

A. I. N° - 279266.0302/02-8
AUTUADO - JOSÉ HERCULANO DA CRUZ & FILHOS LTDA.
AUTUANTE - WALMIR SALDANHA FEIJÓ
ORIGEM - INFAZ CAMAÇARI
INTERNET - 23/07/2003

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0268-03/03

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO A MAIS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE COMBUSTÍVEIS POR EMPRESA TRANSPORTADORA SITUADA NESTE ESTADO. Conforme parecer da DITRI, contribuinte transportador que abastece em outro Estado da Federação, na condição de autônomo ou não inscrito no Estado onde se localiza o posto de combustível, não faz “jus” ao crédito fiscal perante o seu estado de origem, isto porque o fato gerador ocorrido é da competência tributária do Estado fornecedor da mercadoria. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 27/03/02, para exigir o ICMS no valor de R\$118.997,21, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de créditos fiscais referentes a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, escrituradas no livro Registro de Entradas e lançadas com a aplicação de alíquotas maiores que as definidas no artigo 93, § 6º, do RICMS/97, resultando em lançamento, também indevido, de saldos credores no livro Registro de Apuração do ICMS.

O autuado apresentou defesa, às fls. 209 a 216, inicialmente esclarecendo que é transportador rodoviário de cargas químicas líquidas e a granel, retirando tais mercadorias de empresas situadas no Pólo Petroquímico de Camaçari e conduzindo-as, em sua maioria, para outros Estados da Federação.

Aduz que adota o regime de conta corrente fiscal para apurar o imposto a pagar e utiliza, como crédito fiscal, o ICMS antecipado, recolhido pelo regime de substituição tributária, do combustível e de outras aquisições de insumos para a consecução de suas atividades.

Alega que o direito ao crédito está assegurado no artigo 93, inciso I, alínea “f”, do RICMS/BA e não foi questionado, limitando-se o autuante a discordar dos percentuais utilizados, por acreditar que o referido crédito está adstrito aos limites impostos às operações e prestações interestaduais. Entende, todavia, que a norma citada deve ser interpretada num contexto mais amplo, qual seja, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso I, que dispõe sobre o princípio da não cumulatividade, e a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 28, quando prevê a não cumulatividade do imposto, em cada operação, pela compensação com o “montante cobrado nas anteriores por este estado ou por outra unidade da Federação”.

Dessa forma, argumenta que a lei lhe assegura o direito a se creditar do imposto anteriormente “cobrado”, e a proibição do artigo 93, § 6º, do RICMS/97, “não passa de um lembrete dos limites de

o quê (sic) pode ser ‘cobrado’ pelos Estados remetentes, pois 12% ou 7%, nas operações interestaduais estão reservadas para o Estado de origem, o restante para o de destino”.

Salienta que, no caso concreto, se está lidando com o regime de substituição tributária por antecipação regulada pela lei estadual, pelas Leis Complementares n°s 87 e 102 e pelo Convênio ICMS 03/99, o que afasta o comando previsto no mencionado § 6º do artigo 93, do RICMS/97.

Transcreve o artigo 50, § 2º, do RICMS/97 que prevê que “para efeito de aplicação de alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes, a venda de componentes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias no conserto ou reparo de veículos de fora do Estado em trânsito pelo território baiano, quando pertencente a transportador autônomo”. Raciocina que, por tal dispositivo, “só quanto ao transportador autônomo haverá operação interna” e, *contrariu sensu*, quando caminhões de empresa estabelecida em outro Estado abastecerem na Bahia, tal saída será considerada interestadual e, por simetria, “o abastecimento de seus caminhões em outros Estados brasileiros são entradas de insumo no território baiano, ficando o imposto devido à Bahia na alíquota de 17%”.

Acrescenta que o direito ao crédito do imposto pago por substituição tributária fica claro pela leitura do artigo 359, inciso V, do multicitado RICMS/BA, que disciplina a emissão de documentos que possibilitarão o aproveitamento do ICMS “substituído” pelo destinatário (o transportador).

Cita ainda os artigos 512-A e 512-B, do RICMS/BA para demonstrar seu entendimento de que “o abastecimento de combustível em postos de outros Estados da Federação são (sic) operações interestaduais, mas o imposto é devido ao Estado da Bahia (alíquota cheia de 17%), e mediante Convênio ICMS 03/99 é cobrado por substituição tributária”.

Prossegue dizendo que o artigo 374 do RICMS/BA estabelece que podem ser utilizados, como crédito fiscal, o imposto normal e o antecipado e “o limite é todo o valor retido por substituição tributária”.

Finaliza ressaltando que a jurisprudência deste CONSEF é unanimemente favorável ao aproveitamento, como crédito fiscal, do imposto pago por substituição, sem limitar seu montante aos percentuais de alíquota em operações interestaduais. Transcreve a ementa e o voto do Relator nos processos n°s 269181.0003/00-0, 206931.0001/98-4 e 206931.0001/99-2, em decisões de primeira instância.

Por fim, pede a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 220 e 221, diz que o contribuinte não trouxe “nenhum fato novo ou mesmo questionamento à infração por ele cometida”.

Alega que o RICMS/97 é bastante claro ao determinar, nos §§ 5º e 6º do artigo 93, que somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado e, ainda, na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação, o crédito fiscal só será admitido se calculado à alíquota de 12% - para as mercadorias ou serviços provenientes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, inclusive o Espírito Santo -, e à alíquota de 7% - se forem oriundos das regiões Sul e Sudeste.

Argumenta que o autuado, ao adotar o regime normal de apuração do imposto, pode e deve utilizar-se de todos os créditos fiscais permitidos na forma da lei, os quais foram recalculados em seu trabalho de auditoria, levantamento que não foi questionado pelo contribuinte.

Conclui mantendo o lançamento e salientando que o autuado apenas tergiversou, ao trazer à baila, argumentos relativos à substituição tributária, que entende serem inteiramente incabíveis ao “fato gerador aqui em análise – serviço de transporte rodoviário interestadual”.

Esta 3ª JJF, em face da controvérsia e da complexidade da matéria, na sessão de julgamento decidiu converter o PAF em diligência à DITRI (fl. 223) para que aquele órgão elaborasse parecer conclusivo sobre a matéria e informasse qual a alíquota correta para utilização do crédito fiscal, na situação em análise, se a alíquota interestadual ou a interna.

A DITRI apresentou o Parecer nº 4.521/2002, o qual foi ratificado pela Diretora de Tributação do SAT (fls. 224 a 226) com o seguinte teor, após o relato dos fatos ocorridos neste PAF:

(...)

Fato é que os postos fornecedores de combustíveis estabelecidos em outras unidades da Federação – Minas Gerais, Rio de Janeiro e Espírito Santo – que abasteceram os veículos do contribuinte autuado, procederam ao destaque do imposto no documento fiscal, em atendimento a legislação dos seus respectivos Estados. No entanto, não realizaram qualquer tipo de retenção e conseqüentemente não houve recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia impossibilitando ao contribuinte adquirente, estabelecido neste Estado, o aproveitamento do crédito fiscal.

Neste sentido, por ficção jurídica foi estabelecido que o abastecimento de veículos de transportador autônomo ou não inscrito terá tratamento de operação interna, sendo tributada por alíquota “cheia” prevista pela legislação do Estado fornecedor.

Em conseqüência da ficção estabelecida, o entendimento é de que para fins de pagamento do imposto incidente na operação, os referidos transportadores assumem a condição de Contribuintes da Unidade Federada onde ocorreu a operação de abastecimento, ainda que não inscrito no cadastro fiscal.

Considerando, ainda, a ficção estabelecida, podemos afirmar que não ocorrendo incidência do ICMS nas operações interestaduais com combustíveis (imunidade), somente haverá tributação de combustíveis em operações internas. Logo, não se pode cogitar de aproveitamento de crédito pela alíquota interestadual.

Isto posto, é incontestável a incompatibilidade com o sistema de apuração normal do ICMS – sistema de débito e crédito -, a apropriação de crédito referente à operação interna realizada em outra Unidade da Federação. A Unidade destinatária não poderá suportar o referido crédito tendo em vista que o imposto proveniente da mencionada operação não lhe foi debitado.

Portanto, o entendimento é de que o contribuinte transportador que abastece em outro Estado da Federação, na condição de autônomo ou não inscrito, não faz “jus” ao crédito fiscal perante o seu estado de origem, isto porque o fato gerador ocorrido é da competência tributária do Estado fornecedor da mercadoria.

Este órgão julgador decidiu pela procedência do Auto de Infração, mas em sede de Recurso Voluntário, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal entendeu que houve cerceamento do direito de defesa, uma vez que não foi dada ciência, ao autuado, do Parecer DITRI nº 4.521/2002, o qual foi adremente transcrito, razão pela qual a segunda instância proveu o Recurso Voluntário para julgar nula a decisão recorrida.

Esta 3ª JJF, a fim de sanear a irregularidade processual, decidiu converter o PAF em diligência à Inspeção de Camaçari para que a repartição fazendária intimasse o contribuinte a se pronunciar

sobre o Parecer DITRI, no prazo de 10 dias, querendo, fornecendo-lhe, na oportunidade, fotocópias dos documentos acostados às fls. 224 a 226.

O sujeito passivo manifestou-se quanto ao Parecer DITRI nº 4.521/2002 (fls. 267 a 272) alegando que:

1. a retenção pretendida dá-se *ex lege*, isto é, de Pleno Direito e, no caso dos combustíveis, ocorre na distribuidora, razão pela qual é desnecessário se preocupar com as formalidades efetivamente cumpridas pelos contribuintes de origem;
2. o raciocínio exarado pela DITRI contradiz a norma tributária do Estado da Bahia, “onde expressamente se restringe o entendimento de operação interna aos casos de abastecimento de transportador autônomo” e que “isso quer dizer que, quando do abastecimento na Bahia, de veículos pertencentes a empresa transportadora localizada em outra unidade da federação, ocorrerá operação interestadual”. Manifesta seu espanto pelo fato da DITRI ter declarado existir norma em outros Estados que considera tais operações como internas, considerando que o “que existe é um tratamento fiscal uniforme entre a Bahia e os retro-citados estados”;
3. não há que se falar em imunidade, que somente se aplica aos casos expressamente previstos na Constituição Federal;
4. a conclusão do Parecer exarado pela DITRI, de que não teria direito ao crédito fiscal objeto deste lançamento, é equivocada, uma vez que a legislação da Bahia e do Espírito Santo não lhe dão suporte.

Quanto ao Direito aplicável, argumenta que, ao abastecer seus caminhões em outros Estados, estaria ocorrendo uma operação interestadual, com a incidência do ICMS por substituição tributária, de acordo com o § 2º do artigo 50, do inciso V do artigo 359 e dos artigos 512-A, 512-B e 374, todos do RICMS/97, bem como da jurisprudência deste CONSEF.

Acrescenta que o § 6º do artigo 93, do RICMS/97, no qual se fundamentou a acusação, refere-se tão somente à parcela do imposto cobrado referente às operações interestaduais, sujeitas a alíquotas interestaduais determinadas por Resolução do Senado Federal (Art. 155, § 2º, inciso IV, da Constituição Federal), pelas razões seguintes:

1. “topologicamente, a parte do RCMS em que se trata do aproveitamento de créditos normais, Capítulo III e dos impostos antecipados, Capítulo XXXV, Seção III, são bem distintas”;
2. a Lei nº 7.014/96 (artigos 28 e 29) assegura ao contribuinte a compensação do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores e nenhuma parte da citada Lei restringiu o montante de alíquota aplicável no aproveitamento de crédito de mercadorias adquiridas de outros Estados da Federação;
3. o princípio da não cumulatividade do imposto somente aceita duas exceções: isenção e não incidência, na forma do artigo 155, § 2º, inciso II, da Constituição Federal.

Alega que se aplica ao fornecimento de combustíveis a antecipação tributária e, sendo assim, houve a cobrança do ICMS em percentual superior ao da alíquota interestadual. Por esse motivo, externa a opinião de que não importa se o imposto foi destinado à Bahia ou ao Estado fornecedor e sim que foi exigido o tributo até a última fase do ciclo econômico, como se tivesse sido vendido o combustível a consumidor final em operação interna.

Afirma, ainda, que a “parcela antecipada sob o sistema de substituição tributária tem natureza jurídica totalmente distinta da parcela cobrada sobre as operações interestaduais” e “dessa forma, o imposto antecipado escapa do alcance da regra do artigo 93, § 6º”.

Discorre sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS dizendo que “ao aplicador do Direito cabe buscar a harmonia da norma com o ordenamento jurídico”. Cita o pensamento de diversos doutrinadores e aduz que “não existe limite legal ou regulamentar ao aproveitamento de tributo legitimamente cobrado nas etapas anteriores”.

Conclui dizendo que “tendo havido **cobrança**, todo o montante pode ser compensado nas operações ou prestações futuras” e, portanto, resta provado que o procedimento do autuante foi *contra legem*” e pede a improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante se pronunciou sobre o Parecer da DITRI (fl. 276) aduzindo que nada tinha a acrescentar.

VOTO

Inicialmente, deve-se deixar claro que, acorde o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

O presente Auto de Infração exige ICMS em razão de o contribuinte ter se utilizado, como crédito fiscal, do imposto destacado à alíquota interna (17% ou 18%), em notas fiscais de aquisição de óleo diesel, para abastecimento de seus caminhões, em Postos situados em outras unidades da Federação, conforme as fotocópias acostadas às fls. 12 a 204, quando o correto seria, segundo o autuante, o creditamento à alíquota de 7% ou 12%, consoante o disposto no artigo 93, § 6º, do RICMS/97.

O autuado não questionou o levantamento fiscal, argumentando apenas que, em face da legislação, possui o direito ao uso do crédito fiscal pela alíquota interna, tendo em vista que é uma empresa transportadora e tais aquisições foram realizadas para abastecer seus veículos, sendo, por conseguinte, insumos para a consecução de suas atividades – prestação de serviços de transporte interestadual. E, além disso, entende que não importa se o imposto foi destinado à Bahia ou ao Estado fornecedor e sim que foi exigido o tributo até a última fase do ciclo econômico, como se tivesse sido vendido o combustível a consumidor final em operação interna.

Para deslindar a questão, esta 3ª JF converteu o PAF em diligência à Diretoria de Tributação da SEFAZ que emitiu o Parecer nº 4.521/2002, no qual afirma que “não ocorrendo incidência do ICMS nas operações interestaduais com combustíveis (imunidade), somente haverá tributação de combustíveis em operações internas. Logo, não se pode cogitar de aproveitamento de crédito pela alíquota interestadual”.

Quanto à possibilidade de utilização do crédito, pelo autuado, à alíquota interna, a DITRI se manifestou, aduzindo que “é incontestável a incompatibilidade com o sistema de apuração normal do ICMS – sistema de débito e crédito -, a apropriação de crédito referente à operação interna realizada em outra Unidade da Federação. A Unidade destinatária não poderá suportar o referido crédito tendo em vista que o imposto proveniente da mencionada operação não lhe foi debitado”. Finaliza aquele órgão que “portanto, o entendimento é de que o contribuinte transportador que abastece em outro Estado da Federação, na condição de autônomo ou não inscrito, não faz ‘jus’ ao crédito fiscal perante o seu estado de origem, isto porque o fato gerador ocorrido é da competência tributária do Estado fornecedor da mercadoria”.

Não obstante o inconformismo manifestado pelo autuado ao Parecer nº 4.521/2002, acato o posicionamento da DITRI, para concluir que é devido o valor exigido na presente autuação. Entretanto, como o contribuinte utilizou, como crédito fiscal, o imposto destacado nas notas fiscais à alíquota interna, represento à repartição fazendária para que, em nova ação fiscal, exija o valor de ICMS devido pela diferença de crédito utilizada nos abastecimentos de combustíveis realizados em Postos localizados em outras unidades da Federação, tendo em vista que, conforme o Parecer da DITRI, é vedado o uso de qualquer crédito fiscal nas operações acima mencionadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279266.0302/02-8, lavrado contra **JOSÉ HERCULANO DA CRUZ & FILHOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$118.997,21**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA