

**A. I. Nº.** - 206949.0005/08-8  
**AUTUADO** - LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 03. 09. 2009

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0285-01/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. A legislação do ICMS prevê que o custo de transporte efetuado por dutovia não integra a base de cálculo do imposto retido pela refinaria, não cabendo, consequentemente, a utilização do crédito do imposto relativo ao serviço de transporte de combustíveis efetivados via dutos. Infração não elidida. Rejeitadas as arguições de nulidade e indeferidos os pleitos pela realização de perícia ou diligência e pela apresentação posterior de novos documentos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 16/12/2008, foi atribuída ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual e intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de novembro e dezembro de 2003 e janeiro a dezembro de 2004, sendo exigido o imposto no valor de R\$35.458,21, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere ao transporte dutoviário de combustíveis derivados de petróleo (gasolina e óleo diesel), sendo infringido o art. 97, inciso IV do RICMS/BA, conforme Demonstrativo Mensal dos Créditos Indevidos.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 258 a 276, destacando que as operações que se beneficiam com isenção e não incidência, pagos nas operações de entrada, sofrem exceção quando as operações de saída ocorrem abrigadas por isenção, quando o creditamento depende de lei autorizativa. Argúi que não havendo lei impedindo, o crédito não pode ser anulado, devendo a interpretação dos dispositivos legais ser feita de forma literal e não sistemática.

Salienta que quatro aspectos devem ser enfatizados: 1º) trata-se de operação intermunicipal; 2º) a operação tem como objeto a comercialização de gasolina e óleo diesel, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária; 3º) por se encontrarem nesse regime, não poderiam ser isentas ou não tributadas, uma vez que o benefício promoveria a anulação da compensação dos créditos subsequentes, e esses créditos já se encontram recolhidos até o consumidor final; 4º) como o serviço de frete foi acertado com cláusula FOB, o preço do serviço foi destacado nas notas fiscais emitidas pela Petróleo Brasileiro S/A, assim como o ICMS, ficando a cargo do autuado o dever de pagar o frete e o tributo, uma vez que este está embutido no preço do serviço.

Assim, são duas as situações sujeitas à incidência do ICMS: a que se refere às operações de circulação do óleo diesel e da gasolina, cujo crédito já foi considerado quando do cálculo do imposto por substituição tributária, que não foi apropriado pelo autuado; e a outra, relativa ao serviço contratado a preço FOB, pelo autuado, que suportou o ônus do tributo, e, portanto, conforme o inc. II, § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988, sendo não cumulativo o ICMS, é direito do contribuinte o crédito nessas operações, a compensar nas operações subsequentes.

Entende que, desse modo, o Auto de Infração é insubsistente, por conter vício formal que macula a sua presunção de liquidez e certeza.

Aduz que os autuantes incorrem em erro de procedimento, ao afirmar que as operações creditadas que tiveram por base as mercadorias gasolina e óleo diesel estariam subsumidas aos efeitos de isenção e não incidência. Realça que ao lavrar o Auto de Infração, a autoridade fiscal tem o dever de apresentar de forma fidedigna todos os fatos que ensejaram a autuação, bem como descrever de forma precisa o fundamento legal que foi infringido, sob pena de nulidade de todo o procedimento fiscal, conforme prevêm a alínea “a” do inc. IV e o § 1º do art. 18 c/c as alíneas “a” e “b” do inciso V e o inciso III do art. 39 do Dec. nº 7.629/99.

Apesar de os autuantes terem afirmado que as operações intermunicipais ou interestaduais estariam sob os efeitos da isenção e da não-incidência, argumenta que no presente caso as mercadorias saíram da Petrobrás/RLAM/GECOM, sediada no Subdistrito de Mataripe, no Município de São Francisco do Conde–BA, para o endereço do impugnante à Rodovia BR 415, Km 35, Itabuna–BA, através de transporte dutoviário. Desse modo, houve a transferência da mercadoria de um município para outro dentro do Estado da Bahia.

Sendo assim, como comprovam as notas fiscais (doc. 02 – fls. 290 a 301), a operação intermunicipal foi negociada a preço FOB, ou seja, o frete ficou a cargo do comprador, que arcou, inclusive, com o pagamento do ICMS referente à prestação de serviços, já que embutido no preço deste. Assim, conclui que se refere a operação distinta daquela tratada pelos autuantes.

Ressalta que as mercadorias comercializadas estão subordinadas ao regime de substituição tributária por antecipação, significando que todo o tributo da cadeia produtiva, é recolhido desde a sua origem, não havendo porque se questionar quanto à ausência do pagamento do ICMS, uma vez que a obrigação principal já foi arcada pelo contribuinte substituto, a refinaria de petróleo.

Lembra que de acordo com o inc. IV do art. 353 do RICMS/BA, nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação, nas saídas internas são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, na forma do art. 512-A, “o formulador e o industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo ou de gás natural, em relação a gasolinas, óleos combustíveis”, devendo estes reter o imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

Conclui ser incongruente a alegação de que as mercadorias estariam beneficiadas por não incidência e isenção, uma vez que se trata de mercadoria tributada, apenas que em fase anterior à efetiva comercialização, sendo, neste caso, todo o tributo recolhido na origem.

Transcreve o art. 18 do RPAF/99, destacando a sua alínea “a”, que determina a nulidade do lançamento quando inexistirem elementos que determinem, com segurança, a infração e o infrator. Entende que no presente caso é insustentável a manutenção da autuação, diante dos inúmeros erros de fato e de direito existentes, devendo o Auto de Infração ser anulado.

Quanto ao mérito, entende que merece ser acolhida a sua alegação de insubsistência da autuação, por faltar-lhe elemento fundamental, já que à Fazenda cabe o ônus da prova da ocorrência dos pressupostos do fato gerador (art. 54 da Lei nº. 331/82). Isto porque, os autuantes, de forma equivocada, consideraram imprópria a utilização do crédito fiscal, por avaliarem que foi utilizado indevidamente crédito decorrente de operações de aquisição e/ou prestação beneficiadas com isenção ou amparadas por não-incidência, não atentando para o fato de que as mercadorias estão enquadradas no regime de antecipação, sendo, portanto, tributadas.

Afirma que a manutenção da autuação resultará em cerceamento ao seu direito constitucional estabelecido no princípio da não cumulatividade, que garante ao realizador da operação ou da prestação o direito de creditar-se do montante do ICMS das operações ou prestações anteriores.

Requer a este Conselho Estadual da Fazenda que aplique ao caso em tela o mesmo entendimento dado a casos idênticos, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal, julgando improcedente a autuação, o que se comprovará através de diligência fiscal para a busca da verdade material.

Argumenta que tendo em vista que nos termos do art. 142 do CTN, é através do lançamento que são identificados o fato gerador, a matéria tributável, o montante devido, o sujeito passivo e é aplicada a penalidade cabível, no documento que formaliza o lançamento e inicia a fase contenciosa do processo administrativo fiscal deve constar referência clara a todos esses elementos, devendo ser indicada de forma precisa a norma tributária impositiva incidente, uma vez que é um ato administrativo que goza da presunção de legitimidade.

Desse modo, de acordo com os incisos III e V do art. 39 do RPAF/99, o Auto de Infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessória, de forma clara, precisa e sucinta, bem como a indicação dos dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação.

Aduz que o legislador infraconstitucional, ao listar os requisitos contidos nos incisos do art. 39 do RPAF, não deixou margem de discricionariedade aos agentes públicos na lavratura de autos de infração, mantendo, pelo contrário, uma estrita vinculação aos preceitos estabelecidos na norma cogente. Assim sendo, trata-se de dever e não de faculdade, aos aplicadores, interpretem de forma integrativa e sistemática o referido dispositivo, em conexão com o preceito contido na alínea “a” do inc. IV e § 1º do art. 18 do RPAF/BA. Traz à colação o posicionamento manifestado pelo relator Rodrigo Antônio Alves Araújo no acórdão de nº. 192 CRF 1482007, proferido em sede de Recurso Hierárquico que manteve a nulidade de autuação do Conselho de Recursos Fiscais.

Assevera que o corolário lógico contido nos incisos III e V do art. 39 do RPAF/97, compõe itens fundamentais para determinação do fato gerador da obrigação tributária, sendo elementos norteadores da imputação da infração. Logo, se houver erro na determinação legal e na descrição dos fatos, surge vício em sua forma e em seu conteúdo, uma vez que incorrerá em erro no campo da incidência, devendo ser declarada a sua anulabilidade. O saneamento de tais vícios no curso do processo implicaria em nova autuação, desprestigiando os princípios da legalidade e da segurança jurídica, basilares na instrução do PAF.

Frisa estar latente que a subsunção do fato descrito no enquadramento legal e na descrição dos fatos não se coaduna à realidade material e com a previsão expressa da alínea “a” do inc. IV do art. 97 do RICMS/BA, ensejando a fragilidade da acusação, pois dentre os requisitos considerados aspectos formais do Auto de Infração, o de maior importância se refere à “fiel descrição do fato infringente”. Logo, para a perfeita identificação da matéria tributável, o autuante deve determinar com precisão todos os dispositivos legais que serviram de base na apuração do crédito fiscal.

Trata em seguida sobre a sistemática adotada pelos estados na tributação dos combustíveis, observando que após o processamento na refinaria, os produtos são transportados até o destino, onde serão consumidos, sendo o transporte efetuado de maneira adequada ao estado físico em que se encontrem, podendo ser feito por meio de navios, caminhões ou em dutos, sendo este o mais usado atualmente, por ser economicamente o mais vantajoso.

A cadeia de circulação dos combustíveis é formada pelo produtor, transportador, carregador, distribuidor, revendedor e consumidores finais. Entre o transportador e o adquirente é firmado um contrato de transporte e entre todos os demais são celebrados contratos de compra e venda.

Passando a uma abordagem jurídica do lançamento de ofício, lembra que o ICMS é um tributo de competência dos estados e do Distrito Federal, sendo que apenas estes entes federativos, mediante lei ordinária, podem instituí-lo. Entretanto, como se trata de imposto de conformação nacional, a CF/88 (art. 155, § 2º, inciso XII) estabelece que suas normas gerais devem ser delineadas por Lei Complementar, o que foi concretizado pela LC nº. 87/96.

No que se refere às hipóteses de incidência, apresenta a distribuição elaborada por Carrazza (2002) dos diferentes impostos compreendidos sob a sigla ICMS, realçando que a maior parte dos tributaristas, senão sua totalidade aduz que a fórmula adotada pela CF/88 de aglutinar impostos diferentes sob o mesmo rótulo (ICMS) não é recomendável por causar diversos conflitos.

Em seguida, passa a tratar sobre as questões atinentes à não cumulatividade e à substituição tributária. Como a não cumulatividade consiste em se abater em cada operação o valor do imposto suportado na operação anterior, uma de suas principais vantagens é a igualdade de tributação, uma vez que a carga do imposto pago em cada etapa corresponde ao valor agregado nela. Assim, o total de imposto pago tem que ser igual ao imposto que seria devido se fosse quitado sobre o montante total da operação final. Outra vantagem é o estímulo à especialização empresarial, já que não há mais vantagens fiscais na integração vertical. Por fim e, teoricamente, a evasão do imposto torna-se mais difícil.

A sua operacionalização foi prevista na CF (art. 155, § 2º, inciso I), tratando-se do método contábil de compensação de débitos e créditos, através do qual o contribuinte faz a escrituração contábil dos débitos e créditos, para ao fim do período confrontá-los. Havendo mais débitos que créditos existirá saldo devedor a ser pago; se houver mais créditos que débitos, existirá saldo credor, que constitui direito do contribuinte, podendo ser levado para o período de apuração seguinte. Como a compensação é feita *tax on tax* (imposto sobre imposto), compensa-se o imposto a ser pago na fase seguinte com o da fase anterior.

Reportando-se à substituição tributária, apresenta um histórico a respeito do tratamento tributário atinente a combustíveis, passando pela Emenda Constitucional (EC) nº. 03/93 que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/88, onde é estabelecido que a lei poderia atribuir ao sujeito passivo a condição de responsável pelo imposto relativo à operação cujo fato gerador ocorreria posteriormente. Através da EC 33/01 foi criada a possibilidade de ICMS monofásico, a depender de edição de lei complementar, o que trouxe a incidência única sobre o preço final da mercadoria ao invés da incidência em cada fase do ciclo econômico. Na substituição tributária ocorrem incidências cumulativas, com postergação ou antecipação dos fatos geradores para um determinado momento e possibilidade de devolução futura se, nas antecipações, o fato gerador “presumido” não ocorrer nas operações seguintes.

Aponta que segundo Hugo de Brito Machado a diferença entre o ICMS sobre combustíveis e lubrificantes e aquele incidente sobre outros bens é tão grande que teria sido melhor se o constituinte tivesse criado um outro imposto, cuja incidência excluísse a dos demais. Como isso não ocorreu, ainda persistem algumas indefinições no disciplinamento do ICMS sobre combustíveis.

No que se refere aos aspectos tributários do transporte, a LC nº. 87/96 estabelece no art. 2º que o imposto incide sobre “prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores”. Assim, sobre o serviço prestado pela transportadora ao adquirente pode vir a incidir o ICMS, desde que disciplinado na lei estadual que estabelece o imposto. Dentre os objetos do ICMS se encontram não só o deslocamento de pessoas, como de qualquer bem, bastando que seja objeto de contratação autônoma.

Realça que na prestação dos serviços de transporte o sujeito passivo (contribuinte de direito) será o prestador do serviço, que vem a ser a transportadora (refinaria), mas em geral quem suporta a carga econômica do imposto é o usuário do serviço (contribuinte de fato), neste caso, o autuado.

Alega que a hipótese de incidência se refere à prestação de serviço de transporte submetido a regime de direito privado, com conteúdo econômico, podendo ser os contratantes particulares, empresas privadas, empresas públicas ou sociedades de economia mista. Destaca que o art. 150, § 3º da CF/88 exclui da imunidade recíproca que gozam os serviços prestados pelos entes da Federação, já que não abrange serviços públicos que ensejarem cobrança de tarifa ou contraprestação dos usuários.

Fala, em seguida, sobre a hipótese de não-incidência do ICMS relativo ao serviço de transporte de carga própria, entre estabelecimentos do mesmo titular, visando o desempenho de sua atividade-fim, que é a comercialização de seus produtos. Discorre que a competência para cobrar o tributo, no caso de transporte interestadual, é do Estado onde se iniciou o transporte, sendo que sobre a circulação de combustíveis incide o imposto sobre operações mercantis, tanto em operações interestaduais como intermunicipais. Acrescenta que segundo Roque Carrazza, para que um ato configure uma operação mercantil, se faz necessário que seja regido pelo direito comercial, tenha por finalidade o lucro e tenha por objeto uma mercadoria.

Observa que, em regra, na refinaria a base de cálculo é auferida por substituição tributária, segundo o disposto no art. 8º da LC 87/96, sendo dois os sistemas adotados para se chegar à base de cálculo: o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e a margem de valor agregado (MVA). Após delinear os procedimentos atinentes a esses sistemas, salienta que o principal inconveniente do primeiro é que a cada aumento do preço na refinaria faz-se necessária uma nova pesquisa de preços, a partir da qual a Comissão Permanente do ICMS (COTEPE/ICMS) divulga uma lista com os PMPF de todos os Estados que utilizam esta técnica.

Já em se tratando da sistemática da MVA, a sua principal vantagem é que o percentual da MVA é firmado em convênio, de modo que quando ocorre aumento de preço do combustível, a base de cálculo do ICMS por substituição é corrigida automaticamente.

Por outro lado, cabe à lei de cada estado da Federação dispor sobre quem será o substituto tributário, no caso da cadeia de combustíveis, sendo no Estado da Bahia o produtor nacional, que é a Petrobrás.

Conclui que na presente situação ocorreram duas operações distintas, a venda dos combustíveis, tributados pela substituição tributária, com aplicação de MVA, que não permite o uso de créditos fiscais, e o transporte da mercadoria através de dutovia, cujo imposto incidente deve ser apropriado pelo adquirente, por força do princípio constitucional da não cumulatividade. Ressalta que a CF/88 declinou sua competência aos estados e ao Distrito Federal, tendo o constituinte determinado que o imposto necessariamente fosse não cumulativo. Deste modo, de acordo com o transcrito art. 155, inciso II, § 2º, incisos I e II, o ICMS seria não cumulativo.

Da leitura dessa norma se conclui que o legislador constitucional foi exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS, determinando sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não cumulatividade, além das exceções a esta regra. Assim, a não cumulatividade somente encontra limitação no art. 155, § 2º, II, “a” e “b” da própria CF/88. Assevera que a não cumulatividade é um princípio de eficácia plena, de modo que havendo previsão expressa de isenção ou de não incidência, estas hipóteses deverão ser interpretadas restritivamente, não podendo ser ampliadas pelo legislador ordinário nem pelo aplicador do direito.

Aduz que a ausência de norma que conceda isenção ou promova a não incidência para a compensação dos créditos nas operações intermunicipais e com mercadorias sob o regime de substituição tributária, torna a presente autuação inválida. Realça que o mecanismo da não cumulatividade tem que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte um crédito fiscal toda vez que adquire uma mercadoria ou contrata um serviço com incidência do imposto.

Esse crédito, de acordo com Sacha Calmon é "um crédito misto (quase financeiro), abarcando o crédito do ativo imobilizado, dos bens de uso e consumo e de todos os insumos diretos e indiretos utilizados na produção e circulação de mercadorias e serviços". Assim, toda entrada, independente da sua destinação, seja de bens ou contratação de serviços, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Destaca que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte.

Ressalta que negar o crédito do ICMS oriundo das operações de aquisição ou prestação, nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, se constitui em um retrocesso,

resultando em uma afronta à Constituição da República. Enfatiza que a aceitação de que o fisco disciplinasse o direito de o contribuinte realizar a compensação entre débitos e créditos, implicaria no reconhecimento de que a administração pública poderia moldar ao seu gosto o princípio da não cumulatividade.

Neste caso, foi negado o direito ao crédito de serviços de transportes através de dutovia, contratado pelo autuado a preço FOB, não incluído na base de cálculo da substituição tributária dos produtos transportados. Portanto, não se pode falar que os serviços contratados se encontravam com a fase de tributação encerrada, uma vez que não submetidos ao regime da substituição tributária atinente aos produtos transportados.

Ressalta que em relação ao direito aos créditos de serviços de transporte já está pacificado o posicionamento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, com base em decisão proferida em sede de Recurso Especial nº 850362/MG, consolidado no Informativo Jurisprudencial de nº. 0310, conforme transcreveu.

Requer ao Conselho de Fazenda Estadual que sejam julgados procedentes os seguintes pedidos:

1 - as preliminares de nulidade, reconhecendo que se trata de operações intermunicipais que têm como objeto mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (art. 349, 353 a 369 do RICMS/BA), regime incompatível com os benefícios atinentes às normas de isenção e de não incidência;

2 - o reconhecimento dos créditos fiscais decorrentes das prestações de serviço de transporte intermunicipal, com base na não cumulatividade, uma vez que o preço dos serviços contratados sob a modalidade FOB não estava incluído na base de cálculo da substituição tributária.

Solicita a realização de revisão fiscal com perícia e diligência, para se considerar todos os elementos quantitativos e qualitativos que resultaram na autuação, e pugna pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive testemunhais e a juntada de novos documentos.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 304 a 309, esclarecendo, inicialmente, que o lançamento se baseou nos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte via SINTEGRA, assim como nos livros e documentos fiscais apresentados, quando constatarem a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte intermunicipal por dutovia, não vinculado a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, ferindo o disposto nos artigos 97, incisos II, alínea “b” e IV, alínea “a”, e 124 do RICMS/97.

Observam que os demonstrativos correspondentes foram entregues ao contribuinte, tendo sido acostados às fls. 35 a 58, assim como as cópias reprográficas das páginas dos livros Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), que comprovam a utilização indevida do crédito (fls. 59 a 74) e das respectivas notas fiscais (fls. 75 a 252). Frisam que mencionam estes fatos visando provar que não ocorreu o alegado cerceamento do direito de defesa, arguido pelo impugnante.

Aduzem que em vários momentos o defendente se reporta a irregularidades na autuação, sugerindo que a exigência teria recaído sobre as mercadorias e não sobre serviços de transporte, salientando, entretanto, que está claro nos autos que a imputação se refere à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, fato já pacificado neste CONSEF desde 2003, havendo diversos julgamentos pela procedência.

Enfatizam que o RICMS/BA mostra que se encontra dispensado o lançamento e o pagamento do imposto nas prestações internas de serviço de transporte de cargas, ficando vedada a utilização dos créditos fiscais correspondentes, conforme se verifica nos transcritos artigos 97, inciso IV, alínea “a” e 1º, § 7º.

Realçam que ao pleitear a nulidade do Auto de Infração, o contribuinte novamente se vale da argumentação de que a exigência fiscal tratava do imposto relativo à aquisição de mercadorias,

quando está demonstrado cabalmente que se refere ao serviço de transporte, sendo o caso, portanto, de se discutir o mérito, não tendo o que se falar em nulidade. Deste modo, entendem que a questão a ser respondida é a seguinte: “É ou não devido o crédito fiscal de serviço de transporte intermunicipal?”

Comentam sobre a citação do autuado de que as mercadorias que comercializa estão sujeitas ao regime da substituição tributária e que o ICMS é retido na origem, realçando que este fato procede no que se refere às mercadorias, o que não ocorre, no entanto, com o objeto da autuação, que é o uso do crédito fiscal referente ao serviço de transporte não vinculado a mercadoria com saída subsequente tributada.

Contestam as alegações de que o Auto de Infração não dispõe de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, bem como que inexiste uma fiel descrição do fato tido como infringente, afirmando que pela descrição dos fatos está clara qual a imputação, além de terem sido devidamente apontados os dispositivos legais infringidos. Ademais se encontram acostados aos autos todos os elementos que deram sustentação ao lançamento. Acrescentam que nos demonstrativos estão apontados os valores apurados por cada documento fiscal.

Quanto à discussão do autuado sobre a ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, ressaltam que o RICMS/BA determina que é vedado ao contribuinte creditar-se de imposto relativo aos serviços tomados, quando a sua prestação estiver beneficiada com isenção ou amparada por não incidência, salvo determinação em contrário da legislação (artigos 97, IV, “a” e 1º, § 7º).

Afirmam que se o lançamento e o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga estão dispensados desde 01/01/2003, mesmo que o fornecedor faça o seu lançamento de forma indevida, não é permitido o creditamento pelo destinatário, cabendo ao fornecedor solicitar a restituição, o que entendem que deve ter ocorrido, por se tratar da Petrobrás. Deste modo, de fato e de direito, o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço intermunicipal (dutovia), objeto da presente autuação.

Ratificam toda a ação fiscal e sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### **VOTO**

Preliminarmente cabe analisar os pedidos de nulidade suscitados pelo autuado. Quanto à alegação de que o Auto de Infração contém diversos erros e vícios de forma que maculam a sua liquidez e certeza, saliento que o fato tido como infringido se encontra devidamente apontado, os dispositivos legais atinentes ao enquadramento da infração e à multa correspondente estão corretamente indicados e tanto o infrator como a infração estão objetivamente delineados no presente lançamento.

Ademais, a acusação se encontra em perfeita consonância com os fatos apontados e com os elementos trazidos ao processo, não havendo a sugerida falta de fidedignidade, haja vista que a infração está apontada de forma clara, referindo-se à utilização indevida de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte intermunicipal de mercadorias, por meio de dutovia, serviço este dispensado do pagamento do tributo estadual. Vejo, assim, que quem incorreu em equívoco foi o impugnante, ao frisar em diversos momentos de sua peça defensiva que se tratava de anulação de crédito fiscal atinente à aquisição de mercadorias.

No que se refere à alegação de que não foram atendidas as determinações contidas no art. 142 do CTN, ressalto que se encontram perfeitamente identificados os elementos que devem compor o lançamento. Observo, além disso, que o Auto de Infração atende as determinações contidas no art. 39 do RPAF/99, não se fazendo presente nenhum dos indicadores de nulidade arrolados no art. 18 do mesmo diploma regulamentar.

Saliento que também não assiste razão ao impugnante quando argúi ter ocorrido ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, tendo em vista que as prestações de serviço arroladas no levantamento que redundaram na presente autuação não são tributadas por esse imposto e, por esta razão, não há o que se falar em afronta ao mencionado princípio constitucional.

Discordo quanto à alegação de existência de cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, já que todos os fatos foram descritos de forma clara e precisa, bem como foram disponibilizadas ao defendente as cópias reprográficas dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, o que lhe possibilitou o exercício do contraditório de forma plena.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal está legalmente fundamentado e atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Não acolho a solicitação para apresentação posterior de novas provas nem o pedido de realização de perícia ou diligência, considerando que o autuado é o detentor dos documentos que embasaram a ação fiscal, porém não acostou nenhum elemento ou prova para dar sustentação a suas alegações. Os autuantes, por outro lado, de posse dos livros e documentos fiscais do contribuinte, elaboraram planilhas nas quais apontaram os valores efetivamente devidos, procedimento este que considero plenamente aplicável à presente situação. Ademais, na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a necessidade de sua realização. Indefiro, portanto, os pedidos em questão, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, tendo em vista que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

No mérito, verifico que o Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte por meio de dutovia. Noto que o impugnante pautou a sua defesa principalmente na afirmação de que tratando-se do transporte de mercadorias (combustíveis) subordinados ao regime da substituição tributária, não fazia sentido sustar o seu direito ao uso do crédito fiscal.

Arguiu, também, que de acordo com o princípio da não cumulatividade do ICMS, ele fazia jus ao direito de creditar-se de todo o imposto relativo às operações anteriores, de modo que a limitação relativa ao aproveitamento dos créditos em questão estaria contrariando disposição contida na Constituição Federal. Acrescentou, ainda, que a vedação da utilização do crédito fiscal, disposta no art. 97, inciso IV, alínea “a” do RICMS/97, não teria pertinência com os serviços de transporte prestados por meio de dutovia.

Ressalto, inicialmente, que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Neste ponto, cabe trazer para análise o disposto nos artigos 1º e 2º do Decreto nº. 7.593/99, que disciplina os procedimentos correspondentes à incidência do ICMS nas situações envolvendo o transporte de combustíveis por meio de dutovias. Verifico que nesse caso o valor do frete não deve integrar a base de cálculo relativa à apuração do ICMS devido por substituição tributária, conforme transcrevo abaixo:

*“Art. 1º. Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo – ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17% (dezessete por cento).*

*[...]*

*Art. 2º. No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.”*

Aliado a esses regramentos, a disposição contida no art. 97, inciso IV, alínea “a” do RICMS/97, veda a utilização de créditos referentes aos serviços tomados, quando as prestações forem beneficiadas por isenção, o que vem a ser exatamente o caso dos autos, haja vista que todos os serviços que geraram os créditos glosados corresponderam ao transporte de mercadorias dentro do Estado da Bahia, para



os quais há dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS, a teor do § 7º do art. 1º do mesmo RICMS/BA.

Resta claro, deste modo, que além da dispensa regulamentar de tributação pelo ICMS nas prestações de serviço aqui em discussão, de acordo com o art. 2º do Decreto nº. 7.593/99, o valor referente ao custo do transporte dutoviário não deve integrar a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, bem como o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído.

Concluo, deste modo, que tendo em vista que os valores dos custos do transporte dos combustíveis não foram computados na formação da base de cálculo que gerou o imposto pago por substituição tributária concernente às mercadorias adquiridas e transportadas, não é admissível a utilização do imposto relativo ao valor pago pela realização do mencionado serviço, haja vista que as operações de comercialização subsequentes tiveram fase de tributação encerrada.

No que concerne à decisão do Superior Tribunal de Justiça atinente ao Recurso Especial nº 850362/MG e ao Informativo Jurisprudencial de nº 0310, trazidos aos autos pelo deficiente, saliento que os mesmos se referem ao aproveitamento do crédito fiscal correspondente à aquisição de óleo diesel consumido no processo produtivo, situação totalmente divergente daquela objeto da presente lide.

Vale registrar que em decisão recente, ao apreciar uma questão relativa à matéria aqui em discussão, por meio do Acórdão nº 0009-12/08, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho, manteve a decisão de primeira instância, proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão nº 0083-05/06. Assim, por alinhar o meu entendimento com a decisão em referência, transcrevo trecho do voto proferido pelo relator, o Conselheiro Nelson Antonio Daiha Filho:

*“É de corriqueira sabença, no particular, que existe vedação expressa quanto à utilização de crédito relativo ao uso de dutovia para transporte de combustível, em face do quanto insculpido nos arts. 1.º e 2.º, do Decreto n.º 7539/99.”*

Ante o 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. **206949.0005/08-8** lavrado contra **LARCO COMERCIAL DE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.458,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VI, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA