

PROCESSO - A. I. N º 206930.0010/03-4

RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A

RECORRIDOS - SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO - Acórdão 2º JJF nº 0073-02/04

ORIGEM - IFEP-METRO

INTERNET - 03.06.04

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0158-11/04

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SERVIÇO DE TRANSPORTE (FOB) VINCULADO A MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a.1)** COMBUSTÍVEIS. Trata-se de prestações de transporte vinculadas às operações de vendas internas e intermunicipais ou as aquisições interestaduais, onde na base de cálculo do imposto substituído já havia sido considerado o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos. Exigência insubstancial. **a.2)** LUBRIFICANTES. Modificada a decisão. A substituição tributária sobre lubrificantes é calculada considerando o preço praticado pelo contribuinte substituto para as operações, adicionados os valores debitados ao adquirente, inclusive frete e seguro, acrescido de MVA. O ICMS destacado no CRTC não gera crédito fiscal, via lançamento no livro REM, mas é abatido do cálculo do imposto por substituição ou antecipação tributária. Infração subsistente. **b)** ENERGIA E TELEFONE PARA CONSUMO. Previsão legal de vedação do crédito fiscal. Exigência subsistente. **c)** INFORMADO A MAIOR À REFINARIA PARA REPASSE A OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO e **d)** CRÉDITO PRESUMIDO A MAIS DE ÁLCOOL HIDRATADO. Infrações reconhecidas pelo autuado. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. Infração acatada pelo sujeito passivo. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO ICMS SOBRE O FRETE, SOB CLÁUSULA FOB, REFERENTE A AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE LUBRIFICANTES. MERCADORIA ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a decisão. Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável. Infração caracterizada. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO: **a)** ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES

DE ÁLCOOL HIDRATADO, POR NÃO INCLUIR O VALOR DO PIS/CONFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. Previsão legal para inclusão na base de cálculo de todos os encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente. Exigência subsistente, e b) A DIFERENÇA ENTRE O MENOR PREÇO MÁXIMO E O PREÇO MÁXIMO NO MUNICÍPIO DE DESTINO, PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. Infração acatada. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime. Vencido o voto da relatora. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/03, exige o ICMS no valor de R\$518.111,29, relativo aos exercícios de 1999 e 2000, conforme demonstrativos e documentos às fls. 12 a 152 do PAF, em razão:

1. da utilização indevida de crédito fiscal, no montante de R\$382.236,45, referente: ao frete preço FOB pago para transporte de DIESEL e GASOLINA, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, adquiridas à PETROBRÁS (fls.12/24); energia e telefone para consumo (fl. 25); informado a maior à Refinaria para repasse a outras unidades da Federação (fls. 26/45), além de crédito presumido a maior quanto ao álcool hidratado – Conv. 02/97- (fls. 122/124);
2. da falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$3.501,01, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (fls. 46/47);
3. da falta de antecipação do ICMS, no valor de R\$41.227,98, na qualidade de sujeito passivo por substituição, inerente ao frete a preço FOB nas aquisições interestaduais de lubrificantes, mercadorias sujeitas a substituição tributária, (fls. 48/52);
4. da retenção e recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$62.793,31, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas de álcool hidratado para contribuintes localizados neste Estado, por deixar de incluir na base de cálculo da substituição tributária o valor relativo a parcela do PIS/COFINS debitados ao destinatário (fls. 53/85), e
5. da falta de retenção e recolhimento do ICMS, no valor de R\$28.352,54, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de óleo diesel realizadas para contribuintes localizados neste Estado, referente a diferença entre o Menor Preço Máximo e o Preço Máximo no Município de destino (fls. 86/121).

O autuado em sua peça de defesa reconheceu e efetivou o pagamento das infrações indicadas nos itens 2 e 5 e parte da infração 01, tendo sido objeto de impugnação parcial a primeira e na sua totalidade a terceira e quarta infrações/itens.

O Auto de Infração foi julgado PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$141.361,99, após a redução do valor exigido na primeira infração e a insubsistência da terceira infração. Foram mantidas parte da infração 01 e infração 04 descritas no auto e resumidas da seguinte forma:

- Crédito fiscal de ICMS indevido por aquisições de serviços de energia elétrica e comunicações no montante correspondente às saídas não tributadas pelo mesmo imposto.
- Retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição por não ter sido incluído o PIS e a COFINS na base de cálculo do mesmo.

Irresignado com a decisão, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário contra acórdão da 2^a JJF. O Recurso não trouxe novos argumentos, reiterou os pontos já apresentados pela defesa, insistindo na declaração de nulidade da infração 4, por erro na tipificação.

A 2^a JJF recorreu de ofício no que se refere à sua decisão pelo afastamento de parte da infração 01 e insubsistência da infração 3.

Parecer da PGE/PROFIS pelo Não Provimento de ambos os recursos.

VOTO (VENCIDO QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO)

Preliminarmente, deve-se ressaltar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente. Assim, a alegada existência de erro na tipificação da infração “04” não acarreta a sua nulidade, consoante § 1º do art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto n.^º 7.629/99.

Quanto ao mérito temos a tecer as seguintes considerações:

Infração 1 – decorrente da utilização indevida de crédito fiscal, no montante de R\$382.236,45, referente: 1º) ao frete preço FOB pago para transporte de DIESEL e GASOLINA, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, adquiridas à PETROBRÁS (fls.12/24); 2º) energia e telefone para consumo (fl. 25); 3º) informado a maior à Refinaria para repasse a outras unidades da Federação (fls. 26/45) e 4º) em razão do crédito presumido a maior quanto ao álcool hidratado – Conv. 02/97- (fls. 122/124).

O sujeito passivo acata o valor de R\$28.760,32, relativo aos dois últimos itens (3º e 4º), defendendo seu direito de creditar-se sobre o primeiro item, inclusive citando decisão do CONSEF neste sentido, assim como do segundo item. Os autuantes, por sua vez, diante da jurisprudência citada, acata a redução da glosa dos créditos fiscais, mantendo o valor de R\$8.536,87 inerente ao frete pago pelo autuado nas aquisições interestaduais de lubrificantes, assim como da exigência relativa a energia e telefone.

Acórdão emanado pela Câmara Superior do CONSEF de n.^º 0220-21-02, sobre matéria idêntica ao primeiro item, decidiu, com base em julgamentos proferidos pela 1^a CJF, pelo direito ao crédito dos serviços de transporte nas vendas internas de “combustíveis e lubrificantes”, uma vez que na base de cálculo do imposto substituído já havia sido considerado o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos. Concluindo, ser necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nestas prestações, até para se evitar a figura detestável da duplicidade da cobrança.

Contudo, ressalta que nas prestações de transporte vinculado à operações de venda de combustíveis e lubrificantes para outros Estados, onde o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo, conforme referida decisão. Assim, no caso das “aquisições interestaduais de lubrificantes do autuado” junto às Distribuidoras, procede o crédito do ICMS sobre o serviço de transporte a preço FOB.

Portanto, vinculada a tal Resolução, voto neste mesmo sentido, considerando correta a utilização de tais créditos fiscais incidentes nas prestações de serviço de transporte, sob cláusula FOB, quando das

operações de vendas internas e intermunicipais de combustíveis e lubrificantes, como também nas aquisições interestaduais de tais produtos.

Quanto a glosa dos créditos fiscais incidentes sobre a aquisição de serviço de energia elétrica e de comunicação, aplicados nas vendas de produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária, o artigo 97, inciso IV, alínea “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto n.º 6.284/97, veda ao contribuinte, salvo disposição em contrário, creditar-se do imposto sobre os referidos serviços. Assim, como tais prestações de serviços não compõem a base de cálculo da substituição tributária, conforme anteriormente já abordado, devem ser glosados.

No tocante aos demais itens desta infração foram objeto de reconhecimento pelo autuado.

Assim, subsiste parcialmente esta primeira infração no valor de R\$46.715,13, conforme a seguir:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO INFRAÇÃO 01

DATA		BASE DE CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR	Fonte
OCORR.	VENCTº		%			
31/01/1999	09/02/1999	22.572,71	17	60	3.837,36	Conv. 02/97
28/02/1999	09/03/1999	25.395,88	17	60	4.317,30	Conv. 02/97
30/04/1999	09/05/1999	1.891,82	17	60	321,61	Energ/comum.
30/06/1999	09/07/1999	6.480,12	17	60	1.101,62	Energ/comum.
31/08/1999	09/09/1999	8.562,71	17	60	1.455,66	Energ/comum.
31/12/1999	09/01/2000	33.730,82	17	60	5.734,24	Energ/comum.
31/01/2000	09/02/2000	30.709,76	17	60	5.220,66	Energ/comum./Anexo IV
28/02/2000	09/03/2000	9.351,71	17	60	1.589,79	Energ/comum./Anexo IV
31/03/2000	09/04/2000	33.352,53	17	60	5.669,93	Energ/comum./Anexo IV
30/04/2000	09/05/2000	13.742,71	17	60	2.336,26	Energ/comum./Anexo IV
31/05/2000	09/06/2000	18.761,00	17	60	3.189,37	Energ/comum./Anexo IV
30/06/2000	09/07/2000	15.478,82	17	60	2.631,40	Energ/comum./Anexo IV
31/07/2000	09/08/2000	8.704,29	17	60	1.479,73	Anexo IV
31/08/2000	09/09/2000	11.267,59	17	60	1.915,49	Anexo IV
30/09/2000	09/10/2000	10.071,06	17	60	1.712,08	Anexo IV
31/10/2000	09/11/2000	8.301,76	17	60	1.411,30	Anexo IV
30/11/2000	09/12/2000	8.700,41	17	60	1.479,07	Anexo IV
31/12/2000	09/01/2001	7.719,18	17	60	1.312,26	Anexo IV
TOTAL A EXIGIR:		274.794,88			46.715,13	

Infração 3 – relativa a falta de antecipação do ICMS, no valor de R\$41.227,98, na qualidade de sujeito passivo por substituição, inerente ao frete a preço FOB nas aquisições interestaduais de lubrificantes, mercadorias sujeitas a substituição tributária, (fls. 48/52).

Conforme já anteriormente abordado, quando da análise sobre o crédito fiscal do ICMS sobre o serviço de transporte a preço FOB, não procede tal exigência, uma vez que na base de cálculo do imposto substituído já havia sido considerado o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos “combustíveis e lubrificantes”. Assim, é insubstancial esta infração.

Infração 4 – inerente a retenção e recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$62.793,31, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas de álcool hidratado para contribuintes localizados neste Estado, por deixar de incluir na base de cálculo da substituição tributária o valor relativo a parcela do PIS/COFINS debitados ao destinatário (fls. 53/85).

Acórdão CJF n.º 0041-12/03 decide pela manutenção desta exigência fiscal, em PAF similar, a qual lastra-se no art. 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar 87/96, onde prevê como integrante da base de cálculo, para fins de substituição tributária, “o montante dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, cujo regramento foi repetido literalmente no art. 23, II, “b”, da Lei n.º 7.014/96, bem como estava previsto no Convênio ICMS n.º 105/92, recepcionado pela legislação estadual através do Decreto n.º 1.855/92. Assim, subsiste esta quarta infração.

Do exposto, voto pelo Não Provimento de ambos os Recursos, mantendo a decisão de 1^a instância que julgou o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$141.361,99, após a redução do valor exigido na primeira infração e a insubsistência da terceira infração.

VOTO (VENCEDOR QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO)

Com a devida *venia*, discordo parcialmente do voto do Relator de 1^a Instância, referendado pela Relatora desta 1^a CJF, somente quanto à parte do item 1 e ao item 3, sob Recurso de Ofício.

A parte da primeira infração, que é objeto da minha discordância, refere-se à utilização indevida de crédito fiscal relacionada com frete a preço FOB pago pelo autuado nas aquisições interestaduais de lubrificantes, que monta R\$8.536,87, conforme demonstrativos às fls. 48 a 52, com a retificação apresentada à fl. 213, e o terceiro item se reporta à falta de antecipação do ICMS, no valor de R\$41.227,98, na qualidade de sujeito passivo por substituição, sobre as mesmas operações.

A decisão guerreada se pautou no Acórdão emanado pela Câmara Superior do CONSEF de n.º 0220-21-02, onde se concluiu pelo direito ao crédito dos serviços de transporte nas vendas internas de “combustíveis e lubrificantes”, uma vez que na base de cálculo do imposto substituído já havia sido considerado o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, e nas prestações de transporte vinculado à operações de venda de combustíveis e lubrificantes para outros Estados, onde o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo.

Entendo que a 2^a JJF laborou em equívoco, pois as operações em que se está exigindo o imposto não guardam similitude com àquelas que foram apreciadas na decisão paradigmática.

Primeiro, não se trata de vendas internas de lubrificantes, e segundo, na base de cálculo utilizada pelo remetente, para fim de retenção do imposto por substituição tributária, não estão embutidos os valores referentes às prestações de transporte, até porque desconhecidos do contribuinte substituto.

Diferente de combustíveis, onde o valor do produto para definição da sua base de cálculo é fixado em razão da localização do destinatário da mercadoria, a substituição tributária sobre lubrificantes é calculada considerando o preço praticado pelo contribuinte substituto para as operações, adicionados os valores debitados ao adquirente, inclusive frete e seguro, acrescido de MVA.

Ocorre que, quando o contribuinte substituto desconhece o valor do serviço de transporte, como ocorreu no presente caso, em razão de este ser a preço FOB, e não o inclui na base de cálculo da ST, o Parágrafo único, do art. 357, do RICMS/97, prevê:

Art. 357. [...]

Parágrafo único. Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do

documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, I, "c").

Então, que deveria ter feito o contribuinte autuado?

De posse do valor do frete e demais despesas, como seguro, por exemplo, adicionar sobre este a MVA cabível para o produto “lubrificante”, aplicar a alíquota devida para a operação interna, chegando no imposto devido. Deste, deve ser abatido o ICMS destacado no conhecimento de transporte, cujo crédito é devido - pois neste momento o serviço foi considerado na apuração da base de cálculo da ST - chegando no valor do imposto a recolher por antecipação.

Que fez o contribuinte?

Não antecipou o imposto devido, que é de sua responsabilidade, como dito, e utilizou o crédito fiscal destacado no CRTC (que até é devido), via lançamento no seu livro Registro de Entradas de Mercadorias.

Que fez o autuante?

Calculou o imposto por antecipação, de responsabilidade do contribuinte autuado, que está sendo exigido no item 3, abatendo aí o valor do ICMS destacado no CRTC, e propôs a multa indicada no art. 42, II, “d”, da Lei n.º 7.014/96, e, por já ter considerado o crédito fiscal, glosou aquele lançado no livro REM (parte da infração 1), aplicando a multa prevista no inciso VII, “a”, da mesma Lei.

Poderia o autuante não ter exigido a parcela do item 1, que estou questionando, o que levaria a sua improcedência, e cobrar o imposto antecipado sem descontar o valor do ICMS destacado no CRTC, elevando o montante do item 3, mas este preferiu separar as infrações, ao meu ver corretamente.

A questão se prende no que dispõe o art. 45-A, da Lei n.º 7.014/96, a saber: “*o valor da multa referente a infrações praticadas sem dolo, fraude ou simulação, de que tratam os incisos II (excetuada a hipótese da alínea "d"), VI e VII do art. 42, será reduzido em 100% (cem por cento), se o auto de infração for pago no prazo de 20 (vinte) dias, contado a partir da ciência do contribuinte.*”

Ou seja, fazendo de maneira diversa – cobrando só imposto que deixou de ser antecipado, obviamente, sem o abatimento do ICMS sobre o frete – o contribuinte seria penalizado com a impossibilidade da redução da multa, que mencionei, pois ao englobar as infrações, esta estaria enquadrada na exceção (alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei n.º 7.014/96).

Pelo que expus, concluo que a decisão recorrida merece reforma, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer parte do item 1, no valor de R\$8.536,87, conforme demonstrativo à fl. 213, e a totalidade do item 3.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206930.0010/03-4, lavrado contra **SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$191.126,84**, sendo **R\$175.429,57**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos

moratórios correspondentes, e R\$15.697,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” , “e” e “f” VII, “a”, da referida lei, e demais acréscimos legais homologando-se os valores comprovadamente pagos.

VOTO VENCEDOR QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO: Conselheiros: Ciro Roberto Seifert, Rubens Moutinho dos Santos, Marcos Rogério Lyrio Pimenta, Alberto Nunes Vaz da Silva e Antonio Ferreira de Freitas.

VOTO VENCIDO QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO: Conselheira: Rosa Maria dos Santos Galvão.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

ROSA MARIA DOS SANTOS GALVÃO – RELATORA/VOTO VENCIDO QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO

CIRO ROBERTO SEIFERT –VOTO VENCEDOR QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS