas, de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2006, imputa ao contribuinte o cometimento de infração decorrente da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção de imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2001, janeiro a junho, setembro a dezembro de 2002, janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, setembro e outubro de 2003, janeiro e dezembro de 2004, janeiro, março a dezembro de 2005, exigindo ICMS no valor de R\$125.691,39, acrescido da multa de 60%. Consta estar tudo de acordo com o Demonstrativo Analítico nº 1, relativamente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS incidente sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias vinculadas a operações não tributadas, amparadas pela imunidade constitucional, (lubrificantes derivados de petróleo), recebidas por transferência na modalidade FRETE A PAGAR NO DESTINO (Bahia) e objeto de saídas subsequentes destinadas à outras unidades da Federação, devidamente acompanhado de cópias do livro Registro de Apuração do ICMS nºs 4,5, e 6, e das notas fiscais arroladas, com valores apurados proporcionalmente aos valores das saídas isentas em relação ao valor total das saídas mensais; e Demonstrativo Analítico nº 2, relativamente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS incidentes sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias amparadas pela imunidade constitucional (lubrificantes derivados de petróleo) iniciados no município de Salvador-BA, com a condição FRETE PAGO NA ORIGEM, e destinadas à outras unidades da Federação.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício(fls.103/128) através de representante legalmente constituído, identificando o escritório situado na rua Edístio Pondé, 143 STIEP/Costa Azul - Salvador - Bahia - CEP 41.760-900, como local para recepção das intimações.

A princípio, transcreve os dispositivos regulamentares que deram causa à autuação e o dispositivo legal correspondente à multa aplicada. Alega 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.

Cita e transcreve o art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, para sustentar que o ICMS não incide sobre as operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Esclarece que essa norma

constitucional foi regulada pela Lei Complementar 87/96, em seu art. 3º, inciso III, e pelo Decreto nº. 6.284/97, através de seu art. 6º, inciso III, alíneas “b” e “c”.

Afirma 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. Salienta 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.

Reiterando o artigo 155, inciso II, da CF/88, aduz 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.

Prosegue trazendo 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 dizendo 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, transcreve conclusão exposta em parecer sobre o assunto, emitida pelo escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra.

Reportando-se a legislação tributária estadual, transcreve os artigos 95, inciso II e 646, inciso IV, alínea “c”, Parágrafo único, do RICMS/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 constitucional, por vedar ao contribuinte o aproveitamento do crédito fiscal. Sustenta que a não admissibilidade 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. Transcreve 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.

Observa que o Estado da Bahia não veda o crédito e sim a sua utilização como se verifica 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. Salienta 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.

Alega que mesmo que eventualmente se considere a norma do citado art. 95 como constitucional não houve 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. Diz, ainda, que sendo o frete desonerado do ICMS se o crédito foi utilizado, o mesmo decorreria do erro do tributo ter sido destacado.

Deste modo, argüi 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.

Finaliza, requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal apresentada (fls.147/149) os autuantes afirmam que as argumentações defensivas são inócuas e destituídas de sustentação fática. Alegam que a constitucionalidade argüida pelo autuado não pode ser apreciada na esfera administrativa, conforme disposto no art. 125 da Lei 3.956/81.

Sustentam que o autuado, 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, o que não gera crédito fiscal. Afirmam que a autuação está em conformidade com decisão proferida pela Câmara Superior do CONSEF nº 0220-21/02, que versa sobre matéria idêntica. Ressaltam, que de acordo com a referida 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 arcará com o ônus do mesmo.

Concluem, mantendo integralmente a autuação.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a prestação de 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 prestação de serviços de transporte nas operações de saídas interestaduais de lubrificantes derivados de petróleo que gozam de imunidade tributária.

Inicialmente, quanto à indicação na peça defensiva 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, entendo que o órgão competente da Secretaria da Fazenda pode enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento do presente processo para o endereço indicado. Entretanto, registro que o não atendimento a essa indicação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão prevista no art. 108 do RPAF/99.

Relativamente aos pedidos de apresentação de novas provas, de perícia e diligência, indefiro-os, pois os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento, bem como tendo em vista que a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, nos termos do artigo 147, incisos I e II, do RPAF/99.

No que concerne à constitucionalidade da vedação à utilização dos créditos fiscais suscitados pelo autuado, deparo-me com um óbice intransponível à sua apreciação que é a determinação do artigo 125, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, instituído pela 3.956/81, que veda a sua apreciação pelos órgãos julgadores. Quanto ao seu aspecto confiscatório registro que tal vedação decorre de lei, sendo, portanto, uma vedação “ex lege”, que surge após um processo legislativo, onde se discute todos os aspectos e alcance do ato legal, não cabendo a este órgão julgador administrativo deixar de aplicá-la por ser excessiva, se for o caso.

Vale registrar que o princípio da não cumulatividade, inserto na Constituição Federal, reproduzido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, e expresso no art. 93, do RICMS/97, consiste na compensação do ICMS devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores. Saliente, outrossim, que a exigência fiscal constante do presente lançamento, está fundamentada em expressa disposição regulamentar, baseada no artigo 97, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97.

Adentrando no mérito da autuação, registro que a realização de operação interestadual de circulação de lubrificantes derivados de petróleo é amparada pela não incidência do ICMS, sendo que, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte – que é tributada normalmente – é suportado pelo Estado de destino, cabendo ao destinatário o direito ao referido crédito, jamais ao remetente.

A propósito, o CONSEF através de reiteradas decisões (a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs 0439-11/02, 0218-11/02, 0008-12/03, e CS nº 0220-21/02-Câmara Superior) pacificou o entendimento de que nas operações internas com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, 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 nas operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo.

A título de ilustração, transcrevo abaixo trechos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Ciro Roberto Seifert, no Acórdão CJF nº 0008-12/03, que assim se manifestou sobre a mesma matéria objeto do presente Auto de Infração:

*“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 dúvida, 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 nº 87/96 e Lei Estadual nº 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 subsequentes 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 subsequente.*

*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”.*

Diante do exposto, considerando que nas operações interestaduais com lubrificantes derivados de petróleo, ocorre a imunidade tributária, sendo, entretanto, tributadas normalmente as prestações de serviços de transporte, ocorrendo o pagamento do imposto ao Estado de origem, o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria, independentemente de se tratar de preço FOB ou CIF, pois o creditamento pretendido pelo autuado implicaria em prejuízo ao Erário estadual, por implicar na anulação do pagamento efetuado pelo transportador.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206923.0001/06-6, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$125. 691,39**, 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, 01 de junho de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR