

PROCESSO - A. I. Nº 269274.0602/05-6
RECORRENTE - NORSA REFRIGERANTES LTDA. (COCA-COLA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0390-02/05
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 20/11/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0411-12/06

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. Modificada a Decisão recorrida. Comprovado nos autos se tratar de transporte de carga própria. O autuado ao proceder à venda de mercadorias de produção própria ou adquiridas de terceiros, com imposto recolhido através do regime de substituição tributária, destaca nas notas fiscais a parcela do transporte dos produtos até o estabelecimento dos adquirentes das mercadorias. Ressalte-se, que Regime Especial concedido pela Administração Tributária, norma complementar, nos termos do art. 100, I, do CTN, considerou que 91,34% das operações se referem a saídas interestaduais e intermunicipais, sendo assegurado o crédito fiscal nesta proporção, em relação aos insumos aplicados na frota própria (combustíveis e lubrificantes). Todavia, em relação aos períodos anteriores a concessão do Regime Especial, os créditos deverão ser quantificados levando em consideração o histórico do contribuinte a ser apurado em sua escrita fiscal. Nula, portanto, a exigência fiscal, relativamente aos períodos anteriores ao Regime Especial. Quanto ao exercício de 2003, inaplicável a norma regulamentar inserida no art. 1º, § 7º, do RICMS/BA. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário através do qual o contribuinte impugna a Decisão de 1º grau, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe. Na peça de lançamento foram imputados ao contribuinte a seguintes acusações:

1. Falta de estorno de crédito fiscal referente às entradas de mercadorias utilizadas na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual. Período: 11/2002 a 06/2003. Valor do débito: R\$ 22.274,29. Demonstrativos fls. 09 a 21.
2. Deixou de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas. Período: 01/2003 a 12/2004. Valor do débito: R\$ 85.526,31. Demonstrativos fls. 09 a 21.

Ao decidir a lide fiscal, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal exarou o voto a seguir transcrito:

“Na análise das peças processuais, verifica-se que as duas infrações imputadas ao autuado se referem a falta de estorno do crédito fiscal, referentes às entradas de mercadorias utilizadas na prestação do serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

Na infração 01, a exigência fiscal se refere a estorno de crédito fiscal relativo ao período de novembro de 2002 a junho de 2003, sendo que o estorno concerne a: 1) 42,29% de cada parcela que corresponde a 91,34% da proporção entre as saídas sem débito do ICMS e o total de saídas sujeitas à tributação do ICMS sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal, relativa as aquisições de combustíveis do período de 08/2001 a 08/2002 que foi lançado pelo contribuinte em 06 parcelas a partir de 01/2003. 2) 91,34% da proporção mensal das saídas sem débito do imposto com relação ao total das saídas sujeitas ao imposto sobre serviço de transporte, calculado sobre o crédito do período de 09/2002 a /12/2002 estornado mensalmente.

Já a infração 02 também é decorrente da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, porém, o fulcro da autuação é de que como a partir de 01/2003 houve a dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, o contribuinte não poderia utilizar o crédito fiscal das aquisições anteriores, sendo estornado o crédito fiscal lançado na sua escrita fiscal, conforme disposto no § 7º do artigo 1º do RICMS/97.

Consta nos autos que o contribuinte solicitou e obteve regime especial conforme Parecer GECOT 2.850/2002 para utilização de crédito presumido equivalente a 91,34% do total do crédito relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou locados, para entrega de mercadorias aos seus clientes, fora dos domicílios tributários dos estabelecimentos da empresa.

Na defesa fiscal, foi argüido pelo sujeito passivo que não presta serviço de transporte mas tão-somente transporte de carga própria, com vistas a desempenhar sua própria atividade-fim (comercialização de seus produtos), a qual exige a assunção de entrega dos bens no domicílio do comprador, e aduz que somente estaria obrigado a estornar ou anular os créditos fiscais se estivesse enquadrada como empresa de serviço de transporte, e por isso não seria aplicável as disposições contidas nos artigos 1º, § 7º, e 100, do RICMS/97.

Reza § 7º do artigo 1º do RICMS/97: “Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”

Enquanto que o artigo 100:

“O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

1 – forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

§ 7º. Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagens, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados”.

O direito ao crédito fiscal incidente na aquisição do combustível utilizado na prestação do serviço de transporte de carga intermunicipal ou interestadual, está previsto no art. 93, I, “f” do RICMS/97.

No caso em apreciação, existe evidência de que o estabelecimento possui frota própria para transporte das mercadorias vendidas aos seus clientes, haja vista que foi concedido regime especial para apropriação de créditos fiscais de combustíveis. Desse modo, possuindo veículos de transporte de cargas é devido o crédito referente aos combustíveis, limitado ao percentual de 91,34%, conforme Parecer GECOT 2.850/2002, devendo, no entanto, efetuar o estorno proporcional sobre as operações subseqüentes não tributadas pelo ICMS.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

No Recurso Voluntário o contribuinte reiterou os termos de sua defesa administrativa, sustentando, em síntese que se dedica à fabricação, à comercialização, à distribuição, à importação e à exportação de gêneros alimentícios e bebidas em geral. Disse que na consecução dos seus objetivos sociais, o estabelecimento realiza a atividade de transporte de suas mercadorias, adquirindo para tanto lubrificantes e combustíveis, usualmente denominados de “insumos”, onde paga o ICMS juntamente com o preço do produto destacado na nota fiscal, registrando este imposto como crédito fiscal e utilizando 91,34% do total do crédito, para compensação com débito desse mesmo imposto por ocasião das saídas dos produtos que comercializa, nos termos do Parecer GECOT nº /2002.

Ao impugnar a 1ª infração teceu considerações a seguir apresentadas.

A infração em tela decorre da suposta ausência de estorno do crédito fiscal referente às entradas de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual sem débito de ICMS. Ocorre que o recorrente argumenta que não presta serviço de transporte, mas tão-somente transporta carga própria, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não cumulatividade, lhe é assegurado o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, por se tratar de insumos que integram a sua cadeia produtiva. Citou doutrina e jurisprudência para embasar seu entendimento.

Aduziu que o agente fiscal incorreu em erro ao estabelecer a tributação do serviço de transporte de carga própria como pressuposto do direito do recorrente de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, já que, no caso em apreço, serviço não há. Afirmou que outro equívoco cometido pelo i. Fiscal foi considerar que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária “para frente” estão desoneradas do ICMS, não permitindo, por conseguinte, crédito nas operações futuras e voltou a salientar que o autuado transporta carga própria, com vistas a desempenhar sua própria atividade-fim (comercialização de seus produtos), a qual exige a assunção da entrega dos bens no domicílio do comprador.

No caso em apreço, volta a sustentar que se deve garantir à Recorrente o direito de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, pois, do contrário, estar-se-á admitindo a tão indesejada superposição de tributos, na medida em que o produto final estará sendo onerado pelo ICMS pago em fase anterior, por força da substituição tributária, bem como pelo ICMS pago sobre os seus insumos.

Frisou, inclusive, que este direito já fora garantido ao recorrente pelo Parecer GECOT nº 3850/2002, da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Tendo em vista que 91,34% das operações de transporte de carga própria realizadas pelo recorrente são destinadas a outros Municípios e Estados, o referido Parecer lhe conferiu o direito de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes na mesma proporção. Assim, considerando o recorrente vem cumprindo à risca a resposta dada pelo referido Parecer, argumentou que não pode ser penalizada por esta conduta, estando exonerada do pagamento do tributo, que se considera não devido, nos termos do artigo 65, do Decreto Estadual nº 7.629/1999 (RPAF).

Esclareceu que a fundamentação da autuação se baseia no artigo 100, inciso I e § 1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, bem como no art. 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, os quais transcreveu. Todavia, ressaltou que os dispositivos mencionados como enquadramento

legal da suposta infração cometida pelo recorrente, tratam exclusivamente da exigência de que o contribuinte estorne ou anule o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de **operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada**. Entende que da simples leitura dos dispositivos em questão resta claro não está a atividade exercida pelo recorrente enquadrada em nenhuma das hipóteses do artigo 100, inciso I e parágrafo 1º, do RICMS/BA.

Ressaltou que somente na hipótese das operações de venda de mercadorias realizadas pelo recorrente fossem isentas ou não tributadas é que ela estaria obrigada a estornar ou anular os créditos decorrentes das entradas de insumos destas mercadorias, o que inclui os combustíveis e lubrificantes utilizados para o seu transporte. O equívoco da presente autuação foi ter classificado as operações de comercialização de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária “para frente” como operações não-tributadas, o que não procede.

Nesse contexto, requereu a improcedência da infração 1.

Quanto à infração 2, afirma que a infração em tela decorre da suposta ausência de estorno do crédito fiscal referente às entradas de mercadorias utilizadas na prestação de serviço de transporte **intermunicipal e interestadual isenta** de ICMS. Nesta situação todo o crédito apropriado foi estornado, com arrimo no entendimento de que a partir de janeiro de 2003, a legislação do ICMS estabeleceu a dispensa de pagamento em relação às prestações internas de serviço de transporte de carga.

O contribuinte também contesta este item, sustentando que a autuação baseia-se nos artigos 1º, § 7º e 100, inciso I e §1º, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Consoante já salientado acima, o recorrente reafirma que não presta serviço de transporte, mas tão-somente transporta carga própria, com vistas a desempenhar sua própria atividade-fim (comercialização de seus produtos), a qual exige a assunção da entrega dos bens no domicílio do comprador. Reitera os termos da defesa, por entender ter direito à apropriação dos créditos fiscais dos insumos que integram a sua cadeia produtiva, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Ademais ressaltou que só lançou créditos fiscais pertinentes às operações destinadas a outros Municípios e Estados, nos termos do Parecer GECOT nº 3850/2002 da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Ao final, requereu o recorrente a reforma da Decisão de 1º grau, para julgar improcedente o Auto de Infração nº 269274.0602/05-6, e, por conseguinte, o reconhecimento da inexistência do suposto crédito tributário, pelo motivo supra aduzidos.

A Procuradoria Estadual, através do Dr. Fernando Telles, opinou pelo Provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista o contribuinte ter sido autorizado, através de Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda, a aproveitar, por período de apuração do imposto, 91,34% do total de crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou locados para entrega de mercadorias a seus clientes, fora dos domicílios tributários dos referidos estabelecimentos. Afirmou que o referido regime equivale a uma norma complementar, nos termos do regramento previsto no art. 100, I, do CTN. Disse que a Decisão favorável à pretensão do contribuinte data de 10.10.2002, momento a partir do qual faz jus ao regime especial nos moldes dos condicionamentos citados. Todavia, antes daquela data, ressaltou que não surge como devida a utilização de percentual de 91,34% de crédito incidente sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, devendo ser buscado, em históricos fiscais próprios, o quantum de crédito faria jus o recorrente em razão dos seus gastos com a aquisição de insumos efetivamente utilizados na entrega intermunicipal e interestadual de mercadorias. Assim, conclui o Parecer, se manifestando pelo provimento recursal no concernente à infração 1, “b” e Infração 2 e pela anulação da infração 1, “a”, tendo em vista que o autuante não poderia desconsiderar a verdade material das aquisições de combustíveis e lubrificantes.

Em despacho exarado à fl. 329, o Procurador. Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, discordou em parte do Parecer acima mencionado, em relação ao item 1 do lançamento, opinando pela manutenção da autuação, em virtude de não haver autorização para o contribuinte promover ao aproveitamento do crédito na forma realizada. Destacou que eventuais créditos dos períodos anteriores ao regime especial deveriam ser apurados pelo contribuinte com base em sua escrita fiscal e pelo regime normal, com posterior pedido de reconhecimento à autoridade fazendária competente.

VOTO

Acompanho o entendimento exarado no 1º Parecer da Procuradoria Estadual, da lavra do Dr. Fernando Telles. Não resta dúvida que a empresa autuada ao proceder vendas de seus produtos, tributados normalmente ou já antecipados pelo regime de substituição tributária, cobra de seus clientes o “frete” relacionado à entrega das mercadorias que comercializa, envolvendo bens de produção própria ou produtos adquiridos de terceiros. Em verdade o recorrente transporta carga própria, cobrando de seus clientes o custo da entrega das mercadorias, parcela acessória das operações de vendas de produtos, que constituem objeto principal de sua atividade empresarial.

Em consequência das operações acima descritas, apropria os créditos vinculados aos insumos utilizados em sua frota própria, a saber, combustíveis e lubrificantes. É importante frisar que fase de tributação encerrada diz respeito às mercadorias, que, entretanto, são tributadas, através do regime de substituição tributária, não se podendo enquadrá-las no conceito de mercadorias não tributadas, para fins da aplicação do art. 100, I, § 1º, visando à subsunção do caso à regra do estorno proporcional de créditos fiscais. A norma em questão só tem aplicabilidade em relação às mercadorias isentas e não tributadas, excluindo-se deste último conceito, as mercadorias sujeitas ao regime de antecipação / substituição tributária, pois sobre as mesmas incide o ICMS, em sistemática de apuração e recolhimento distintos, deslocando-se a incidência de toda a cadeia de circulação para uma única fase. Mas essa circunstância não retira a condição de mercadorias tributadas, aos produtos enquadrados naquele regime específico, para fins de aplicação das regras pertinentes ao crédito fiscal, em relação aos insumos aplicados na atividade comercial e industrial.

Ademais, a Administração Tributária, através de Regime Especial (doc. fls. 23/25), concedido pela Secretaria da Fazenda, reconheceu o direito do contribuinte em aproveitar, por período de apuração do imposto, 91,34% do total de créditos fiscais relativos ao ICMS, incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios ou locados para entrega de mercadorias a seus clientes, fora dos domicílios tributários dos referidos estabelecimentos. Em conformidade com o entendimento da PGE/PROFIS este regime equivale a uma norma complementar, nos termos do regramento previsto no art. 100, I, do CTN. Este direito foi assegurado a partir do mês de outubro de 2002.

Todavia, antes daquela data, não surge como devida a utilização de percentual de 91,34% de crédito incidente sobre as aquisições de combustíveis e lubrificantes, devendo ser buscado, em históricos fiscais do contribuinte, o quantum de crédito faria jus o recorrente em razão dos seus gastos com a aquisição de insumos efetivamente utilizados na entrega intermunicipal e interestadual de mercadorias. Assim, deve ser dado provimento recursal no concernente à infração 1, “b” e Infração 2 e pela anulação da infração 1, “a”, tendo em vista que o autuante não poderia desconsiderar a verdade material das aquisições de combustíveis e lubrificantes, e os créditos fiscais decorrentes, pois as saídas subseqüentes são tributadas pelo ICMS, seja através do regime normal ou por via do regime de substituição tributária. Não há que se falar, portanto, no caso em exame, em serviço de transporte dissociado da operação de vendas de mercadorias, pois o contribuinte, conforme restou provado nos autos, promove vendas e correspondente entrega

dos seus produtos, cobrando de seus clientes a parcela referente ao custo de entrega dos bens comercializados.

Também inaplicáveis à situação em exame as regras esculpidas no art. 1º, § 7º, do RICMS/97, em relação às operações verificadas a partir do exercício de 2003.

Considerando o acima exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTES** as infrações 1.b e 2, e **NULA** a infração 1.a referentes ao Auto de Infração nº 269274.0602/05-6, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA. (COCA-COLA)**. A parcela anulada corresponde aos créditos do período de agosto de 2001 a agosto de 2002, lançados pelo contribuinte em seis parcelas a partir de janeiro de 2003, totalizando o montante de R\$19.253,72, de acordo com o Demonstrativo inserido à fl. 10 dos autos.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS