

**PROCESSO** - A. I. Nº 280080.0070/05-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO DISTRIBUIDORA S/A  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO DISTRIBUIDORA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0114-02/06  
**ORIGEM** - SAT/COPEP  
**INTERNET** - 03/04/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0055-11/07

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO SEM APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. O contribuinte apresentou parte da documentação comprobatória do crédito utilizado. Infração parcialmente caracterizada. 2. LIVROS FISCAIS. CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP). FALTA DE APRESENTAÇÃO. MULTA. O contribuinte, regularmente intimado, deixou de escriturar e apresentar o CIAP. Comprovada a não utilização de créditos relativos à aquisição de bens para ativo imobilizado, descabendo a exigência fiscal. Infração elidida. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JF nº 0114-02/06, lavrado para exigir o ICMS e multa, por descumprimento de obrigação acessória, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito - R\$45.539,53;
2. Falta de escrituração e apresentação do documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) - multa no valor de R\$460,00.

O órgão julgador de Primeira Instância decidiu reduzir o débito referente à infração 1, ressaltando que, embora o autuado tivesse apresentado extensa argumentação a respeito da legitimidade dos créditos fiscais, somente trouxe aos autos as GNRES referentes ao Protocolo ICMS 19/99. Quanto aos créditos supostamente oriundos de serviços de transporte de mercadorias, apenas acostou ao PAF cópias de demonstrativos sintéticos (fls. 46 a 49), onde figuram os totais dos créditos utilizados, não servindo para comprovar o seu direito aos referidos créditos fiscais.

Deliberou, ainda, pela improcedência da infração 2, por entender que assistia razão ao autuado quando alegou “a prevalência da obrigatoriedade para escrituração do Controle de Crédito do Ativo Permanente – CIAP, à apropriação de créditos na aquisição de bens para o Ativo Imobilizado na forma preconizada pelo § 1º do art. 339” do RICMS/97, sendo que o próprio autuante confirmou que, no período fiscalizado, não foram encontrados aproveitamentos de créditos decorrentes de entradas de bens para integração ao Ativo Imobilizado.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 73 a 87), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida, argumentando, em relação à parcela remanescente da infração 1, que a imunidade constitucional

se refere apenas a operações interestaduais com combustíveis e não ao serviço de transporte interestadual por ele contratado.

Esclarece que a autuação se refere a créditos de ICMS oriundos de fretes, na modalidade CIF (Cost and Freight), referentes a produtos derivados de petróleo que tiveram saída posterior abrangida pela imunidade (operações intermunicipais e interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo). Alega que os créditos fiscais são legítimos, à luz do próprio artigo 97, inciso I, do RICMS/97, na medida em que foram apropriados, *“não sobre o valor da operação em si, mas sobre o ICMS incidente sobre o valor deste serviço de transporte de combustível, valor este suportado pela remetente (BR na Bahia), e que foi tributado normalmente”*.

Discorre sobre o direito referente à não incidência do imposto estadual sobre as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo e conclui que não há direito ao crédito fiscal sobre a operação de saída do combustível, nesse caso. Ressalta, porém, que a operação interna subsequente com combustível derivado de petróleo é tributável normalmente pelo ICMS, gerando direito ao crédito na forma da legislação constitucional e complementar.

Aduz que não há vinculação direta e imediata entre a operação de circulação do combustível imune e o serviço de frete para efeitos tributários, mas há uma vinculação mediata, *“porque o ICMS relativo ao serviço de frete é recolhido pelo recorrente mesmo que tal serviço não esteja descrito na Nota Fiscal que acoberta o caminhão transportador do combustível, pois está lançado no Conhecimento de Transporte também emitido pelo transportador”*, principalmente, *“porque nas operações CIF (Cost and Freight), cuja contratação e o pagamento do serviço de frete se materializa por intermédio do remetente, o valor do frete está embutido no preço descrito na Nota Fiscal, sem destaque do valor do frete e do ICMS incidente sobre este serviço”*.

Acrescenta que, mesmo assim, o imposto sobre o frete é recolhido, o que pode ser facilmente comprovado pela análise dos conhecimentos de transporte emitidos pelos transportadores e pelo exame dos livros fiscais, sendo inquestionável o seu direito ao crédito fiscal ora glosado.

Transcreve os artigos 92 e 646, do RICMS/97 e argumenta que o inciso II do artigo 95 do citado Regulamento é flagrantemente inconstitucional e este lançamento equivale a um confisco, pois é onerado duas vezes: primeiro, porque o ICMS sobre o frete passará a ser cumulativo, caso não se possa aproveitá-lo, e segundo, pois é obrigado a declarar esse valor para efeitos do Imposto de Renda, mesmo que sem utilidade econômica real para seu patrimônio.

Diz, ainda, que o crédito decorrente do frete é embasado no conhecimento de transporte e não na nota fiscal que acompanha o combustível transportado e, se o serviço é tributado normalmente pelo ICMS, legítimo é o crédito fiscal, não merecendo acolhida o argumento da Fazenda Estadual, de que o imposto é suportado pela unidade federada de destino da mercadoria, já que, em seu entendimento, *“o crédito deve beneficiar o estabelecimento que pagou o tributo, [e] se o estabelecimento BR na Bahia suportou o tributo incidente sobre o serviço de frete, caberá a este estabelecimento se apropriar do mesmo”*.

Observa que a Constituição Federal não previu a vedação do crédito referente ao serviço de transporte, mas apenas concernente à operação, e uma interpretação distinta dessa realidade violará a regra de hermenêutica que estabelece ser vedado ao intérprete aplicar o que efetivamente não está descrito na lei.

Por fim, ressalta que não há prejuízo para o Estado da Bahia, *“considerando que a causa de o recorrente ter utilizado o crédito foi o destaque do tributo quando a operação na verdade é desonerada de ICMS, o Estado recebeu indevidamente e foi utilizado o respectivo crédito, ficando, destarte, equilibrados os saldos das partes envolvidas, conforme previa a norma em comento”*.

Contesta o percentual de multa indicado no lançamento (60%), pois é, a seu ver, escorchant e representa um enriquecimento sem causa por parte do Estado, sendo, portanto, inconstitucional.

Finalmente, pede a improcedência do Auto de Infração ou, caso não seja assim decidido, a redução da multa a um *“patamar compatível com o princípio do não-confisco”*.

O ilustre representante da PGE/PROFIS, Dr. Fernando Telles, sugeriu a realização de diligência pela ASTEC/CONSEF para que intimasse o recorrente a apresentar a documentação capaz de demonstrar a sua legitimidade aos créditos apropriados. Salienta que, *“a despeito da documentação acima referida não ter sido produzida no momento processual oportuno, a medida acima sugerida encontra amparo no princípio da busca da verdade material que grava o procedimento administrativo em apreço.”*

Em pauta suplementar, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deliberou pela desnecessidade de realização da diligência sugerida pela PGE/PROFIS, considerando que o autuado teve duas oportunidades, e mais de dez meses desde a lavratura do Auto de Infração, para trazer aos autos os documentos comprobatórios de seu direito ao crédito, porém não se desincumbiu da tarefa.

O Representante da PGE/PROFIS exarou, então, o seu Parecer (fls. 104 a 107) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto, apresentando o seguinte entendimento:

1. o benefício fiscal de não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e combustíveis (artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal) *“não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa”*, conforme Decisão do Supremo Tribunal Federal;
2. apesar de originada do próprio texto na Carta Magna, diz que a não incidência em tela não pode ser considerada como uma imunidade, na esteira do voto vencedor proferido pelo Relator do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, Min. Ilmar Galvão, tratando-se, na verdade, *“de simples hipótese de não incidência tributária no Estado de origem dos produtos em questão, não podendo ser afastada, portanto, a incidência do imposto estadual no Estado destinatário, a este sendo integralmente devido o ICMS-ST sobre as operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes”*;
3. dessa forma, diz que está correta a glosa dos créditos lançados na escrita fiscal do recorrente, decorrente de frete interestadual, porque os valores correspondentes integram a base de cálculo própria do ICMS - substituição tributária devido ao Estado de destino, no caso Sergipe, cabendo a este último suportar o crédito em questão;
4. assegura que tal entendimento é aplicável nas hipóteses de preço CIF e FOB, *“não sendo lícito, nem jurídico, que o estado de origem, no caso o Estado da Bahia, seja obrigado a suportar crédito de imposto pago/compensado a outra unidade da federação em regime de substituição tributária”*;
5. observa que esse posicionamento já se encontra pacificado no âmbito do CONSEF que concluiu inúmeras vezes que *“nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes – independente se a preço CIF ou a preço FOB – o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria”*;
6. diferentemente do alegado pelo recorrente, não está o ente tributante querendo estender a não incidência que grava as operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e combustíveis ao serviço de frete contratado para o transporte de tais mercadorias, pois, efetivamente, tal serviço é tributável, só que pelo Estado de destino da mercadoria pelo regime da substituição tributária, nunca pelo Estado de origem, devendo aquele (o Estado destinatário) suportar eventuais créditos decorrentes de tais operações;
7. lembra que a sistemática aqui referida encontra respaldo nas disposições contidas no Convênio ICMS 105/92, consoante a Cláusula primeira que transcreve.

No que se refere ao argumento recursal, de inexistência de prejuízo ao erário estadual, entende que não merece guarida, porque, como dito acima, o ICMS-ST (em cuja base de cálculo está incluído o serviço de transporte) é inteiramente devido ao Estado de destino, observando que

somente poderia ser declarada a ilegitimidade da autuação se o recorrente tivesse demonstrado que recolheu, por flagrante erro e em duplicidade, o imposto referente ao serviço de transporte também ao Estado de origem, no caso a Bahia, o que não ocorreu no presente PAF.

Finalmente, afirma que, no que tange ao pedido de redução da multa aplicada, deverão ser observadas as prescrições contidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal vigente.

## VOTO

Foram interpostos Recursos Voluntário e de Ofício em relação à infração 1, haja vista que o órgão julgador de Primeira Instância reduziu o valor inicialmente exigido pelo Fisco.

Na referida infração 1 foi exigido o ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, porém, na impugnação, o contribuinte logrou comprovar que uma parte dos créditos fiscais era legítima, já que se referia ao Protocolo ICMS 19/99 e as Guias Nacionais de Recolhimento (GNRES) foram devidamente acostadas ao PAF, o que foi acatado pelo autuante e pela Junta de Julgamento Fiscal, razão pela qual entendo que não merece acolhimento o Recurso de Ofício impetrado.

Quanto ao Recurso Voluntário, não obstante o recorrente ter trazido uma extensa argumentação sobre o seu direito aos créditos fiscais supostamente oriundos de serviços de transporte de mercadorias, apenas foram acostados ao PAF cópias de demonstrativos sintéticos (fls. 46 a 49), onde figuram os totais dos créditos utilizados, não servindo, a meu ver, para comprovar o direito do contribuinte aos referidos créditos fiscais. O autuado, apesar de ter tido duas oportunidades, e mesmo dispondo de dez meses desde a lavratura do Auto de Infração, não se desincumbiu do ônus de trazer aos autos a documentação fiscal que poderia amparar o seu direito aos créditos de ICMS, não sendo possível a este órgão julgador avaliar a sua legitimidade ou não.

Em relação à multa aplicada (60%), é aquela prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade apontada no lançamento, não cabendo a este órgão julgador declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Sendo assim, a única conclusão a que posso chegar é a de que não merece reforma a Decisão recorrida, devendo ser improvido o Recurso Voluntário interposto.

Na infração 2 exige-se a multa de R\$460,00 pelo fato de o contribuinte ter deixado de escriturar e apresentar o documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). A Junta de Julgamento Fiscal julgou improcedente este item da autuação, o qual também é objeto do Recurso de Ofício impetrado, por entender que, se não tinha havido a escrituração de créditos fiscais referentes à aquisição de bens para o ativo imobilizado, no período fiscalizado, seria desnecessária a escrituração do mencionado CIAP.

O § 1º do artigo 339 do RICMS/BA determina que *“além dos lançamentos convencionais, em conjunto com os demais créditos fiscais, para efeito da compensação entre débitos e créditos do imposto (art. 93, § 11), os créditos resultantes de operações e prestações relativas a entradas de bens destinados ao ativo imobilizado, até 31/12/00, serão objeto de outro lançamento, no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), observado o seguinte (Ajuste SINIEF 08/97)”*.

Estabelece, ainda, no inciso I do § 1º do acima referido dispositivo regulamentar que *“o CIAP destina-se à apuração do valor base do estorno de crédito e do total do estorno mensal do crédito de bens do ativo permanente do estabelecimento, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo”*.

Ora, se não houve aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, entendo, do mesmo modo que o órgão julgador *a quo*, que não há razão para se exigir que o contribuinte escreture e

apresente o documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Considero, portanto, indevida a penalidade por descumprimento de obrigação acessória indicada na infração 2 e correta a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício apresentados, para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS.

## 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 **280080.0070/05-6**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.793,25**, 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, 06 de março de 2007.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS