

PROCESSO - A. I. Nº 232962.0010/05-1
RECORRENTE - SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0400-02/05
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 08.06.06

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0194-11/06

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO À 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. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Recurso Voluntário interposto ao Auto de Infração em lide, contra a decisão proferida pela 2ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 8/8/05 acusando indevida utilização de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, não vinculado à operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas – crédito fiscal este referente ao frete dutoviário de combustíveis. Crédito glosado: R\$208.480,98. Multa: 60%.

O autuado defendeu-se, sustentando ser legítimo o direito aos créditos relativos aos fretes nas operações internas a preço FOB. Reclamou 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, e 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.

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. E 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. Conclui que todos os custos existentes ao longo da logística comercial, bem como a margem de lucratividade, os quais vão desde a saída do combustível da refinaria, passando pela distribuidora, posto de revenda, e, se for o caso, o transportador revendedor

retalhista (TRR), estão inclusos na margem de valor agregado (MVA) estipulada pelo Estado, assim o mesmo saciou o seu direito de cobrança do ICMS em todo o segmento comercial por que passou o combustível.

O fiscal autuante informou que o contribuinte comunicou à Secretaria da Fazenda a utilização do crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$75.569,65, e o Auto de Infração foi lavrado para anular o referido crédito. Menciona o disciplinamento dado pelo Decreto nº 7.593/99, e que nos termos do art. 512-B do RICMS, na 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. Destaca o art. 97 RICMS/BA, o qual veda a utilização do crédito fiscal quando a operação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação.

Em sede de apreciação, os ilustres julgadores compilam as bases apresentadas pela defesa, e a argumentação dos autuantes, e concluem *a priori*, que o contribuinte e o fiscal estão falando línguas diversas, sem atentarem objetivamente ao que importa neste caso.

Indicam os argumentos falhos do contribuinte:

- a) na redação da parte final do inciso II do § 1º do art. 353, nota-se que a regra aplica-se 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;
- b) a defesa se apegua 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.

E os argumentos também falhos 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) ainda, 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.

Considerando a vedação do crédito prevista no supracitado decreto, tecem os i. julgadores os seguintes comentários:

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

Destaca a ilustre JJF a excepcionalidade observada desde o instante da tributação do transporte do combustível. Normalmente, se seguiriam as regras dos arts. 61, 357 e 512-B do RICMS, combinadas: -no cálculo do imposto devido por antecipação relativamente aos combustíveis, deveria ser levado em conta o valor destes, acrescido do serviço de transporte, mais a margem de valor agregado determinada pela legislação. Assim, uma vez apurado o débito do imposto, deste seria abatido o tributo de responsabilidade direta do fornecedor dos combustíveis nas operações de saídas, bem como o imposto relativo aos serviços de transportes. 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.

Entendem que a legislação não veda a utilização do crédito fiscal do serviço de transporte de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Ao 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.

Citam novamente o 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.

E analiticamente expõem os senhores julgadores, que referido Decreto é composto de três regras. Duas delas 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 (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%”.

Cita a ilustre JJF a íntegra do art. 1º do citado Decreto nº 7.593/99, emitindo Parecer quanto a finalidade do mesmo, de 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).

E a questão seguinte, relativa ao crédito fiscal, dizem os i.julgadores que o art. 2º do referido decreto, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS na 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.

Aduzem poder-se concluir que a “parcela” referida 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 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.

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

E julgam pela Procedência do Auto de Infração.

Em sede de Recurso Voluntário apresentado por representante legal, o recorrente, preliminarmente, lavra por contestar a Decisão julgada pela 2ª JJF.

Defende que as aquisições à Petrobrás enquadram-se no regime de substituição tributária, com antecipação do imposto e tendo por base de cálculo do ICMS o preço estipulado pelo industrial refinador, na condição de contribuinte substituto, já tendo sido agregados à base de cálculo, conforme art. 353, § 1º, inciso II do RICMS/BA, a prestação dos serviços de transportes.

E que todos custos envolvidos, desde a saída dos produtos da refinaria até o posto de revenda, e sendo o caso, o de transporte também, já estão inclusos no MVA, e que negar o crédito agride o princípio da não-cumulatividade e que a expropriação do crédito não carrou prejuízos ao Fisco.

Afirma o recorrente que apesar da interpretação literal do art. 2º decreto nº 7593/99, bem como dos artigos 97, IV, “b” e art. 94, II do RICMS/BA, pela vedação da utilização do crédito fiscal, o entendimento sistematizado neste CONSEF é de que o frete é um componente de custo já levado em consideração no cálculo do imposto, e em decorrência é devido ou correto o crédito do ICMS na conta-corrente fiscal do contribuinte que absorveu o ônus tributário, evitando-se assim a bi-tributação.

Novamente afirma o recorrente o não prejuízo ao erário baiano, já que não houve a falta de recolhimento do imposto.

Solicitou ao final, para o caso de não serem ultrapassadas suas razões de defesa, seja aplicada penalidade de valor fixo, dado em sua conduta não ter-se valido de dolo, fraude ou dissimulação.

Presentes aos autos, d. procuradora da PGE/PROFIS dra. Manuela Tapioca de Rezende Maia, observa que o Decreto nº 7593/99 que dispõe acerca do tratamento tributário estendido às operações em dutovias com óleo diesel e com gasolina, foge ao critério geral adotado pelo ICMS, dado que em seu art. 2º, veda expressamente que o valor da parcela correspondente ao transporte dutoviário, seja abatida do cálculo da substituição tributária, vedando também que o imposto a ela vinculado seja compensado com o ICMS devido a título de substituição tributária.

Conclui a d. procuradora, permanecer válida a norma e aplicável à espécie, do art. 97 do RICMS/BA, a qual veda o crédito para compensação com o débito de operações anteriores, quando a operação houver sido realizada com pagamento do imposto por antecipação, sendo esse também o entendimento do E.Conselho.

Abordando o pleito do recorrente, transcreve a i. doutora o artigo 159, incisos I a IV do § 1º do RPAF/99, dizendo que a análise de tal requerimento é atribuição da Câmara Superior do CONSEF, desde que tal pleito seja fundamentado dentro de uma das hipóteses contidas nos citados incisos I a IV do referido artigo. E que esse requerimento deve vir adicionado das devidas provas, já que à primeira vista dos elementos constantes dos autos, a conduta do recorrente não denota adequação a nenhuma das hipóteses ali citadas.

Opina a i. procuradora pelo Não Provimento ao Recurso Voluntário.

VOTO

Contrariamente ao critério geral da base de cálculo do ICMS (RICMS, art. 54, I), observo da leitura do Decreto nº 7.593/99, em seu art. 1º relata que a parcela correspondente ao custo dutoviário (valor do serviço de transporte) será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%, e recolhida até o dia 09 do mês subsequente.

O cerne da questão fiscal, discutida neste PAF, está localizada e encontra paradeiro, na redação ao final do art. 2º do Decreto nº 7.593/99, ao estipular a vedação ao abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte, no cálculo do imposto devido por substituição tributária. Desta mesma forma, será igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do art. 97 do RICMS.

A seguir, estipulações relevantes do Decreto nº 7593/99, as quais solidificam o entendimento desta questão, acerca do fato de que na substituição tributária em exame, não é alcançado ou vinculado o custo do transporte dutoviário:

Art.1º. “..saídas internas de gasolina, através dutovias, o custo desse transporte fixado pela Agência Nacional de Petróleo- ANP, será excluído da base de cálculo da obrigação própria, e apurado o imposto em separado à alíquota de 17%”:

Art. 2º. “..no cálculo do imposto devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes com as mercadorias citadas no artigo anterior, o valor do custo dutoviário não

integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela, não será compensado com o ICMS substituído”.

Ao pleito encaminhado pelo recorrente, quanto à transformação do lançamento em multa, também não vejo superação das condicionantes, ou não encontro guarida para o mesmo, em virtude de não observar presente a fruição de nenhuma das características ou hipóteses arroladas pelo RPAF/99.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232962.0010/05-1, lavrado contra **SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 18 de maio de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – ELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS