

PROCESSO	- A. I. Nº 2691390009/01-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TEXACO BRASIL S/A. PRODUTOS DE PETRÓLEO
RECORRIDOS	- TEXACO BRASIL S/A. PRODUTOS DE PETRÓLEO e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0126/03-02
ORIGEM	- INFAZ SANTO AMARO
INTERNET	- 23.12.02

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0447-12/02

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES SUBMETIDAS A ANTERIOR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE COMBUSTÍVEIS ADQUIRIDOS COM IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. OPERAÇÕES INTERNAS NÃO TRIBUTADAS. Na formação da base de cálculo nas operações com combustíveis e lubrificantes já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto, quanto às prestações de serviços de transportes em *operações internas*, correta a utilização dos créditos sobre tais prestações de serviços vinculados àqueles produtos. Em relação às *operações interestaduais*, a infração está caracterizada, pois o crédito deve ser suportado pelo Estado de destino. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão Recorrida. **b)** ESTORNO DE DÉBITO POR TER EFETUADO DESTAQUE INDEVIDO DO IMPOSTO EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS A OPERAÇÕES DE MERCADORIAS COM SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. Infração elidida por ter sido comprovado que efetuou os estornos e os destinatários não se creditaram do imposto destacado indevidamente. Mantida a Decisão Recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão Proferida no Acórdão nº 0126-03/02 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado ao mesmo (item 3), consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, apresentou tempestivamente, a peça recursal subscrita por seus advogados, respaldo no art. 169, I, “b”, do mesmo Diploma Legal.

As infrações descritas na peça vestibular foram as seguintes:

- 1) Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária nos meses de Jan/96 a Dez/96.

- 2) Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no período de Jan/97 a Maio/97.
- 3) Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS correspondente a imposto destacado em notas fiscais relativas a operações não tributadas, possibilitando ao adquirente a utilização do crédito, nos meses de maio/96 e junho/96, conforme estornos de débito lançados no livro Registro de Apuração do ICMS nº 06, fls. 30 e 32.

O julgamento da Junta afastou as preliminares argüidas pelo autuado e acerca da alegação da decadência dos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/96 a 28/11/96, sob o argumento de que sendo o Auto de Infração lavrado em 29/11/01, relativamente ao período de 1996, o direito da Fazenda Estadual exigir o crédito só se extinguiria em 31/12/01.

Fundamentou o indeferimento da diligência no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, e quanto ao mérito das infrações 1 e 2, considerou correto o procedimento fiscal em proceder a glosa dos créditos referentes a serviços de transporte relativo a mercadorias em operações cuja fase de tributação já havia sido encerrada, pois tratava-se de “operações com combustíveis derivados de petróleo submetidas a anterior antecipação tributária”. Citou o disposto no § 1º, do art. 21 e art. 94, § 7º, inciso I, alínea “b”, item 2, ambos do RICMS/89, que veda a utilização de crédito fiscal relativo ao transporte quando a mercadoria for isenta, ou não tributada, ou cujas mercadorias tenham sido objeto de antecipação ou substituição tributária.

Considerou ainda que o autuado não apresentou nenhum elemento comprovando a sua alegação de que existem valores de fretes que não se referem a mercadoria alcançada pela substituição tributária, e por isso entendeu que aplicava-se a regra do art. 142, do RPAF/99, que presume a veracidade da afirmativa da parte contrária, a recusa da parte em comprovar fato controverso.

Quanto ao item 3, considerou elidida a acusação em face dos documentos apresentados na defesa relativa aos estornos de débito, em razão dos valores indevidamente consignado nas suas notas fiscais não terem sido aproveitados como créditos fiscais pelos destinatários das mesmas.

O Julgamento foi Pela Procedência Parcial.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado, apresentou no prazo decencial o Recurso Voluntário onde inicialmente suscita Preliminar de Nulidade da Decisão, alegando cerceamento de defesa pelo indeferimento da diligência, citando o inciso LV, do art. 5º, da Carta Constitucional.

Argüi ainda o princípio da verdade material que instrui o Processo Administrativo Fiscal e invoca o art. 147, § 2º, e 149, do CTN, que determina a revisão de ofício do lançamento em busca de apurar a verdade material. Cita doutrina e jurisprudência acerca do referido princípio.

Alega que os CTRC's relativos aos serviços contratados não se referiam a produtos com substituição tributária e por esse motivo requereu diligência fiscal para apurar o real valor dos créditos apontados como indevidos pela fiscalização. Considera que o argumento utilizado para indeferir a diligência ao seu entender constitui cerceamento de defesa.

Afirma ainda que é público e notório que na sua condição de distribuidora de combustíveis e lubrificantes realiza outras operações de vendas de produtos que estão fora da substituição tributária e por isso a diligência fiscal ao seu ver, se configurou em cerceamento de defesa, e

pediu a decretação da nulidade da decisão e a realização de prova técnica já requerida na peça de impugnação.

Prossegue argüindo a nulidade da decisão ao argüir que a decadência do lançamento suscitado na defesa teve a interpretação de forma indevida pela Decisão Recorrida, na regra do art. 173, inciso I, quando a regra aplicável seria a do art. 150, § 4º, do CTN.

Discorre sobre os dispositivos citados, fazendo referência ao lançamento por homologação no art. 150, § 4º, e aos lançamentos diretos e por declaração ao art. 173, que ao seu ver não seria o caso a ser aplicado ao processo em exame. Discorre sobre matéria citando doutrina e jurisprudência do STJ. Reitera o seu argumento de que relativo ao período de 01/01/96 a 28/11/96 já operou a decadência e o lançamento não poderia prevalecer.

Nas razões de mérito, esclarece qual a sua real condição de empresa distribuidora de combustíveis e lubrificantes, atividade que é regulada pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, antigo Departamento Nacional de Petróleo – DNP.

Afirma que a maioria das suas operações são destinadas a postos de revenda. Mas, além das suas operações de compra e venda de combustíveis (diesel, gasolina e álcool), e de querosene iluminante e óleos combustíveis, também se utiliza de prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual, tanto sob a cláusula FOB, quando sob a cláusula CIF.

Diz que no período de 01/01/96 a 30/04/96 estava revestida da condição de contribuinte substituto nas operações de vendas de diesel, gasolina e álcool aos postos revendedores.

Acrescenta ainda que a partir de 01/05/96 a 31/12/97, os combustíveis diesel e gasolina estiveram em regime de substituição mista, segundo o qual a Petrobrás estava revestida da condição de substituto principal tanto dos distribuidores quando dos revendedores. E que as distribuidoras aí tinham a condição de substitutos secundários, pois eram responsáveis pela complementação da substituição correspondente à diferença entre o valor recolhido pela Petrobrás e o valor devido pelo último elo da cadeia de circulação ou seja, o posto de revenda.

Conclui que sempre realizou operações com mercadorias e utilizou prestação de serviço de transportes intermunicipais e interestaduais, e tanto teve a condição de contribuinte normal quanto de substituto.

Argüi que o direito do crédito relativo às prestações de serviços de transporte (frete) estariam amparados no princípio da não cumulatividade do ICMS. Assevera estar respaldado na legislação baiana inserta no texto do art. 353, § 1º, inciso II, do RICMS/96 e o RICMS/97, que tem a mesma redação.

Ao final requer a improcedência das infrações 1 e 2, referentes aos créditos do ICMS decorrente da prestação de serviços de transportes (frete).

A PROFAZ no Parecer exarado à fl. 651, analisou a nulidade requerida e considerou que o indeferimento da diligência pela Junta foi correto porque a prova que podia ser produzida pelo recorrente era possível independente da diligência uma vez que os documentos estavam em poder do mesmo.

Analisou a preliminar de Decadência a luz do § 4º, do art. 150, e concluiu que o período decadencial compreendia o período de 01/01/97 até 31/12/2001, e sendo o Auto de Infração lavrado em Novembro de 2001, por isso estava dentro do prazo legal.

No mérito considerou correta a glosa dos créditos, em razão das mercadorias transportadas estarem sujeitas à substituição tributária, cuja fase de tributação já estava encerrada, citando o inciso IV, “b”, do art. 97, do RICMS/BA. Concluiu o seu opinativo pelo Não Provedimento do Recurso.

Na assentada de julgamento, foi solicitada diligência à ASTEC, em razão dos itens 1 e 2 se reportarem a glosa dos créditos sobre prestações de serviços de transportes envolvendo operações internas, relativas às transferências de produtos do estabelecimento autuado para a sua filial de Barreiras, e operações interestaduais (para Sergipe). Foi requerida àquela Assessoria para analisar os CTRCs constantes dos autos, e as notas fiscais emitidas pelo autuado, identificando as operações internas e interestaduais, separando-as e indicando o montante de cada uma delas.

A diligente fiscal às fls. 656 a 667, elaborando demonstrativos e no de fl. 657 indicou o valor de R\$15.328,26 referente às operações interestaduais e R\$470.138,62 de operações intermunicipais.

O autuado e o autuante tomaram ciência da Diligência fiscal conforme fls. 669 e 671 dos autos.

A PROFAZ reiterou o Parecer exarado às fls. 651 e 652 dos autos, onde opinou pelo Não Provedimento do Recurso.

VOTO

Inicialmente afasto a arguição de cerceamento de defesa, suscitado pelo recorrente, face ao indeferimento da diligência, posto que os elementos de prova de que trata o recorrente, poderia ter sido por ele juntado aos autos, qual seja a de que os conhecimentos de transportes referentes aos serviços por ela contratados resultaram de operações com produtos tributados e a prova de que diversos outros produtos da sua linha comercial são completamente alheios à sistemática da substituição tributária, como argüi nas suas razões recursais (fl. 636 dos autos). Assim, comungo do entendimento da PROFAZ que no Parecer exarado aos autos, afasta esta preliminar.

Passo ao exame da matéria submetida a esta Câmara em Grau de Recurso de Ofício, cuja obrigatoriedade da remessa necessária está determinada no art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O autuado na peça de impugnação comprovou que os estornos de débitos lançados no seu livro de apuração, resultou da alteração na legislação baiana com o Decreto nº 5378 de 26 de abril de 1996, em que a substituição tributária dos produtos (gasolina, anidro e diesel), passaram para as refinarias e suas filiadas, restando às distribuidoras a condição de substituto tributário secundário. Juntou declaração à fl. 591 da Petrobrás, e cópias do livro REM das suas filiais em Barreiras e Juazeiro, comprovando que não houve creditamento do imposto, destacado indevidamente nas notas fiscais emitidas no mês de maio/96.

Assim, concordo com a Decisão Recorrida que considerou elidida a infração 3, e portanto, o Recurso de Ofício é NÃO PROVIDO.

Quanto ao Recurso Voluntário, relativo ao mérito passo a decidir:

Antes porém, convém ressaltar que as infrações 1 e 2, objeto do Recurso ora em exame têm o mesmo teor, tendo o autuante separado no Auto de Infração, apenas por exercício de janeiro a dezembro/96 (infração 1) e janeiro a maio/97 (infração 2).

Assim, podemos tratar apenas como a infração relativa a utilização indevida de crédito fiscal, conforme Auditoria de Crédito Indevido às fls. 14 a 16 dos autos (exercício de 1996) e fl. 460 (exercício de 1997).

O objeto da lide consiste na glosa do crédito fiscal cuja descrição dos autos teve o seguinte teor: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária”.

Constata-se nos autos, após examinar os documentos que lastram a infração, que o contribuinte ora recorrente, para utilizar o crédito fiscal emitiu notas fiscais de entrada, e somando os CTCRs relativos aos serviços contratados para realizar as operações de transferências das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, para a sua filial em Barreiras, município baiano, e totalizou mensalmente as referidas operações, e utilizou o respectivo crédito fiscal.

Arguiu o recorrente que a maioria das suas operações são destinadas a postos de revenda e que utiliza as prestações de serviços de transportes intermunicipal e interestadual, tanto sob a cláusula FOB quanto a cláusula CIF. Sustentou o direito ao crédito relativo ao serviço de transporte arguindo o Princípio da Não Cumulatividade do ICMS e diz estar respaldado no art. 353, § 1º, do RICMS/97.

Inicialmente, passo a examinar as preliminares de nulidades suscitadas, posto que as mesmas antecedem o exame do mérito.

Afasto a arguição de cerceamento de defesa porque entendo que caberia ao sujeito passivo apresentar os elementos de prova que argue nas suas razões de Recurso à fl. 636 dos autos. A juntada dos conhecimentos de transportes referente aos serviços contratados concernentes a operações com produtos tributados e a prova de que diversos produtos da sua linha comercial são alheios à sistemática da substituição tributária não vieram aos autos.

Quanto a alegação de decadência, de igual modo, essa preliminar deve ser afastada porque como bem assinalou a representante da PROFAZ no Parecer exarado aos autos, o prazo decadencial referente ao exercício de 1996, compreendia o período de 01.01.97 a 21.12.2001, e diante do Auto de Infração ter sido lavrado em novembro não há o que se falar em decadência.

Da análise das peças que compõem o presente processo, devo pontuar algumas questões quanto a matéria em lide.

Trata-se de artigos 94, inciso II, e art. 95, inciso II, do RICMS/96, do crédito nas operações a Preço FOB e preço CIF.

O cotejo dos dispositivos do RICMS/97, que trata das operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nos remete aos arts. 353, IV, e 356.

Assim, verifica-se que de fato, as operações com combustíveis, lubrificantes derivados de petróleo estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto, nas operações internas subsequentes com os referidos produtos na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento refinador de combustíveis conforme art. 512-B, inciso V, “a”.

Art. 512-B (.....)

Inciso V – nas operações com lubrificantes derivados de petróleo:

Alínea “a” - o montante formado pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado o percentual de margem de valor agregado (MVA):

Item 1 – nas operações internas de 30% (trinta por cento).

Neste sentido, as distribuidoras já recebem o produto com o imposto retido na fonte, e dão saídas dos mesmos, nas operações internas, com a fase de tributação encerrada.

A legislação dispõe expressamente no § 1º, inciso II, do art. 353, do RICMS/97, que a sujeição passiva por substituição, com retenção do imposto, abrange os valores das prestações de serviços de transportes subsequentes, na hipótese de ter a mercadoria preço máximo ou único de venda a varejo fixado pelo fabricante, pelo importador ou autoridade competente, se os referidos valores estiverem incluídos nesses preços.

Verifico que a situação de que trata este Auto de Infração se adequa a regra acima, o que nos leva a concluir que, não obstante as regras que vedam a utilização do crédito relativo ao serviço de transporte supra mencionado (arts. 94 e 95), não se aplicam ao caso sub examine. De igual modo, não se constitui na hipótese prevista no art. 97, IV “a”, do RICMS/97, citado pela representante da PROFAZ. Entendo que as operações com combustíveis e lubrificantes se constituem uma exceção a estes dispositivos.

Isto posto, considerando as prestações de serviços de transportes que foram realizadas internamente (transferências), e que o frete foi um componente já levado em conta, ao se determinar a base de cálculo do imposto retido ou antecipado, o crédito do frete nas subsequentes prestações de serviços de transportes, deve ser apropriado pelo recorrente.

Relativamente às operações interestaduais com estes produtos, (combustíveis, lubrificantes e derivados de petróleo) por outro lado, são imunes por força de disposição constitucional, (art. 155, inciso X, “b”, da Constituição Federal), tributando-se no entanto, as operações internas, não sendo exigido o estorno do crédito das mercadorias e serviços.

Assim considero que não assiste razão ao recorrente quanto ao direito ao crédito relativamente às prestações dos serviços de transportes interestaduais.

Por fim, adoto o entendimento da Ilustre Conselheira Sandra Urânia no voto transcrito na peça recursal, concernente ao Auto de Infração nº 298.937.0017/01-3, onde considerou correto o procedimento fiscal do autuado em se creditar do imposto, nas prestações do serviço de transporte intermunicipal, por que o frete já foi considerado no cálculo do imposto.

Logo, quanto a glosa do crédito relativo às operações internas, deve ser considerado, insubsistente tomando por base os números indicados pelo diligente da ASTEC, o valor de R\$470.138,62.

Relativamente, as prestações de transportes vinculados a operações de vendas de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, a substituição tributária pelo remetente, do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos, o crédito será do estabelecimento adquirente, é o Estado de destino que arcará com o mesmo. Nesta operação, o remetente retém e recolhe para o Estado de destino, o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, já está embutido o valor referente às prestações de transporte tanto da operação que está sendo realizada quanto das subsequentes, independente da operação ser a preço CIF ou FOB.

Assim, constata-se com base nos documentos carreados ao processo que as prestações objeto da lide foram realizada em parte dentro do Estado, sobre as quais o recorrente está correto em se creditar do imposto, e quanto às operações interestaduais, no caso em exame, para o Estado de Sergipe, uma vez que relativo a base de cálculo, já estaria computado o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como das subsequentes, não pode o sujeito passivo se locupletar deste crédito, pois o efetivo ingresso do imposto relativo às prestações dos serviços de transporte será do Estado de destino.

Assim, com base nos valores indicados pelo diligente fiscal, do valor relativo aos itens 1 e 2, à fl. 657, dos autos remanesce a exigência fiscal de R\$15.328,26, concernente às prestações do serviço de transportes (frete) nas operações interestaduais.

Por todo o exposto e que dos autos consta, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, e reformo a Decisão Recorrida.

VOTO EM SEPARADO

Neste processo é exigido imposto decorrente da utilização indevida de crédito fiscal, relativo ao frete, nas operações com combustível e lubrificantes, sendo o autuado o contratante do serviço de transporte:

1. Venda de combustível e de lubrificantes para fora do Estado;
2. Saídas internas de combustíveis e de óleo lubrificante.

O período objeto da autuação encontra-se sob a égide dos RICMS/96 e 97, porém, na análise que passarei a fazer, utilizarei somente este último, pois as regras quanto à utilização de crédito fiscal de serviços de transporte, em ambos, são idênticas.

O art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, delega a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre as 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.

Já o seu § 2º define que este imposto atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Em consonância com o § 2º, I, do art. 155, da CF/88, acima, com a Lei Complementar n.º 87/96 e com a Lei Estadual n.º 7.014/96, o RICMS/97, no seu art. 93, III, “a”, preconiza que constitui 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, salvo disposição em contrário, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego em operações de comercialização, que é o assunto em tela.

Também, em conformidade com o § 2º, II, do mesmo artigo da CF/88 e com a legislação infraconstitucional, o mesmo RICMS veda, no art. 97, II, “b”, ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto, quando, no caso de utilização de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, o serviço não estiver vinculado a operações de comercialização tributadas.

Por fim, os art. 94 e 95 trazem as regras específicas para utilização do crédito fiscal relativo a serviços de transporte a preço FOB e CIF, como segue:

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 - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

a) pelo próprio remetente, o crédito fiscal a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado na respectiva Nota Fiscal;

b) por transportador autônomo, poderão ser utilizadas pelo destinatário, como crédito fiscal, tanto o valor do imposto relativo à operação como o relativo à prestação;

c) por empresa transportadora, o crédito a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado no respectivo documento de transporte;

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 - tratando-se de operação tributada, sendo o transporte efetuado:

- a) pelo próprio remetente, o crédito fiscal a ser utilizado pelo destinatário será o valor destacado na respectiva Nota Fiscal;
- b) por transportador autônomo, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente, a ser escriturado no Registro de Apuração do ICMS como "Outros créditos", fazendo-se referência, no campo "Observações", à Nota Fiscal que o originou;
- c) por empresa transportadora, o ICMS destacado no Conhecimento de Transporte constitui crédito fiscal do estabelecimento vendedor ou remetente, se for contribuinte do imposto, vedada a sua utilização, como crédito fiscal, por parte do destinatário;

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.

Posta a legislação, passo ao exame da sua aplicação aos fatos concretos.

O primeiro ponto a ser considerado é a sistemática de tributação dos combustíveis e lubrificantes.

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.

Já o art. 353, IV, do RICMS/97 prevê a substituição tributária nas operações internas com combustíveis e lubrificantes, sendo que o seu art. 512-A, I, "b", item 2, atribui a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado pelo órgão federal competente, tratando-se de lubrificantes derivados ou não de petróleo.

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.

Então, em relação à infração 2, que trata de saídas internas de combustível e de óleo lubrificante, em que o recorrente é o contratante do serviço de transporte, portanto, a preço CIF, o direito ao crédito fiscal sobre o serviço de transporte é previsto no art. 95, I, "c", do RICMS/97, já transcrito.

Os incisos II, dos art. 94 e 95, acima, rezam que tratando-se de operação isenta ou não-tributada – aqui inclusas 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 art. 94 e 95, do RICMS, pois, igualmente, não são tributadas, assim entendidas aquelas operações cuja 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 do item 1 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 n.º 87/96 e Lei Estadual n.º 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.

No que tange às operações efetuadas a preço FOB, o art. 94, taxativamente, determina o creditamento do imposto correspondente ao serviço de transporte ao destinatário da mercadoria.

No entanto, quando a operação se der a preço CIF – que é aquela em que o valor do frete está incluso no preço da mercadoria – sendo o transporte executado por empresa transportadora, o que ocorreu no presente caso, se esta mercadoria for tributada, o que manda o art. 95 é que o crédito correspondente ao frete seja lançado pelo remetente ou vendedor desta.

Analisando esta regra superficialmente poderíamos entender que nas operações descritas no item 1, o contribuinte recorrente não faria jus ao correspondente crédito fiscal. Mas, lembro, no presente caso existe a imunidade parcial nas operações.

Agora a coisa muda de figura.

Esta regra da operação a preço CIF, quando a mercadoria for tributada, tem a sua razão de ser.

Quando a operação for a preço FOB, o destinatário – vale a pena recordar que, em princípio, é o detentor do crédito do imposto pago na operação anterior – utilizará o crédito fiscal correspondente à mercadoria (destacado na nota fiscal) e o crédito correspondente ao serviço de transporte (destacado no CTCR).

No entanto, na operação a preço CIF o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria. Neste caso, se o destinatário utilizar o crédito do imposto destacado na nota fiscal e aquele destacado no CTIRC, estará se creditando em duplicidade. Por isso, a vedação ao crédito sobre o frete, no caso de operação a preço CIF, sendo a mercadoria tributada.

Em contrapartida, o remetente que já se debitou do imposto sobre o valor da mercadoria – ali incluso o valor do frete – estaria arcando com o pagamento de ICMS em duplicidade. Daí porque, este é que tem o direito ao crédito fiscal correspondente ao serviço de transporte, que serve, simplesmente, para anular a duplicidade do débito em uma única operação de transporte – um débito oriundo da nota fiscal e outro do CTIRC.

Note-se que o remetente da mercadoria, e não o transportador, é que utilizará o respectivo crédito fiscal (frise-se: “para anular a duplicidade no pagamento do imposto”), pois este último é contribuinte do ICMS, na qualidade de prestador de serviço interestadual ou intermunicipal de transporte de cargas, em que o pagamento do imposto é devido.

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 arcará 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.

Corroborar com este meu pensamento a decisão contida no Acórdão CJF n.º 0218-11/02, da 1ª CJF, que, por unanimidade, concluiu: (transcrevo parte do voto da ilustre Relatora daquele PAF).

“Evidentemente, que a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelo 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 desoneradas.

Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a operações de venda de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas

operações subseqüentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subseqüentes.

Feitas estas colocações, verifica-se, da análise dos documentos acostados aos autos, que as prestações objeto da autuação foram realizadas dentro do Estado, ou se referem a serviços tomados pelo recorrente oriundos de outras unidades da Federação, neste sentido, indevida “in totum” a exigência fiscal.

Correto o procedimento do recorrente, portanto, ao se creditar deste imposto, como já expomos acima, tanto nas prestações de serviço de transporte intermunicipal (portanto, interno) como em relação aos serviços de transporte tomados vinculados à operações de aquisição interestadual dos produtos referenciados, visto que, na base de cálculo do imposto retido ou antecipado, já se levou em consideração a parcela do frete.”

Pelo que expus, da mesma forma que a Relatora do PAF, o meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, e NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentados e modificar a Decisão Recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº 269139.0009/01-9, lavrado contra **TEXACO BRASIL S/A PRODUTOS DE PETRÓLEO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$15.328,26**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Ivone de Oliveira Martins, Ciro Roberto Seifert, Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) José Raimundo Ferreira dos Santos, José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de Dezembro de 2002.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - RELATORA

CIRO ROBERTO SEIFERT - VOTO EM SEPARADO

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PROFZ