

A. I. Nº - 206844.0201/10-1
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO MAGALHÃES FILHO e ANDRÉS MIGUEL E. MOREIRA
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 27.04.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF 0085-04/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. Nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, sendo estas interestaduais amparadas com a não incidência do imposto, é vedada a utilização do crédito fiscal relativo ao serviço de transporte contratado a preço CIF, iniciado neste Estado e tributada, tendo em vista que o frete está vinculado à operação não tributada na origem. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Restou comprovado que parte das notas fiscais foram escrituradas regularmente. Infração elidida em parte. Rejeitada a nulidade suscitada. Indeferidos os pedidos de apresentação de novas provas, de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 20/09/10, exige ICMS no valor de R\$608.838,98, acrescido da multa de 60%, além de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$20.344,44 em razão das seguintes irregularidades:

01. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias com saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Tudo conforme demonstrativos analíticos devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios, conforme valores mensais escriturados nas folhas de DETALHES DO AJUSTE dos livros de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS). Ressalte-se que nas operações com combustíveis e 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 (2006/2007) - R\$604.859,90.
02. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadorias com saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Tudo conforme demonstrativos analíticos devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios, conforme valores mensais escriturados nas folhas dos livros de Registro de Entrada (RE). Ressalte-se que nas operações com combustíveis e 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 (2001/2007) - R\$3.979,08.

03. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, tudo conforme demonstrativo analítico devidamente acompanhado dos documentos fiscais comprobatórios, relativamente às remessas de mercadorias por conta e ordem de terceiros (CFOP 6923) - R\$20.344,44.

O autuado na defesa apresentada às fls. 685/715 inicialmente esclarece que exerce atividade de revenda de combustível em grande parte adquirido da Petrobrás, em cujas operações contratou e pagou o frete (CIF). Discorre sobre as infrações, transcreve os dispositivos legais indicados no enquadramento das mesmas e diz que o Auto de Infração não pode prosperar por entender que é flagrantemente nulo por cerceamento de direito de defesa em razão da inadequada fundamentação do lançamento e da insuficiente descrição dos fatos para apuração da infração 3.

Transcreve o art. 39 do RPAF/BA e afirma que o mesmo determina uma precisa exposição dos fatos que motivaram o lançamento, além de uma adequada fundamentação legal, para que possa exercer o controle da legalidade do ato administrativo, mediante impugnação ou pagamento do crédito fiscal constituído.

Cita parte de texto de doutrinadores acerca do lançamento tributário, o art. 93, IX e X da CF que trata dos julgamentos por parte de órgãos públicos submetidas ao devido processo legal e diz que a fiscalização indicou o art. 322 do RICMS/BA para embasar a infração 3, sem identificar com precisão quais os incisos ou parágrafos supostamente violados.

Argumenta que o dispositivo citado possui treze parágrafos e uma série de incisos, tendo descrito apenas que deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal “sem especificar nada” o que prejudica o exercício de defesa.

Com relação às infrações 1 e 2, alega que nem sequer foram discriminadas as notas fiscais de saída que baseou-se para autuar, obrigando a “adivinhar” quais motivos da tipificação da conduta a despeito de ter descrito que as operações de saída são isentas ou não tributadas.

Afirma que em relação ao exercício de 2006 “nem mesmo foram indicados os serviços de transporte cujo pagamento pela IMPUGNANTE gerou-lhe o crédito de ICMS glosado pela i. Fiscalização”. Ressalta que o art. 5º, LV da CF e art. 123 da Lei Estadual 3.956/81 asseguram aos litigantes em processos administrativos o direito da ampla defesa e diante dos fatos expostos, deve ser declarado nulo o Auto de Infração com fundamento do art. 18 do RPAF/BA por não conter elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator, cerceando o seu direito de defesa.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, afirma que os autuantes se equivocaram ao considerar que não tem o direito de se creditar do ICMS incidente sobre os serviços de transporte “intermunicipal” que contratou e pagou vinculadas às operações de saída de combustíveis isentas e não tributadas. Argumenta que independente da técnica de arrecadação do imposto estadual, as saídas de combustíveis do estabelecimento são tributadas em obediência ao princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e art. 28 da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que “a maioria das operações anteriores às que deram ensejo ao Auto de Infração ora impugnado, foram INTERNAS, de modo que não se está, aqui, diante da hipótese de IMUNIDADE ou NÃO INCIDÊNCIA de ICMS como nos casos das operações interestaduais com combustíveis e derivados de petróleo”.

Afirma que as operações contratadas dos serviços de transporte foram feitas pelo remetente, com cláusula CIF, sendo assegurado o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes dos pagamentos, nos termos do art. 95, I, “c” do RICMS/BA.

Salienta que a vedação contida no art. 95, II do mencionado diploma legal invocada pelos autuantes ressalva “disposição em contrário”, e na situação presente estão vinculadas a operações tributadas, como pode ser constatado mediante juntada de Guias de Recolhimento e cópia do livro Registro de Apuração do ICMS.

Destaca que a Cl. 1ª do Convênio ICMS 110/07, art. 353, IV, §1º, II c/c art. 512-A, I, “a”, 2 do RICMS/BA e art. 8º da Lei nº 7.014/96 regram que as operações internas e interestaduais estão sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo a Refinaria responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido em razão de operações internas subseqüentes. E que se o combustível for destinado a outro Estado, a própria IMPUGNANTE, na qualidade de remetente “é quem deve recolher o imposto devido em razão da operação interestadual e de todas as outras subseqüentes”.

Conclui esta linha de raciocínio afirmando que independente da técnica de arrecadação adotada pelo legislador estadual é inquestionável que em qualquer caso há incidência da regra-matriz do ICMS, quer seja em operação interna ou interestadual.

Transcreve trecho de acórdão da Câmara de Julgamento (não identificou qual - fl. 704) no qual foi declarado que nas operações internas com óleo lubrificante sujeitas à substituição tributária configura operação tributada. No seu entendimento as saídas de combustíveis são tributadas mesmo que tenha sido pago o imposto por antecipação e assegurado o direito do crédito sobre os serviços de transporte contratados.

Ressalta que a vedação de crédito configura ato de confisco e afronta o princípio da não cumulatividade insculpidos nos art. 150, IV, art. 155, §2º, I da CF e art. 28 da Lei Estadual 7.014/96.

Cita parte de texto de diversos autores para reforçar o seu posicionamento quanto ao direito do crédito segundo o princípio da não cumulatividade, salientando que as vedações ficam limitadas às entradas de mercadorias ou utilização de serviços de transportes resultantes de operações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, conforme disposto no art. 29, §§2º e 4º da Lei nº 7.014/96.

Conclui afirmando que a despeito das operações de saída de combustíveis estarem sujeitas ao regime de substituição tributária, são tributadas e com base no princípio da não cumulatividade é assegurado o direito de aproveitamento dos créditos do ICMS relativo aos fretes.

Relativamente à infração 3, afirma que ao contrário do que foi acusado, “grande parte das malsinadas notas fiscais foram, sim, regularmente escrituradas” conforme quadro demonstrativo apresentado às fls. 708/709 relativo ao mês de abril e dezembro/07. Afirma que a acusação não deve proceder.

Por fim, argumenta que a multa de 60% aplicada nas infrações 1 e 2, são desproporcionais à gravidade da conduta praticada. Transcreve parte de texto de autoria de Helenilson Cunha Pontes acerca da proporcionalidade entre a gravidade da infração e da penalidade aplicada.

Transcreve também decisões de Tribunais Superiores pertinentes a invalidade da aplicação de multa desproporcional e efeito de confisco vedado pelo art. 150, IV da CF, que entende aplicar-se à situação em comento com imputação de multa equivalente a 60% do débito principal.

Requer nulidade do auto de infração, caso não acolhida, sua improcedência por ser legítima a utilização de crédito fiscal utilizado nas infrações 1 e 2, ter escriturado as notas fiscais atinentes a infração 3 e se ultrapassado que a multa seja reduzida para um patamar razoável e condizente com a conduta praticada.

Requer subsidiariamente o direito de juntada ulterior das notas fiscais que ensejaram as infrações 1 e 2, caso ultrapassada a nulidade suscitada, a realização de diligência para que os autuantes discriminem as notas fiscais e identifiquem os serviços de transportes, por conhecimento cujo pagamento gerou o crédito fiscal das infrações 1 e 2, com posterior cientificação do seu resultado.

Na informação fiscal apresentada (fls. 931/935) os autuantes discorrem sobre os argumentos defensivos e afirmam que com relação às infrações 1 e 2, “trata-se de transporte vinculado à operações interestaduais de venda de combustíveis, onde o crédito fiscal será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo.

Nas operações com combustíveis e 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”.

Ressaltam que o CONSEF de modo reiterado já apreciou tal matéria, conforme Acórdãos JJF Nº 0194-01/06, CJF Nº 0482-11/06 e CJF 0028-12/07 cujas ementas transcreveu à fl. 934.

Com relação à infração 3, dizem que o autuado alegou e comprovou a escrituração das notas fiscais que deram trânsito às mercadorias, com natureza de operação CFOP 6923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, apenas para o mês de abril/07.

Contestam que as notas fiscais relativas ao mês de dezembro/07, demonstradas conforme fl. 589, não foram escrituradas e o demonstrativo elaborado pela impugnante de fl. 709 não corresponde aos fatos. Ressaltam que às folhas 428 e 438 (que correspondem às fls. 889 e 899, respectivamente, do PAF) do livro fiscal Registro de Entradas constam apenas as notas fiscais de faturamento, remanescendo os valores relativos ao mês de dezembro totalizando R\$16.102,90 conforme demonstrativo apresentado à fl. 934.

Requerem a a procedência em parte do Auto de Infração.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade da autuação sob o argumento de inadequada fundamentação do lançamento, falta de discriminação de notas fiscais nas infrações 1 e 2 e da insuficiente descrição dos fatos da infração 3, o que no seu entendimento conduz a ausência de elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator, cerceando o seu direito de defesa.

Verifico que o Auto de Infração descreve nas infrações 1 e 2, acusação de que utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias pertinente a prestação de serviço de transporte, conforme demonstrativos analíticos e folhas de DETALHES DO AJUSTE dos livros de RAICMS (infração 1) e RE (infração 2), ressaltando que se trata de operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo. Foram acostados às fls. 10 (2006) e 350/353 (2007) demonstrativos relacionando as notas fiscais e Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Carga (CTRC) devidamente escriturados nos livros fiscais do estabelecimento autuado, bem como juntado cópias dos CTCRs que serviram de base na apuração do débito. Da mesma forma foi juntado demonstrativo à fl. 589 no qual foram relacionadas as notas fiscais não escrituradas e juntado cópias das mesmas às fls. 590/678. Por sua vez, na defesa apresentada, o autuado apresentou cópias dos citados demonstrativos (fls. 749/756) o que demonstra ter tomado conhecimento dos demonstrativos que embasaram o lançamento e apresentou defesa relativa ao mérito de todas as infrações, demonstrando que entendeu e compreendeu do que foi acusado. Sendo assim, não há razoabilidade na alegação de falta de clareza das infrações e cerceamento do direito de defesa, motivo pelo não acolho a nulidade suscitada.

Também, os dispositivos indicados como infringidos (art. 94, II; 95, II do RICMS/BA) guardam pertinência com a utilização indevida do crédito fiscal, que combinada com a descrição dos fatos se mostra compreensível a infração que está sendo acusada o apelante, inclusive compreendeu e se defendeu quando da defesa quanto ao mérito.

Quanto ao pedido de realização de diligência no sentido de que os autuantes discriminem todas as notas fiscais e identifiquem os serviços de transportes que geraram o crédito fiscal tido como indevido, ressalto que o art. 150, I do Dec. 7.629/99 (RPAF/BA), conceitua como diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do

mencionado diploma legal, tendo em vista que os demonstrativos elaborados pela fiscalização relacionam notas fiscais e CTIRC vinculados à escrituração fiscal do estabelecimento autuado e sendo de sua posse a prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

No mérito, o Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS e aplica multa relativa a não escrituração de notas fiscais.

Em linhas gerais o impugnante delineou os seguintes argumentos:

- 1) Independente da técnica de tributação as saídas de combustíveis são tributadas;
- 2) A maior parte das operações anteriores foram internas e tributadas.
- 3) O frete com cláusula CIF vinculado a operações tributadas é assegurado o direito de crédito, sendo vedado apenas nas operações contempladas com isenção ou não incidência.

Em primeiro lugar, ressalte-se que o ICMS é um imposto que incide sobre operações, entre elas a da circulação de mercadorias e prestação de serviço de transporte. Por isso, deve-se analisar de forma individualizada a ocorrência destas operações e sua vinculação para efeito de aproveitamento de créditos fiscais.

Conforme ressaltado pelo impugnante em relação às operações com combustíveis, tanto as operações internas como interestaduais estão submetidas ao regime de substituição tributária (Convênio ICMS 110/07, art. 353, IV, §1º, II c/c art. 512-A, I, “a, 2 do RICMS/BA e art. 8º da lei 7.014/96), entretanto por força do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, não há incidência do ICMS nas operações que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.

Com relação ao transporte de carga, as operações internas estão dispensadas do lançamento e pagamento do imposto (art. 1º, §7º do RICMS/BA com efeitos a partir de 01/01/03) e são tributadas as operações interestaduais (art. 1º, VI, do RICMS/BA).

Conforme descrito nas infrações 1 e 2, foi considerada indevida a utilização do crédito fiscal relativo a operação de serviço de transporte vinculada a operação interestadual com combustíveis. Logo, de acordo com os dispositivos legais acima mencionados, a operação de prestação de serviço de transporte iniciada no Estado da Bahia é tributada com ICMS devido a este Estado e não há incidência do imposto sobre a operação interestadual com combustível (tributação no destino).

Como nas operações efetuadas a preço CIF, o valor do frete está contido no valor da mercadoria, em se tratando de operações tributadas, o legislador estabeleceu que o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do vendedor (art. 95, “c” c/c o art. 646 do RICMS/BA), para evitar que o Estado da Bahia recebesse o valor do imposto incidente sobre o frete pago pelo prestador do serviço e também do ICMS incidente sobre o valor do frete contido no valor da mercadoria. Com isso, o valor do imposto pago pelo transportador é neutralizado com o crédito fiscal feito no vendedor da mercadoria e o Estado fica com o valor total do imposto incidente na operação de venda da mercadoria na qual está incluído o valor do frete.

Para elucidar numericamente esta situação, apresento um modelo abaixo hipotético, cujos valores e operações indicadas não refletem qualquer operação objeto da autuação.

Operação de venda interestadual

Empresa	Valor		Débito do ICMS		Destinatário/Outro Estado	
ALFA	Mercadoria	1.000,00	12%	120,00	Empresa	DELTA
BETA	Frete	200,00	12%	24,00		

Situação hipotética: Venda interestadual **tributada** com operação subsequente tributada.

1. **Frete FOB:** O Estado da Bahia recebe R\$144,00 (mercadoria e frete)

DELTA paga a mercadoria a ALFA e o frete a BETA. Credita-se de R\$144,00 (R\$120 + R\$24)

2. **Frete CIF:** O Estado da Bahia recebe R\$144,00 (mercadoria e frete)
ALFA recebe R\$1.000,00 de DELTA, retira R\$200,00 e paga o frete a BETA. Fica com R\$800.
BETA paga R\$24,00 de ICMS ao Estado da Bahia relativo à op. do serviço de transporte
ALFA paga frete a BETA e credita-se de R\$24,00.
ALFA paga ao Estado da Bahia R\$120,00 relativo à venda da mercadoria.
ALFA é onerado em R\$96,00 (R\$120,00 - R\$24,00) correspondente a receita líquida de R\$800.

Situação hipotética: Venda interestadual **com não incidência** e operação subsequente tributada.

3. **Frete CIF:** O Estado da Bahia recebe R\$24,00 (frete)
ALFA recebe R\$1.000,00 de DELTA, retira R\$200,00 e paga o frete a BETA. Fica com R\$800.
BETA paga R\$24,00 de ICMS ao Estado da Bahia relativo à op. do serviço de transporte
ALFA paga frete a BETA.
ALFA - não há pagamento de ICMS ao Estado da Bahia - op. com a mercadoria – não incidência.

Como pode ser percebido na situação hipotética 2, numa operação interestadual tributada o vendedor credita-se do ICMS do frete para evitar que o Estado receba o valor do imposto incidente sobre a prestação do serviço de transporte (recolhido pelo transportador) e também da operação de venda da mercadorias tendo em vista que o valor do frete está incluído na base de cálculo da operação própria do remetente.

Já na situação hipotética 3, a operação de prestação de serviço de transporte iniciada neste Estado é tributada, o que determina recolhimento do ICMS por parte do transportador. Porém, não havendo incidência do ICMS sobre a operação de venda da mercadoria, mesmo que o valor do frete esteja incluído na base de cálculo da operação própria do remetente, não é cabível o creditamento do ICMS relativo ao frete por parte do mesmo, pois isto neutralizaria para o Estado o valor do imposto recolhido pelo transportador.

Pelo exposto, isso é que ocorreu em relação às operações objeto da autuação, o estabelecimento autuado realizou operações interestaduais com combustíveis, operação que não há incidência do ICMS por força de regra constitucional e consequentemente não é autorizada a utilização do crédito fiscal do imposto relativo ao frete contratado, nos termos dos artigos 94, II e 95, II do RICMS/BA.

Deve-se ressaltar que o princípio da não cumulatividade, inserto na Constituição Federal, reproduzido na LC 87/96 e na Lei nº 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. Entretanto, a exigência fiscal constante do presente lançamento, está fundamentada em expressa vedação de utilização de crédito fiscal relativo à utilização de serviços tomados de transporte interestadual não vinculado a operações de comercialização tributadas previsto no art. 97, II, “b” do RICMS/BA.

Nesta situação, como a operação interestadual de circulação de lubrificantes derivados de petróleo é amparada pela não incidência do ICMS só há possibilidade da utilização do crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte – que é tributada normalmente – pelo destinatário da mercadoria localizado no Estado que suporta o crédito do imposto e jamais pelo remetente.

Esta interpretação ficou bem retratada no 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, cujo parte de texto transcrevo abaixo:

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 incluídas 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 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 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”.

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 resultaria em prejuízo ao Erário estadual, por implicar na anulação do pagamento efetuado pelo transportador.

Convém ressaltar que o CONSEF através de reiteradas decisões (a exemplo dos Acórdãos CJF 0439-11/02, CJF 0218-11/02, CJF 0008-12/03, CJF Nº 0482-11/06 CJF Nº 0028-12/07, 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, situação esta que foi trazida ao processo pelo impugnante. Com relação às 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. Infrações 1 e 2 procedentes.

No tocante à infração 3, o autuado apresentou quadro demonstrativo (fls. 708/709) e documentos fiscais para tentar provar a escrituração regular das notas fiscais objeto da exigência fiscal. Os autuantes acataram as notas fiscais relativas ao mês de abril e contestaram que não foi comprovada a escrituração das notas fiscais relativas ao mês de dezembro/07.

Pela análise dos documentos juntados ao processo, verifico que as Notas Fiscais 61766, 61836, 61837, 61848, 80979, 61864, 61868 a 61872 relacionadas no demonstrativo do autuante à fl. 589, referente ao mês de abril/07 foram regularmente escrituradas no livro RE do estabelecimento autuado, conforme cópias juntadas às fls. 851, 859, 864, 866 e 868.

No tocante ao mês de dezembro/07, pelo confronto do número das notas fiscais relacionadas no demonstrativo do autuante à fl. 589, indicadas no demonstrativo juntado com a defesa à fl. 709 como escrituradas à fl. 428 do livro RE, constato que não foram escrituradas regularmente, conforme faz prova a cópia do documento juntada à fl. 889. Portanto, assiste razão aos autuantes de que foram escrituradas apenas as notas fiscais de simples faturamento. Dessa forma, acato o demonstrativo do autuante à fl. 934, ficando mantida a multa aplicada relativo ao mês de dezembro totalizando R\$16.102,90. Infração elidida em parte.

No que tange ao argumento de que a multa é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 4/5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec.7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

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 PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0201/10-1**, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$608.838,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$16.102,90**, prevista no art. 42, XI da citada Lei e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR