

PROCESSO - A.I. Nº 298937.0016/01-7
RECORRENTE - ESSO BRASILEIRA DE PRETÓLEO LIMITADA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0042-03/02
ORIGEM - INFAZ SANTO AMARO
INTERNET - 18.12.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0439-11/02

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES COM MERCADORIAS SUBMETIDAS A ANTERIOR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedado o uso, como crédito fiscal, do imposto destacado em CTCs referentes a serviços de transporte de mercadorias enquadradas na substituição tributária nas operações interestaduais. É legítimo o crédito nas operações estaduais, pois trata-se de responsável pela retenção do imposto nas operações seguintes. Este órgão julgador não é competente para declarar a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da legislação tributária estadual. Não acatada a preliminar de decadência. Diligência fiscal realizada, fundamenta e demonstra a redução do débito reclamado. Modificada em parte a Decisão Recorrida. As partes intimadas não contestam o resultado apresentado. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 11/12/01, para exigir o ICMS no valor de R\$276.724,53, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, conforme as fotocópias das notas fiscais de entradas e dos livros fiscais acostados, tendo sido indicado o dia 31/12/99, porque somente nesta data é que o contribuinte deixou de apresentar saldo credor no livro Registro de Apuração do ICMS.

O autuado apresentou defesa, às fls. 398 a 409, inicialmente suscitando a decadência do Auto de Infração, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/96, conforme o artigo 150 § 4º, do CTN, sob a alegação de que, sendo o ICMS um tributo sujeito ao regime de Lançamento por Homologação, o prazo para a constituição do crédito tributário encerrou-se no dia 30/11/01.

No mérito, em referência aos demais meses, afirma que a “presunção fiscal é improcedente, tendo em vista que a mesma viola princípio específico do ICMS que é o da não cumulatividade estatuído através do artigo 155, inciso II, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Esclarece que desenvolve atividades relacionadas à comercialização e à distribuição de combustíveis derivados ou não de petróleo, tais como diesel, gasolina, álcool hidratado etc. e que, para operacionalizar tais atividades, contrata e paga serviços de transporte para o traslado dos produtos. Aduz que, como os transportadores são contribuintes do imposto, no preço de seus

serviços está embutido o valor do ICMS, o qual lhe é repassado e, a cada mês, faz o registro de todas as entradas e saídas de mercadorias e serviços e dos valores respectivos do imposto, recolhendo o valor do tributo sempre que o total de débitos é superior ao de créditos. Transcreve os ensinamentos do Professor José Eduardo Soares de Melo sobre o direito ao crédito fiscal.

Frisa que o frete em questão integra o custo da mercadoria vendida, sobre a qual haverá, quando da respectiva saída, nova incidência do imposto e entende que se não houver a apropriação, como crédito fiscal, do imposto incidente na contratação do frete, estará recolhendo aos cofres estaduais o dobro do valor devido, pois já pagou o ICMS ao contratar o serviço de transporte e estará recolhendo mais ainda ao embutir essa despesa no custo da mercadoria.

Salienta que o artigo 94, inciso II, do RICMS/97 não se aplica à situação, eis que diz respeito aos serviços de transporte a preço FOB e somente os contrata com a cláusula CIF. Quanto ao artigo 95, inciso II, do mesmo RICMS/97, argumenta que a razão que levou o preposto fiscal a lavrar este lançamento relaciona-se ao fato de a mercadoria encontrar-se enquadrada no regime da substituição tributária, o qual, por ser uma imposição legal, não tem o “condão de aumentar a carga tributária”, uma vez que a finalidade deste regime consiste unicamente na transferência de responsabilidade tributária. Cita a lição do jurista Hamilton Dias de Souza e alega que a vedação ao crédito fiscal, além de inconstitucional, afronta a própria Lei Complementar nº 87/96 que, através de seu artigo 8º, estabeleceu as regras para a apuração da base de cálculo através da substituição tributária.

Faz uma analogia com as operações envolvendo o álcool anidro, embora ressaltando que a matéria é estranha ao caso em exame, e conclui que há um aumento indevido da carga tributária, em caso de não utilização do crédito fiscal.

A final, pede a improcedência do Auto de Infração e a produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente perícia e diligência específica.

O autuante, em sua informação fiscal (às fls. 419 a 421), mantém o lançamento e esclarece que o contribuinte foi autuado porque utilizou “crédito fiscal de frete de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, vetado explicitamente pelo RICMS nos artigos 94 e 95, quer seja FOB ou CIF, o que vale dizer, em qualquer situação”.

Refuta a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pois entende que a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente ocorreria em 31/12/01, enquanto que o Auto de Infração foi lavrado em 11/12/01, com a notificação feita ao sujeito passivo na mesma data.

Argumenta, ainda, que o princípio da não cumulatividade não se aplica ao caso porque “os distribuidores, condição do contribuinte, já recebem as mercadorias com o imposto pago por antecipação, devidamente retido pelo refinador e vendem sem nenhum recolhimento de ICMS”. Conclui dizendo que, se as distribuidoras não se debitam do imposto nas saídas, não há que se falar em crédito pelas entradas. Transcreve os artigos 94 e 95 do RICMS/97 e afirma que o autuado não contestou o fato de que as mercadorias em questão estão enquadradas na substituição tributária, o que evidencia a lisura da autuação.

A 3ª JJF após analisar as peças processuais, fundamenta e prolata o seguinte voto:

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

Quanto à alegação defensiva, de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1996, não pode ser acatada. Segundo o artigo 173, inciso I, do CTN, o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário somente se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Na situação sob análise, o Auto de Infração foi lavrado em 11/12/01 e a extinção do direito da Fazenda Estadual, de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos em 1996, somente se daria em 31/12/01. Dessa forma, não há que se falar em decadência no presente processo.

Finalmente, rejeito o pedido de perícia e diligência fiscal, formulado pelo autuado, porque não está devidamente fundamentado, de acordo com o artigo 145 do RPAF/99 e, ademais, os elementos de formação de minha convicção já se encontram nos autos.

No mérito, o Auto de Infração visa à cobrança do ICMS em razão de o autuado ter utilizado, indevidamente, como crédito fiscal, o imposto destacado em Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, referentes à prestação de serviços de transporte de mercadorias submetidas a anterior antecipação tributária.

A legislação do ICMS disciplina a matéria nos dispositivos a seguir transcritos:

1. o RICMS/89, no artigo 21 e no item 2, da alínea “b” dos incisos I e II do § 7º do artigo 94:

Art. 21. Ocorrida a substituição tributária, fica encerrada a fase de tributação sobre as respectivas mercadorias, nas operações internas subsequentes, sendo vedada a utilização de crédito fiscal pelo adquirente das mesmas, salvo exceções expressas.

Art. 94 -

§ 7º - Na utilização, por estabelecimento comercial ou industrial, do crédito fiscal relativo aos serviços de transporte utilizados, observar-se-á o seguinte:

I - nas vendas de mercadorias a preço FOB:

a);

b) tratando-se de mercadorias isentas ou não-tributadas, sendo o transporte efetuado:

1 -;

2 - por transportador autônomo ou por empresa transportadora, observado o disposto nos incisos II e III do art. 206, respectivamente, será vedada a utilização de crédito fiscal;

II - nas vendas de mercadorias a preço CIF:

a);

b) tratando-se de mercadorias isentas ou não-tributadas, sendo o transporte efetuado:

1 -;

2 - por transportador autônomo ou por empresa transportadora, observado o disposto nos incisos II e III do art. 207, respectivamente, será vedada a utilização de crédito fiscal.

2. o RICMS/96 e o RICMS/97, no inciso II do artigo 94 e no inciso II do artigo 95:

Art. 94. Nas operações efetuadas a preço FOB (art. 645), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto anteriormente cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

I -;

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 expressa em contrário.

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:

I -;

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.

Da análise da legislação, constata-se que é vedada a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nos documentos fiscais (CTRCs) referentes às prestações de serviços de transporte de mercadorias cujas operações de circulação não sejam tributadas, seja em razão da não incidência (operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, por exemplo), seja em decorrência do encerramento da fase de tributação (operações com mercadorias submetidas a anterior antecipação tributária), estando correta a ação fiscal.

Entendo que o princípio da não cumulatividade do imposto não se aplica ao caso porque, conforme ressaltado pelo autuante, os distribuidores recebem as mercadorias com o imposto pago por antecipação, devidamente retido pelo refinador e as revendem sem o destaque do ICMS. Assim, se não se debitam do imposto nas saídas, não há que se falar em utilização de crédito fiscal pelas entradas de tais mercadorias e pelos serviços de transporte contratados para o traslado das citadas mercadorias, uma vez que o acessório segue a sorte do principal.

Quanto às operações com álcool anidro, citadas pelo contribuinte, não podem ser adotadas para efeito de comparação, tendo em vista que são tributadas normalmente e não foram incluídas no levantamento fiscal, conforme se observa dos demonstrativos acostados aos autos.

Saliente-se que foi indicado o dia 31/12/99 como a data de ocorrência do fato gerador, no presente lançamento, em face de ter sido exigido o imposto apenas no mês em que se constatou a existência de saldo devedor no livro Registro de Apuração do ICMS do autuado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

O autuado inconformado com o resultado do julgamento realizado, interpõe Recurso Voluntário quanto ao Acórdão JJF nº 0042-03/02. (fls 440 a 453).

Discerne sobre a tempestividade do Recurso e transcreve fatos do processo, para a seguir comentar sobre a preliminar de decadência suscitada e refutada pela 3ª JJF. Cita o artigo nº 150 do CTN no seu § 4º para afirmar que não foi apreciada a questão pela Decisão “*a quo*”.

Quanto ao mérito, em momento algum quis ver declarada a inconstitucionalidade da lei, e sim demonstrar que houve interpretação equivocada da mesma, pois, ferindo o princípio da não cumulatividade, glosou o aproveitamento de crédito do ICMS incidente na contratação dos serviços de transporte (frete “CIF”), de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária:

Afirma que o frete “CIF” representa custo e o mesmo deve ser incluído na base de cálculo do ICMS, conforme determina a Lei Complementar nº 87/96. O fato das mercadorias transportadas estarem sujeitas ao Regime de Substituição Tributária, não impede de o recorrente aproveitar o aludido crédito fiscal, pois tal custo foi considerado na MVA, fazendo parte do preço do produto.

Argúi que a interpretação fiscal fere o princípio da não cumulatividade, pois ao exigir o estorno do crédito de ICMS incidente sobre o serviço do frete contratado, faz com que o contribuinte de direito, recolha em duplicidade o ICMS via refinaria (pelo estorno de crédito e pela tributação da parcela do frete considerada na MVA), o que é inconstitucional.

A seguir cita o artigo nº 155, II, § 2º, I da CF para discernir sobre o ICMS sua apuração determinação de base de cálculo, compensação de débitos e créditos, e não cumulatividade.

Descreve e exemplifica o caso em apreço, para insistir que o princípio da não cumulatividade está sendo esquecido.

Fundamenta irregularidade cometida pelo autuante quando fundamentou seu procedimento fiscal, dando como infringidos os artigos 94, II, e 95, II do RICMS.

Discerne sobre o objetivo do sistema de Substituição Tributária, seu mecanismo e utilização. Cita ensinamento do mestre Hamilton Dias de Souza, para afirmar que a pretensão fiscal é totalmente descabida, eis que a Substituição Tributária está flagrantemente aumentando a carga tributária do recorrente, tornando o ICMS em questão cumulativo, o que é inconstitucional.

Faz analogia com as operações inerentes a álcool anidro afirmando que não existe diferença entre as questões diferimento e substituição tributária, pois em ambos há tributação do ICMS, e em ambas é lícito o crédito do imposto.

Pede a reforma da Decisão Recorrida, para serem desconstituídos os créditos tributários reclamados neste Auto de Infração.

A PROFAZ analisa o Recurso, fundamenta a legalidade do procedimento fiscal, contesta a preliminar de decadência levantada, afirma que os argumentos trazidos revelam-se imprestáveis para alterar a Decisão Recorrida, e opina pelo NÃO PROVIMENTO.

Na sessão de julgamentos do dia 23 de maio de 2002, após o pedido de vistas da Consª Sandra Urânia, foi determinada a execução de diligência técnica, a qual, após executada, fundamenta e demonstra que, do valor do débito reclamado de R\$ 276.724,53, a importância de R\$ 257.669,02 refere-se a operações de transporte dentro do próprio Estado, e o valor de R\$ 19.055,53, inerente a operações de transporte interestaduais.

Intimadas para se pronunciarem sobre a conclusão da diligência saneadora, as partes apõem o seu ciente, e não se manifestam (fls. 475 e 477).

A PROFAZ analisa o Recurso, entende que o autuado tem direito ao crédito sobre o serviço de transporte, quando realiza operações estaduais pois, é responsável pela retenção do imposto das operações seguintes, e o valor do frete já foi incluído na base de cálculo do imposto antecipado dos produtos (combustíveis).

Opina pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso.

VOTO

Neste Recurso Voluntário concordo integralmente com os fundamentos exarados pelo Parecer PROFAZ de fls. nºs 480 e 481.

Após a realização da diligência fiscal saneadora, da qual as partes intimadas e cientificadas não se pronunciaram, nada mais temos para discutir quanto a valores.

Este CONSEF tem prolatado diversos julgados entendendo que, as distribuidoras de combustíveis têm direito ao crédito do imposto sobre serviços de transportes, quando realizam operações estaduais, pois, ficam responsáveis pela retenção e recolhimento das operações seguintes, tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo dos combustíveis com o imposto antecipado.

Por conseguinte e também adotando o Parecer da PROFAZ, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL deste Recurso, para excluir da condenação o valor de R\$ 257.669,02, inerente às operações de transporte estaduais, e julgar PROCEDENTE PARCIALMENTE o Auto de Infração nº 2989370016/01-7, para se cobrar o valor de R\$ 19.055,53, inerente às operações interestaduais.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298937-0016/01-7**, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.055,53**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PROFAZ