

**A. I. N°** - 232962.0010/05-1  
**AUTUADO** - SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARIA CONCEIÇÃO A. DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 08.11.05

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N.º 0400-02/05**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO COM MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQÜENTES TRIBUTADAS. TRANSPORTE DUTOVIÁRIO DE COMBUSTÍVEIS. O art. 2º do Decreto nº 7.593/99, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, relativo às operações subseqüentes com os combustíveis de que cuida o art. 1º, prevê que o valor do custo dutoviário (serviço de transporte) não integrará a base de cálculo da substituição tributária, e o imposto vinculado “àquela parcela” não será compensado com o ICMS devido por substituição. Por conseguinte, se é vedado o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte no cálculo do imposto devido por substituição tributária, com mais razão será igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do art. 97 do RICMS. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 8/8/05, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas – crédito fiscal referente ao frete dutoviário de combustíveis. Crédito glosado: R\$ 208.480,98. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se explicando que se apropriou extemporaneamente dos créditos relativos ao frete dutoviário e informou este procedimento ao fisco baiano através do Processo nº 051.685/2005-3. Com base nessa comunicação, a fiscalização iniciou um procedimento de forma unilateral, sem que houvesse informação processual da repartição fazendária sobre o suposto crédito indevido, procedendo de imediato à lavratura do Auto de Infração. Argumenta que a apropriação do crédito extemporâneo não provocou prejuízos ao erário estadual, pois em nenhum momento das apurações mensais do ICMS evitou apurar saldo devedor, conforme demonstrativo anexo à peça impugnatória. Sustenta ser legítimo o direito aos créditos relativos aos fretes nas operações internas a preço FOB. Reclama que a glosa do crédito fiscal implica majoração da carga tributária, com indiscutível ilegalidade, haja vista que, nos termos do art. 97, II, do CTN, somente a lei pode estabelecer aumento de tributo. Frisa que, de acordo com o § 1º do citado art. 97, se equipara à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, tornando-o mais oneroso.

A defesa chama a atenção para o fato de que as operações com combustíveis estão sujeitas ao mecanismo da substituição tributária com antecipação do imposto, tendo como base de cálculo o

preço estipulado pelo industrial refinador, na condição de substituto tributário, na qual já foram levadas em conta as despesas com a prestação de serviços de transporte, nos termos do art. 353, § 1º, II, do RICMS/97. Destaca que o Estado, ao estipular a margem de valor agregado (MVA) para os combustíveis, estabelece dois pólos para mensurar a variação percentual: o preço médio utilizado pelo industrial refinador e a média dos preços praticados ao consumidor final no mercado, pelos postos de revenda. Considera que, por isso, todos os custos comerciais existentes ao longo da logística comercial, bem como a margem de lucratividade, desde a saída do combustível da refinaria, passando pela distribuidora, posto de revenda, e, se for o caso, o transportador revendedor retalhista (TRR), já estão inclusos na margem de valor agregado (MVA) mensurada pelo Estado, ou seja, o Estado saciou o seu direito de cobrança do ICMS de todo o segmento comercial de combustíveis, desde a saída do combustível no estabelecimento industrial refinador, até o preço cobrado pelo posto de revenda.

O autuado protesta que a vedação dos créditos fiscais, materializada neste Auto, fere frontalmente o princípio constitucional da não-cumulatividade. Diz que a linha de argumentos disposta em sua defesa encontra respaldo formal em pelo menos quatro decisões do CONSEF, a saber: Acórdãos CJF 0980/01, 0218-11/02 e 0158-11/04, da 1ª Câmara, e Acórdão CJF 0447-12/02, da 2ª Câmara.

Pede que seja determinada a desconstituição da infração.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que o contribuinte comunicou à Secretaria da Fazenda que escriturou em sua escrita fiscal o crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$ 75.569,65, e o Auto de Infração foi lavrado para anular o referido crédito. Explica que se trata de crédito fiscal relativo ao uso do serviço de dutovia prestado pela Petróleo Brasileiro S.A. no transporte de produtos sujeitos à antecipação tributária, que constitui parcela integrante do custo do produto, cujo tratamento é disciplinado pelo Decreto nº 7.593/99. Comenta que, nos termos do art. 512-B do RICMS, para efeito de base de cálculo da antecipação tributária, será levado em conta o valor da operação, acrescido das parcelas transferíveis ou cobradas do destinatário e adicionado do valor resultante da margem de valor agregado determinada pela legislação. Aduz que o art. 97 veda a utilização do crédito fiscal quando a operação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação. Alude a julgamentos anteriores deste Conselho envolvendo outros contribuintes na mesma situação.

## VOTO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 8/8/05, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas (transporte dutoviário de combustíveis).

A defesa alega que as operações com combustíveis estão sujeitas ao mecanismo da substituição tributária com antecipação do imposto, tendo como base de cálculo o preço estipulado pelo industrial refinador, na condição de substituto tributário, na qual já foram levadas em conta as despesas com a prestação de serviços de transporte, nos termos do art. 353, § 1º, II, do RICMS/97. Portanto, ao valer-se do inciso II do § 1º do art. 353, a defesa realça que a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto abrange os valores das prestações de serviços de transporte subseqüentes, na hipótese de ter a mercadoria preço máximo ou único de venda a varejo fixado pelo fabricante, pelo importador ou pela autoridade competente, se os referidos valores estiverem incluídos nesse preço.

O fiscal autuante, por sua vez, dentre outras considerações, depois de explicar que o crédito em questão se refere ao serviço de transporte de produtos sujeitos à antecipação tributária, sendo dito serviço integrante do custo dos referidos produtos, traz à baila o art. 512-B do RICMS, segundo o qual, para efeito de base de cálculo da antecipação tributária, se leva em conta o valor da

operação, acrescido das parcelas transferíveis ou cobradas do destinatário e adicionado do valor resultante da margem de valor agregado determinada pela legislação.

A meu ver, *data venia*, o contribuinte e o fiscal estão falando línguas diversas, sem atentarem objetivamente ao que importa neste caso.

Os argumentos do contribuinte não prosperam por duas razões:

- a) pela redação da parte final do inciso II do § 1º do art. 353, nota-se que a regra destacada aplica-se é quando a mercadoria tem preço máximo ou único de venda a varejo fixado pelo fabricante, pelo importador ou pela autoridade competente, se os valores dos serviços de transporte estiverem incluídos nesse preço máximo ou único;
- b) a regra a que se apegam a defesa diz respeito à base de cálculo da substituição tributária, ao passo que no presente Auto de Infração o que se discute é se o destinatário poderia utilizar o crédito fiscal relativo ao serviço de transporte de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Também não prosperam os argumentos do autuante, pois o art. 512-B do RICMS não se aplica neste caso, igualmente por duas razões:

- a) o art. 512-B diz respeito à base de cálculo da antecipação tributária, e não a crédito fiscal;
- b) além disso, o referido art. 512-B prevê que na base de cálculo do imposto devido por substituição seja levado em conta o valor da operação acrescido das parcelas transferíveis ou cobradas do destinatário – ou seja, os valores do serviço de transporte – e adicionado do valor resultante da margem de valor agregado determinado pela legislação, o que não se aplica na situação em exame, haja vista o disposto no Decreto nº 7.593/99.

Tendo em vista a vedação do crédito prevista no supracitado decreto, cumpre tecer algumas considerações.

O ICMS é um tributo não cumulativo, o que significa dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação ou prestação com o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores.

No caso presente, há uma situação excepcional. Essa excepcionalidade já vem desde o instante da tributação do transporte do combustível. Normalmente, seguir-se-iam as regras dos arts. 61, 357 e 512-B do RICMS, combinados: no cálculo do imposto devido por antecipação relativamente aos combustíveis, deveria ser levado em conta o valor dos combustíveis acrescido do serviço de transporte, mais a margem de valor agregado determinada pela legislação. Se assim fosse, uma vez apurado o débito do imposto, deste seria abatido o tributo de responsabilidade direta do fornecedor dos combustíveis pela operação de saída, bem como o imposto relativo ao serviço de transporte. Esta é a orientação que se extrai do “caput” do art. 357, em harmonia com o art. 512-B, que, em essência, reproduz o teor do art. 61 do RICMS.

Pelo que acabo de expor, a legislação não veda a utilização do crédito fiscal do serviço de transporte de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Pelo contrário, de acordo com a parte final do art. 357, “caput”, o RICMS, com todas as letras, prevê que não somente se abata do débito do imposto devido por substituição tributária a parcela do crédito da mercadoria, como também, “quando for o caso”, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

Pus entre aspas a expressão “quando for o caso” (art. 357, “caput”), para conduzir o raciocínio ao que prevê o Decreto nº 7.593/99, que cuida do tratamento tributário aplicável às operações com óleo diesel e gasolina transportados por dutovias. Esse decreto é composto de três regras. Duas

dessas regras agasalham-se no art. 1º, que diz respeito ao imposto de responsabilidade própria do fornecedor dos combustíveis ao dar saída dos produtos. Fugindo ao critério geral da base de cálculo do ICMS (RICMS, art. 54, I), prevê o Decreto nº 7.593/99, em seu art. 1º, que “a parcela correspondente ao custo dutoviário” [traduzindo: o valor do serviço de transporte] será excluída [melhor dizendo, não será adicionada] da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%”.

Eis, na íntegra, o art. 1º do citado Decreto nº 7.593/99:

“Art. 1º. Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo - ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17% (dezessete por cento).

Parágrafo único. O imposto referente à parcela de que trata o caput deste artigo será recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.”

A finalidade desse art. 1º, ao que me parece, foi evitar que a parcela do serviço de transporte (despesa acessória), ao ser adicionada à base de cálculo da operação (fato principal), fosse tributada à alíquota dos “supérfluos”, como seria normal, já que, em princípio, o acessório tem o mesmo tratamento que se dispensa ao principal (RICMS, art. 54, I).

Até aqui, não se tocou na questão do crédito fiscal. Essa questão vem agora.

Com efeito, o art. 2º do referido decreto, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes com os combustíveis de que cuida o art. 1º, prevê que o valor do custo dutoviário (serviço de transporte) não integrará a base de cálculo da substituição tributária, e o imposto vinculado “àquela parcela” não será compensado com o ICMS devido por substituição:

“Art. 2º. No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído” [sic].

Interpretando-se esse dispositivo, buscando o sentido da expressão “àquela parcela”, pode-se concluir que a “parcela” a que ele se refere deve ser o valor do imposto relativo ao chamado “custo dutoviário”. Pelas regras gerais da substituição tributária, o valor do serviço de transporte deveria integrar a base de cálculo da substituição tributária dos combustíveis. Se assim ocorresse, seria legítimo, sem dúvida, o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte, conforme pretende o autuado. No entanto, como o decreto em tela determinou que o valor do serviço não integrasse a base de cálculo da substituição tributária concernente aos combustíveis (na apuração do débito), entendeu o legislador que o imposto incidente sobre o serviço de transporte também não deveria ser considerado (na apuração do crédito) para ser “compensado com o ICMS substituído”, ou seja, para ser compensado com o débito do imposto, na determinação do ICMS devido por substituição.

Enfim, de acordo com a parte final do art. 2º do Decreto nº 7.593/99, é vedado o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte no cálculo do imposto devido por substituição tributária. Sendo assim, com mais razão será igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do art. 97 do RICMS.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232962.0010/05-1**, lavrado contra **SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 208.480,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN REIS FONTES – JULGADOR