

**A. I. Nº** - 206844.0201/11-0  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**AUTUANTES** - JOÃO LAURENTINO MAGALHÃES FILHO e ANDRÉS MIGUEL E. MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 20.11.2012

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF 0259-02/12**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NOS DOCUMENTOS FISCAIS.** Defesa comprova o estorno do crédito em relação a parte dos documentos fiscais objeto da autuação. Autuante revisou os levantamentos fiscais, reduzindo o valor autuado. Infração parcialmente mantida. **b) 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. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAIS E INTERMUNICIPAIS, EFETUADAS POR AUTÔNOMO OU EMPRESA TRANSPORTADORA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. a) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** Infração reconhecida. **b) IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS.** Infração caracterizada. Afastada a alegação de decadência. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2011, exige ICMS no valor de R\$532.986,98, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.40 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$28.971,73, em valor superior ao destacado no(s) documento (s) fiscal (is). Tudo conforme DEMONSTRATIVO analítico, decorrente de erro na determinação da alíquota do ICMS quando da escrituração no livro fiscal REGISTRO DE ENTRADAS das notas fiscais arroladas no demonstrativo analítico devidamente acompanhado dos documentos fiscais comprobatórios, inclusive cópias das folhas 1, 51, 248, 252, 403, 466, 482, 500, 501, 544, 549 e 613 livro fiscal Registro de Entradas do exercício de 2006.

INFRAÇÃO 02 – 01.02.81 - Utilizou indevidamente, no valor de R\$474.452,60, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Tudo conforme DEMONSTRATIVO RESUMO acompanhado dos demonstrativos analíticos, sendo que o demonstrativo relativo ao exercício de 2006 importa em R\$218.468,60 (duzentos e dezoito mil, quatrocentos e sessenta e oito reais e sessenta centavos), o demonstrativo relativo ao exercício de 2007 importa em R\$217.040,43, e o demonstrativo relativo

ao exercício de 2008 importa em R\$38.943,57, perfazendo o valor de R\$474.452,60. Valores escriturados nos livros fiscais Registro de Entradas, 2006, 2007 e 2008, ressaltando que nas operações de transporte interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, amparados por imunidade tributária, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Os documentos comprobatórios, ficam apreendidos e depositados no estabelecimento do contratante.

INFRAÇÃO 03 – 07.09.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, no valor de R\$9.336,06, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. Tudo conforme DEMONSTRATIVO analítico da falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, na qualidade de contribuinte por Substituição Tributária, nas operações sucessivas dos serviços de transporte interestadual de combustíveis, originados no Estado da Bahia, realizados por TROPICAL TRANSPORTES IPIRANGA LTDA., CNPJ: 42.310.177/0061-75, Inscrição Estadual nº 43.622.030, cujos CTRC ficam ora apreendidos e depositados no estabelecimento contratante

INFRAÇÃO 04 – 07.09.02 - Reteve e recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$20.226,59, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. Tudo conforme DEMONSTRATIVO analítico de apuração da Diferença Omitida em relação ao valor correto do ICMS a ser retido pelo contratante, nas operações sucessivas de transporte interestadual de combustíveis amparados por Imunidade Tributária, realizados por TROPICAL TRANSPORTES IPIRANGA LTDA., CNPJ: 42.310.177/0061-76, Inscr. Estadual nº 43.622.030, e o valor efetivamente RETIDO. Diferença constatada a partir do dia 20 de setembro de 2007.

O autuado impugna parcialmente o lançamento tributário, fls. 127 a 175, inicialmente esclarece que a PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A, é sucessora por incorporação de ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA, por sua vez, sucessora por incorporação parcial de COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA.

Quanto a infração 03, aduz que devido aos valores envolvidos e a questões internas, não realizará defesa, e procederá ao pagamento.

Preliminarmente, alega decadência parcial do lançamento, em relação os fatos geradores ocorridos até dezembro de 2006, nas infrações 01 e 02, argumentando que não se aplica à hipótese prevista no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que a utilização do crédito deu-se tão somente para complementar o pagamento do ICMS devido nos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2006.

Aduz que eventual tentativa de afirmar a subsidiariedade da norma no art. 150, § 4º do CTN, e a consequente prevalência de lei ordinária (Código Tributário da Bahia – Lei Estadual nº 3.956/81) e decreto (Decreto Estadual nº 6.284/97) sobre o Código Tributário Nacional, careceria igualmente do mais raso conhecimento sobre hierarquia das normas.

Questionando como poderia uma norma ordinária estadual (lei) ou um ato normativo secundário (decreto) superar legitimamente a Lei Complementar exigida pela Constituição à luz do art. 146, III, b (CTN). Porque essa superação seria inconstitucional, um argumento nessa linha não mereceria prosperar.

Frisa que a Lei nº 8.212/91 tentou algo semelhante e ganhou a pecha de inconstitucional. Sobre o tema, os julgados que culminaram na elaboração da Súmula Vinculante nº 08 do STF são bastante elucidativos.

Ressalta que, sendo o lançamento do ICMS feito por homologação, não se verifica em regra a aplicação do disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, norma, segundo doutrina e jurisprudência majoritárias, adequada aos tributos sujeitos ao lançamento direto (ou de ofício), citando doutrina sobre o tema.

Argumenta que a norma do art. 150, §4º, é deveras clara: o termo inicial do prazo para homologação é o da data de ocorrência do fato gerador, exceto quando o contribuinte opera com dolo ou, segundo jurisprudência do STJ, sem proceder ao recolhimento de ICMS.

Conclui sua preliminar, aduzindo que por terem transcorrido mais de 5 (cinco) anos entre os fatos geradores de janeiro a dezembro de 2006 e a data de lavratura do auto de infração (27/12/2011), operou-se a decadência em relação a estes créditos, o que fulmina parte da pretensão materializada pelo presente auto.

No mérito, em relação a infração 01, afirma que a autuação não procede, na medida em que os créditos foram tomados nos valores corretos.

Com relação às notas fiscais nº 401568, 411978 e 412201 (Docs. 05), com CFOP 1949, no valor total de R\$11.861,32, diz que elas refletem operação de Empréstimo e Devolução de Empréstimo, entre Shell e CBPI na época. Os créditos foram apropriados no período estornado por meio das notas fiscais de Devolução de Empréstimos de nº 263941, 273440 e 273997 (Docs. 06). Em virtude de as operações terem sido dessa natureza, não houve o apontado creditamento indevido do ICMS.

A respeito das notas fiscais nº 2081 e 2093 (Docs. 07), no total de R\$ 843,62, informa que se trata de notas de retorno de vendas, em relação às quais o Fisco não considerou as notas de venda de nº 280060 e 283722 (Docs. 08). Já que nas notas de venda percebe-se a redução de base de cálculo de 27% para 19%, não há de se falar em utilização de crédito indevido nas respectivas notas de retorno de venda.

No tocante a infração 02, entende que os créditos de ICMS sobre o ICMS incidente sobre o serviço de frete são absolutamente legítimos, na medida em que os créditos em questão foram tomados não sobre o valor das operações.

Argumenta que o direito ao crédito é decorrente do ICMS incidente sobre o serviço de frete do combustível, pelo qual foi responsável o estabelecimento remetente, e o que é tributado normalmente (independentemente de a operação em si ser tributada ou não).

Tece comentários relativos a não incidência sobre as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, destacando que prescreve a Constituição que o ICMS não incidirá sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Confirma-se o ditame da Constituição Federal de 1988:

*“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*X – não incidirá:*

*a) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica;”*

Frisa que a norma constitucional acima transcrita também foi objeto de regulação por meio da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 3º, III, e também no art. 6º, III, “b” e “c” do Decreto nº 6.284/97. Desta forma, a saída de produtos derivados de petróleo de um estabelecimento em um determinado Estado com destino à outra unidade da Federação goza da não incidência do ICMS, não havendo fato gerador do ICMS para a operação de saída, como bem reconhece o Estado da Bahia. Portanto, nesta hipótese não há direito ao creditamento do ICMS da **operação**.

Salienta que, da operação de saída do produto combustível, de fato, a BR não se credita por tal operação, pois, conforme a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, § 1º, III, a tributação, nessas operações, ocorrerá apenas na entrada das mercadorias no estado de destino, que fará jus ao ICMS

da operação, conforme mandamento constitucional.

Sintetiza afirmando que: “na operação interestadual com derivado de petróleo, o ICMS da operação vai para o estado de destino, enquanto o ICMS do transporte CIF vai para o estado de origem.”

Argumenta que, diferente disso, é a operação interna com combustível derivado de petróleo, que é tributada normalmente, gerando direito ao crédito, na forma da legislação. Desta forma, sem dificuldade pode-se verificar que uma operação interestadual de saída de combustível pode ser sucedida de nova operação tributada, legitimando o crédito de ICMS. Nada obstante isso não refletir diretamente no caso em análise, o raciocínio acima, por si só, já reflete a imprecisão da lógica binária do Fisco quando da exegese do art. 97 do RICMS.

Destaca que outra imprecisão é não considerar que há evidente diferença entre operação de circulação de mercadoria e serviço de frete:

(i) *OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS* → no caso concreto em análise não ocorre tal hipótese, consoante os termos do inciso X, alínea “b” do art. 155, da CF/88. Sobre a saída do combustível a Impugnante não recolhe ICMS ao Estado remetente;

(ii) *PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL* → neste caso não há escusa para o não pagamento do tributo, configurando-se hipótese de incidência do ICMS, vez que não há no ordenamento legal nenhuma restrição à ocorrência do fato gerador do tributo. Sobre o serviço de transporte a Impugnante **recolhe o ICMS**.

Assegura não haver vinculação direta e imediata entre a operação de circulação de combustível (imune) e o serviço de frete, no que diz com efeitos tributários.

Destaca que: “Ultrapassam a obviedade a clareza do texto constitucional e o, com todo o respeito, equívoco dos agentes fiscais da SEFAZ/BA.”

Aduz que a vinculação que existe entre os fatos **operação de saída x serviço de frete** (este, fato gerador e aquele, fato não gerador) é mediata, pois o ICMS sobre o serviço de frete é recolhido pela Impugnante mesmo que tal serviço não esteja descrito na Nota Fiscal que acoberta o caminhão transportador do combustível. Isto, principalmente, porque nas operações CIF, cuja contratação do serviço de frete se dá pelo 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. Ainda assim, o ICMS incidente sobre o frete é recolhido, o que pode ser facilmente comprovado com apresentação dos Conhecimentos de Transporte emitidos pelos transportadores, já analisados pela SEFAZ-BA, e análise dos livros fiscais do autuado disponíveis nos autos do processo administrativo.

Sustenta que, uma vez comprovado o recolhimento do tributo, é inquestionável – porque decorre de mandamento constitucional – o direito ao creditamento, seguido, naturalmente, do aproveitamento dos créditos dessa natureza para abater outros débitos.

Sobre a diferenciação das duas hipóteses, uma de incidência e a outra de não incidência, transcreve trechos do parecer específico sobre o assunto.

Diz que há de se considerar a legislação local. Tratam das operações de transporte CIF, mais especificamente, os arts. 95 e 646 do Decreto Estadual nº 6.284/97:

“Art. 95 - Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao **imposto cobrado sobre o serviço de transporte**, será feita com observância das seguintes regras:

(...)

**II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal**, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea “b” do inciso anterior.

(...)

Art. 646 - No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

(...)

*IV - por empresa transportadora inscrita no cadastro de contribuintes deste Estado, seja esta coligada ou não à empresa remetente, o transporte da mercadoria será acobertado pela Nota Fiscal e pelo Conhecimento de Transporte, devendo-se observar o seguinte:*

*(...)*

*c) tratando-se de transporte de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*1. nas operações internas e interestaduais, tendo em vista que o valor do frete está incluído na base de cálculo da operação própria do remetente e, por conseguinte, se reflete na da substituição tributária relativa à mercadoria, a empresa transportadora, ao emitir o Conhecimento de Transporte, não destacará o ICMS, nele fazendo constar, além dos demais requisitos, a expressão "Imposto compreendido na substituição tributária da mercadoria";*

*(...)*

*Parágrafo único - Entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro." (Grifou)*

Entende que o inciso II do art. 95 do RICMS/BA, da forma como vem sendo interpretado pelo Fisco, é claramente inconstitucional. Trata-se de dispositivo sem a eficácia pretendida pelo Fisco, pois ilegítimo sob o aspecto econômico que impinge ao contribuinte vedação ao aproveitamento do crédito fiscal. Ora, não admitir o crédito fiscal referente ao serviço de transporte em razão de operação não sujeita à incidência do ICMS e sob regime de substituição tributária é algo análogo ao confisco. Com efeito, o princípio constitucional de vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV da CR/88, tem como premissa a impossibilidade de utilização do tributo para fins de tomar um bem do contribuinte.

Reitera que a vedação ao crédito na hipótese em comento é completamente inconstitucional. Na verdade, o que é mais curioso, o Estado da Bahia não veda o crédito, veda a utilização do crédito fiscal, como bem se observa a dicção do inciso II do art. 95 do RICMS/BA - (...) não haverá utilização do crédito fiscal (...).

Destaca que é igualmente inconstitucional é a restrição prevista no art. 97, II, b, do RICMS-BA, uma vez que o crédito decorre do serviço de frete, é tomado pelo conhecimento de transporte e não pela Nota Fiscal (ICMS-ST). Neste diapasão, o serviço é tributado normalmente, e não se observa qualquer dos impeditivos à tomada de crédito. Se não há os impeditivos constitucionais, o crédito foi tomado legitimamente, e eventual regra que impossibilite sua tomada ou utilização não prospera diante do mandamento constitucional.

Entende que a leitura conferida a tais dispositivos (art. 95, II e art. 97, II, b, do RICMS-BA) inverteu a mensagem da Constituição ao lançarem a expressão vedando o direito à utilização do crédito fiscal, salvo disposição em contrário, citando que há precedentes exatos nesse sentido no TJ-BA (Docs. 09).

Observa que, por eventualidade, ainda que se considerem as normas dos arts. 95 e 97 como constitucionais (o que só se admite por hipótese), em momento algum houve prejuízo ao estado da Bahia com a tomada de crédito pela Impugnante. Não se verifica prejuízo porque a norma prevista no art. 646, IV, c, 1 impõe que, em operações internas ou interestaduais de mercadoria submetidas ao regime de substituição tributária, não haverá destaque do ICMS pela transportadora.

Lembra que não houve destaque de ICMS sobre o frete na Nota Fiscal que acobertou a operação, entretanto, procedeu o destaque no conhecimento de transporte. Em sendo o frete, nesta sorte de operação, desonerado do ICMS, se a Impugnante utilizou crédito, é porque, laborando em erro, foi efetuado o destaque do tributo. Isto visto, considerando que a causa de a Contribuinte ter utilizado o crédito foi o destaque do tributo e a operação, em 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.

Relativamente a infração 04, aduz que, como se verifica nos documentos fiscais, a partir do dia 20/07/07, os CTRC relacionados foram lançados no registro de entrada levando-se em consideração a concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%. A redução em comento deu-

se em virtude da assinatura do Convênio ICMS nº 106/96, de que foi signatário o Estado da Bahia, o qual transcreveu:

**Cláusula primeira** Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

Renumerado o parágrafo único para § 1º pelo Conv. ICMS 95/99, efeitos a partir de 01.01.00.

§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.

Acrescido o § 2º pelo Conv. ICMS 95/99, efeitos a partir de 01.01.00.

§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.

Acrescido o § 3º pelo Conv. ICMS 85/03, efeitos a partir de 03.11.03.

§3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.

**Cláusula segunda** O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

**Cláusula terceira** Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997 ficando revogado o Convênio ICMS 38/89, de 24 de abril de 1989.

Belém, PA, 13 de dezembro de 1996.

Conclui que esse fator não foi considerado pelo fisco na sua análise, pede que seja reconhecida a aplicação do preceito contido no Convênio e, ato contínuo, declarada a improcedência da cobrança fiscal.

Destaca que a multa aplicada é excessiva, restando violado o Princípio da Vedação ao Confisco e o da Razoabilidade. Assim, mesmo que se entendesse que a penalidade aplicada fosse procedente, o dispositivo legal utilizado como fundamento para cobrar valores elevadíssimos a título de multa é inconstitucional e ilegal no caso em tela, na medida em que fere lei nacional e a própria Constituição da República.

Assinala que existe entendimento jurisprudencial no sentido de que uma multa de 60% é excessiva.

Argumenta que, tendo em vista que as normas que prevêm sanções tributárias possuem natureza penal, estão elas sujeitas ao princípio constitucional da individualização da pena, insculpido no art. 5º, XLVI, que estabelece que a lei regulará a individualização da pena, transcrevendo artigo sobre o tema. Aduz que na ausência de dispositivo legal a individualizar a pena, graduando-a, deve ser aplicado o comando previsto no art. 108, IV, CTN, (“Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: IV – a equidade.”), sendo certo que não há proibição de aplicação da equidade para redução ou cancelamento de penalidades.

Ao final, requer pela improcedência da autuação ou, caso mantida a autuação, no que diz com a cobrança do tributo, solicita que seja a multa anulada ou, subsidiariamente, reduzida a patamar não superior a 10%.

Na informação fiscal, fls. 214 a 218, um dos autuantes, em relação a infração 01, reconhece que assiste, em parte, razão ao autuado, em relação às notas fiscais números 401568, 411978, 412201, 2081 e 2093, todas com CFOP 1949, porque não houve ganhos em relação aos aludidos créditos fiscais. Esclarece que originalmente as citadas notas fiscais foram emitidas corretamente, com os créditos fiscais destacados e calculados nos termos da legislação. Os créditos foram escriturados com erro no livro fiscal competente a mais, entretanto, ao realizar a devolução se debitou do valor do crédito escriturado no Registro de Entradas.

Destaca que os documentos números 05, 06, 07 e 08 embora citados na impugnação não foram apresentados.

Frisa que remanesceram os valores abaixo:

INFRAÇÃO	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	V. HISTÓRICO	V.R IMPUGNADO	V. REMANESCENTE
01.02.40	28/02/2006	09/03/2006	3.953,76	3.953,76	0,00
01.02.40	30/06/2006	09/07/2006	7.907,56	7.907,56	0,00
01/02/40	08/09/2006	09/10/2006	440,12	440,12	0,00
01.02.40	31/10/2006	09/11/2006	8.215,45	403,30	7.812,15
01.02.40	30/11/2006	09/12/2006	6.015,75	0,00	6.015,75
01.02.40	31/12/2006	09/01/2007	2.439,09	0,00	2.439,09
TOTAL					16.267,00

Acrescenta que às folhas 219 está o demonstrativo analítico da parte remanescente em relação a infração 01.

Quanto a infração 02, aduz que se trata 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.

Aduz 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 das mercadorias.

Ressaltam que o CONSEF de modo reiterado já apreciou tal matéria, conforme Acórdãos JJF N° 0194-01/06, CJF N° 0482-11/06 e CJF 0028-12/07 cujas ementas transcreveu.

Destaca que o documento número 09, embora citado na impugnação, item 107, não foi apresentado.

Conclui que não assiste razão ao contribuinte autuado e ratifica a autuação efetuada.

No tocante a infração 03 ressalta que o autuante reconheceu sua procedência.

Com relação a infração 04, diz que o contribuinte informa sobre a concessão de crédito presumido da ordem de 20% amparado pelo Convênio ICMS 106/96.

Entende que o que caracteriza um imposto é:

- 1 – seu fato gerador;
- 2 – a sua base de cálculo;
- 3 – a sua alíquota; e
- 4 – o valor de imposto.

Nessa lógica, a fiscalização refez todos os cálculos envolvendo fretes, escriturados no livro Registro de Entradas com o CFOP 2353. Assim, por exemplo, o CTCR n° 15802 emitido em 02/01/08 foi escriturado no RE como:

VALOR CONTÁBIL: R\$ 952,59  
BASE DE CÁLCULO: R\$1.053,75  
ALÍQUOTA: 12%  
VALOR DO IMPOSTO: R\$ 126,45 (base de cálculo vezes alíquota)  
VALOR LANÇADO: R\$ 101,16  
DIFERENÇA: R\$ 25,29.

Às folhas 220 a 236 dos autos acostou às folhas 06 a 71 do livro Registro de Entradas relativo ao mês de JAN/2008, onde de modo claro estão os lançados dos CTCR com o valor do imposto calculado a menos.

Ao final, opina pela totalmente procedência em relação as infrações 02 e 04, e procedência em parte em relação a infração 01.

O PAF foi convertido em diligência para que fossem entregues ao contribuinte cópia da informação fiscal e dos novos demonstrativos e levantamentos, fls. 219 a 236, para se manifestar no prazo legal.

Às folhas 247 e 248 o autuado requer prorrogação do prazo devido ao fato da intimação ter sido endereçada para outro contribuinte, somente recebendo a mesma em 30/07/2012, o que foi autorizado à folha 255 dos autos.

Em nova manifestação defensiva, fls. 257 e 267, reitera o argumento relativo a decadência, passando a tratar cada uma das infrações.

INFRAÇÃO 01 – Frisa que a Fiscalização reconhece que parte da exigência é realmente improcedente, porém segundo a Fiscalização remanescem valores correspondentes aos períodos de apuração encerrados em 31/10/2006, 30/11/2006 e 31/12/2006, totalizando estes R\$ 16.267,00 (valor histórico).

Aduz que as notas fiscais correspondentes foram registradas em 12/10/2006 (2762, 2763 e 2764), 30/11/2006 (184 e 185) e 01/12/2006 (200 e 201), respectivamente, apropriando-se do ICMS, conforme destacado nas referidas notas fiscais, não cabe qualquer restrição legal ao crédito apropriado pelo autuado, pelo Princípio Constitucional de Não-Cumulatividade.

INFRAÇÃO 02 – aduz que o autuado, a despeito de qualquer legislação, mas em razão do princípio da não-cumulatividade concernente ao ICMS, tem direito aos créditos em questão, já que, no preço das correspondentes prestações suporta o ICMS devido pelo prestador em relação às mesmas operações.

Entende que tal princípio, salvo vedações expressas na própria Constituição Federal, se aplica, portanto, a todas as operações de frete, valendo também em relação às operações interestaduais tendo como destino contribuintes localizados em outras unidades da federação. Ao contrário do que tentou sustentar os fiscais informantes, a legislação do Estado da Bahia não veda a apropriação dos créditos na hipótese concreta.

Salienta que somente em casos de isenção e não incidência e em que lei não disponha em contrário, implicarão em não aproveitamento do crédito das operações anteriores. As operações praticadas pelo autuado, subsequentes às de transporte das quais derivam os créditos em questão, ao contrário do que parece são tributadas, não a partir do momento que ocorrem, mas antecipadamente em razão de substituição tributária. Com efeito, os artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96 reconhecem o direito ao crédito do imposto incidente sobre os fretes tomados pelo estabelecimento que realizará saídas através de operações de comercialização de mercadorias, independentemente de as operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS, conforme transcreveu.

Sustenta que, pela conjugação dos dispositivos da legislação tributária do Estado da Bahia acima colacionados, se percebe claramente que o critério para que o tomador do serviço mantenha o crédito das prestações de serviços tributadas (art. 29, II) está vinculado à contração dos serviços de transporte tributados. Em conformidade ao mesmo entendimento, o CONSEF/BA, inclusive por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por diversas vezes já considerou legítima a apropriação de créditos em circunstâncias idênticas às assinaladas no Auto de Infração em epígrafe, tal conforme demonstrado no Acórdão CS nº 0220-21/02, com referência ao Auto de Infração 207090.0001/02-1 e em sede de Recurso Extraordinário contra o Acórdão nº 0367-12/02, proferido pela 2ª CJF, interposto pela Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, sucedida pela Interessada, cuja ementa é a seguinte:

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CJF Nº 0220-21/02



**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) SERVIÇO DE TRANSPORTE, LUBRIFICANTES, OPERAÇÕES INTERNAS. Na formação da base de cálculo acerca das operações com combustíveis e lubrificantes já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto, está correta a utilização do crédito sobre a prestação de serviço de transporte vinculada a tais produtos. Infração descaracterizada. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. Cabe ao Estado de destino arcar com o valor do crédito do destinatário. Inaplicáveis as imputações descritas nas regras dos arts. 94 e 95 do RICMS/BA. Decisão modificada. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, PROVER o Recurso Extraordinário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207090.0001/02-1, lavrado contra.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2002.

ANTÔNIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFAZ

*“(…) o Conselheiro Ciro Seiffert, após analisar as regras constantes dos arts. 94 e 95 do RICMS, que tratam das operações realizadas a preço CIF ou FOB, e advertir que se trata de operações com produtos imunes, conclui que nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, independente se CIF ou FOB, o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário das mercadorias. Cita como lastro do seu voto, decisão proferida pela 1ª CJF, através do Acórdão nº 0218-11/02, em que, por unanimidade decidiram os seus membros no mesmo sentido, com base na mesma fundamentação por ele esposada.” (grifo nosso).*

*“(…) a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pela autuante e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constitui-se em exceção a esta regra, como vimos acima, além do que, razão assiste ao recorrente ao asseverar que as mercadorias sujeitas à antecipação tributária são sim tributadas, só que de forma antecipada, e não desonerada.” (grifos nossos).*

Além do referido Acórdão, o autuado fez referência a outros mais, como o Acórdão CJF nº 0218-11/02, o qual apresenta vasta e consistente fundamentação pela apropriação dos créditos derivados das operações de frete, tal como as que resultaram na exigência impugnada.

Entende que, ante o entendimento do CONSEF/BA, resta inescusável a legitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacado nas notas fiscais e respectivos, vez que se referem à prestações de serviços de transporte correlatos à operações interestaduais que destinaram combustíveis e lubrificantes ao estabelecimento da Interessada, localizado no Estado da Bahia.

Argumenta que é inconcebível admitir que os dispositivos regulamentares suscitados como infringidos no Auto de Infração demovam o comando da Lei nº 7.014/96, em função da qual foram expedidos e que tão somente reproduz os dispositivos constitucionais, que garantem à Interessada a manutenção dos créditos dos fretes contratados para o transporte de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo sujeitos a substituição tributária.

INFRAÇÃO 03 - Não impugnada pelo autuado.

INFRAÇÃO 04 – reitera que conforme apontam os próprios documentos fiscais, a partir do dia 20/07/07, os CTCR correlatos foram lançados no registro de entrada, levando-se em consideração a concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%, prevista no Convênio ICMS nº 106/96, de que foi signatário o Estado da Bahia. Tal aspecto, legal, o que legitima o crédito, não foi considerado pela Fiscalização.

Reitera que seja o Auto de Infração em questão julgado improcedente, alternativamente, caso os julgadores entendam que os demonstrativos e documentação apresentados pelo autuado ainda não suficientes para se desconstituir o lançamento impugnado, protesta pela realização de diligência.

Em nova informação fiscal, fl. 269, os autuantes aduzem que a manifestação defensiva praticamente repete os termos da impugnação inicial, razão pela qual ratificam os termos da contestação anterior.

## VOTO

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade em relação ao crédito fiscal e a multa aplicada, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Ressalto que as multas aplicadas de 60% são previstas no art. 42, II, “e” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto são corretas para as infrações consignadas no Auto de Infração ora em lide. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito, poderá ter redução, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado.

Em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2006, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a

partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

No tocante ao entendimento defensivo de seria aplicado ao caso em lide o teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa esgota a questão, refletindo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda:

**“VOTO**

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, in verbis:*

*“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, **contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador**, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” Grifos nossos*

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Por tudo acima exposto, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, o fisco teria até o dia 31/12/2011 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2012 não se configurou a decadência.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Superadas as questões preliminares, no mérito propriamente dito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$28.971,73, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, conforme DEMONSTRATIVO analítico, decorrente de erro na determinação da alíquota do ICMS quando da escrituração no livro fiscal REGISTRO DE ENTRADAS das notas fiscais arroladas no demonstrativo analítico devidamente acompanhado dos documentos fiscais comprobatórios, inclusive cópias das folhas 1, 51, 248, 252, 403, 466, 482, 500, 501, 544, 549 e 613 livro fiscal Registro de Entradas do exercício de 2006.

Em sua defesa, com relação às notas fiscais nº 401568, 411978 e 412201 (Docs. 05), com CFOP 1949, no valor total de R\$11.861,32, diz que elas refletem operação de Empréstimo e Devolução de Empréstimo, entre Shell e CBPI na época. Os créditos foram apropriados no período estornado por meio das notas fiscais de Devolução de Empréstimos de nº 263941, 273440 e 273997 (Docs. 06). Em virtude de as operações terem sido dessa natureza, não houve o apontado creditamento indevido do ICMS. A respeito das notas fiscais nº 2081 e 2093 (Docs. 07), no total de R\$843,62, informa que se trata de notas de retorno de vendas, em relação às quais o Fisco não considerou as notas de venda de nº 280060 e 283722 (Docs. 08). Já que nas notas de venda percebe-se a redução de base de cálculo de 27% para 19%, não há de se falar em utilização de crédito indevido nas respectivas notas de retorno de venda.

Os argumentos defensivos foram acatados, em parte, quando da informação fiscal, em relação às notas fiscais números 401568, 411978, 412201, 2081 e 2093, todas com CFOP 1949, porque não houve ganho em relação aos aludidos créditos fiscais. Esclareceu, o autuante, que originalmente as citadas notas fiscais foram emitidas corretamente, com os créditos fiscais destacados e calculados nos termos da legislação. Os créditos foram escriturados com erro no livro fiscal competente a mais, entretanto, ao realizar a devolução se debitou do valor do crédito escriturado no Registro de Entradas. Destaca ainda que os documentos números 05, 06, 07 e 08, embora citados na impugnação, não foram apresentados.

Após receber os novos demonstrativos, revisados, o autuado aduziu que as notas fiscais correspondentes foram registradas em 12/10/2006 (2762, 2763 e 2764), 30/11/2006 (184 e 185) e 01/12/2006 (200 e 201), respectivamente, apropriando-se do ICMS, conforme destacado nas referidas notas fiscais, não cabe qualquer restrição legal ao crédito apropriado pelo autuado, pelo Princípio Constitucional de Não-Cumulatividade.

Entendo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que a questão relativa a constitucionalidade já foi afastada no início do presente voto. Por outro lado, a imputação não se refere a falta de escrituração de documentos fiscais.

A acusação é basta clara. Trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

Considerando que a defesa não comprovou, mediante apresentação dos documentos fiscais objeto da autuação, a regularidade de parte dos créditos indevidos inicialmente apontada nos levantamentos fiscais, considerando ainda, que o autuante revisou os levantamentos fiscais, excluindo parte dos documentos fiscais, que foram efetivamente comprovados pela defesa, razão pela qual acolho integralmente o resultado da referida revisão fiscal.

Logo, entendo que a infração 01 restou parcialmente caracterizada, conforme abaixo:

OCORRÊNCIA	V. HISTÓTICO APÓS JULGAMENTO
28/2/2006	0
30/6/2006	0
8/9/2006	0
31/10/2006	7.812,15
30/11/2006	6.015,75
31/12/2006	2.439,09
	16.266,99

Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo ter utilizado indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Para embasar a autuação foram acostados aos autos os levantamentos e demonstrativos às folhas 45 a 107, conforme segue: DEMONSTRATIVO RESUMO – EXERCÍCIOS DE 2006, 2007 E 2008, fls. 45; demonstrativo analítico de 2006, fls. 46 a 71; demonstrativo analítico de 2007, fls. 72 a 100 e demonstrativo analítico do período de janeiro a abril de 2008, fls. 101 a 107.

A exigência fiscal constante da presente infração está fundamentada na vedação, expressa, 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.

Neste sentido, 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.

Cabe ressaltar que esse entendimento já foi manifestado, reiteradamente, por este Conselho de Fazenda, apenas a título de exemplo, transcrevo as Ementas abaixo:

**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.

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0482-11/06**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE (CIF) VINCULADO COM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE LUBRIFICANTES.** Trata-se de prestações de transportes vinculadas a operações de vendas interestaduais. Considerando que o imposto incidente sobre o serviço de transporte é recolhido por antecipação ao Estado destinatário das mercadorias, descabe a utilização do crédito pelo estabelecimento do remetente. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0028-12/07**

**EMENTA: ICMS. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

No mesmo sentido, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto do ilustre Conselheiro Ciro Roberto Seifert, trecho do Acórdão CJF nº 0008-12/03 deste CONSEF, e que de maneira precisa esgota a questão, refletindo o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda:

*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 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”.*

Portanto, resta cristalino, da inteligência das decisões acima, que o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda, com o qual comungo, considera 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, no caso em lide o Estado da Bahia, o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria, independentemente de se tratar de preço FOB ou CIF.

Quanto às decisões deste CONSEF citadas pelo autuado, Acórdãos CJF 0218-11/02, 0367-12/02 e CS 0220-21/02, considero que as mesmas tratam de matéria diversa da qual se encontra em lide e, portanto, não serve como paradigma para o presente caso.

Logo, a infração 02 deve ser mantida na autuação.

Na infração 04 é imputado ao sujeito passivo ter retido e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. Tudo conforme demonstrativo analítico de apuração da Diferença Omitida em relação ao valor correto do ICMS a ser retido pelo contratante, nas operações sucessivas de transporte interestadual de combustíveis amparados por Imunidade Tributária, realizados por TROPICAL TRANSPORTES IPIRANGA LTDA.

Em sua defesa o autuado aduz que os próprios documentos fiscais apontam que a partir do dia 20/07/07, os CTCR correlatos foram lançados no registro de entrada, levando-se em consideração a concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%, prevista no Convênio ICMS nº 106/96, de que foi signatário o Estado da Bahia. Tal aspecto, legal, legitima o crédito, não considerado pela fiscalização.

Entendo que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o benefício fiscal da concessão de crédito presumido ao transportador na ordem de 20%, encontra-se condicionado. Primeiro, que contribuinte optante do referido crédito não poderá aproveitar quaisquer outros créditos, fato que não restou comprovado no presente caso. Outra condição, para a utilização do citado benefício, é que crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento, também não existe nos autos prova do atendimento das condições. Para um melhor entendimento, transcrevo Convênio ICMS nº 106/96, citado pela defesa:

***Cláusula primeira** Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.*

*Renumerado o parágrafo único para § 1º pelo Conv. ICMS 95/99, efeitos a partir de 01.01.00.*

*§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.*

*Acrescido o § 2º pelo Conv. ICMS 95/99, efeitos a partir de 01.01.00.*

*§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.*

*Acrescido o § 3º pelo Conv. ICMS 85/03, efeitos a partir de 03.11.03.*

*§3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.*

***Cláusula segunda** O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.*

***Cláusula terceira** Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997 ficando revogado o Convênio ICMS 38/89, de 24 de abril de 1989.*

*Belém, PA, 13 de dezembro de 1996.*

Portanto, dos dispositivos acima, conclui-se o procedimento da fiscalização ao refazer todos os cálculos envolvendo fretes, escriturados no livro Registro de Entradas com o CFOP 2353, foi correto, não considerando o crédito presumido.

Logo, entendo que a infração 04 restou caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	V. HISTÓRICO DEVIDO
1	PROCEDENTE EM PARTE	16.266,99
2	PROCEDENTE	474.452,60
3	PROCEDENTE	9.336,06
4	PROCEDENTE	20.226,59
TOTAL		520.282,24

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0201/11-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$520.282,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR