

A. I. Nº - 206960.0015/14-7
AUTUADO - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
AUTUANTE - JUAREZ ANDRADE CARVALHO
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19.10.2016

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0102-06/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (ÓLEO DIESEL) MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É legítima a utilização de crédito fiscal relativo a serviços de transporte interestadual decorrente da aquisição de óleo diesel para ser consumido efetivamente na prestação de serviço de transportes. Revistos os cálculos. Exigência subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/09/2014, exige ICMS no valor de R\$57.876,34, e multa de 60%, em razão de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal. Lançou indevidamente nos livros fiscais próprios (EFD), créditos fiscais decorrentes de aquisição de óleo diesel em Postos de Combustíveis, sem o destaque do ICMS nas notas fiscais, a título de: - COMBUSTÍVEL CONSUMO FROTA C/CREDITO – FRETE (RECUPERA ICMS) – (INATIVO) FRETE COM RECUPERAÇÃO DE IMPOSTOS.

A sociedade empresária, por meio do seu advogado, ingressa com defesa, fls. 71 a 80, e em preliminar invoca a tempestividade de sua peça defensiva. No mérito relata que adquiriu óleo diesel dentro do Estado da Bahia, diretamente de Postos Revendedores de Combustíveis, na condição de consumidor final, com o objetivo de abastecer caminhões de sua frota para transporte de mercadorias. Assim, em virtude de o óleo diesel estar submetido ao regime de substituição tributária, cujo recolhimento e responsabilidade tributária é concentrado na Refinaria de Petróleo, as referidas operações de venda de óleo diesel para o ora impugnante teriam ocorrido sem o destaque do ICMS, sendo impeditivo, pois, para o creditamento glosado. Todavia assevera que a presente autuação não deve prosperar, pelas seguintes razões:

1. Ao realizar o transporte das mercadorias, por ela vendidas, através dos caminhões de sua frota, a impugnante presta verdadeiro serviço de transporte, equiparando-se assim aos transportadores, contribuintes de ICMS aos quais é permitido o aproveitamento dos créditos de ICMS, decorrentes das compras de combustíveis para consumo de sua frota.
2. Instada a se pronunciar sobre essa situação concreta, creditamento decorrente das aquisições de óleo diesel para consumo próprio de sua frota, a SEFAZ/BA., já se manifestou em duas oportunidades, ambas de forma favorável à ora impugnante, ratificando o direito ao crédito.

Processo nº 132810/2006-0: Parecer à Consulta (conjunto documental 04) formulada pela ora Impugnante, ainda sob a denominação da SATÉLITE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A., (conjunto documental 05);

Processo nº 206844.0206/10-3: Infração 01 do auto de infração lavrado pela SEFAZ/BA contra a ora Impugnante pelos mesmos fatos (conjunto documental 06).

Ingressa nas razões de mérito quando aduz que os créditos glosados pela fiscalização no Auto de Infração em epígrafe, referem-se todos eles a notas fiscais de venda de óleo diesel, no período de janeiro/2011 a dezembro/2012, de postos revendedores à distribuidora ora Impugnante, esta na

condição de consumidora final, para utilização em sua frota no transporte dos combustíveis por ela vendidos.

Desse modo, o fundamento da autuação, como relatado acima, deriva do fato de que não há destaque do ICMS nas referidas notas fiscais de aquisição do óleo diesel, o que por si só justificaria a glosa dos créditos.

Salienta todavia, que a distribuidora de combustíveis ou qualquer outra comerciante, quando se responsabiliza pelo transporte das mercadorias por ela vendidas, está também prestando intrinsecamente um serviço de transporte. Esse serviço de transporte, ou frete, por sua vez, compõe a base de cálculo (presumida ou efetiva) do imposto incidente sobre as suas operações de venda, restando clara, portanto, sua submissão/tributação pelo imposto estadual.

Diante disso, entende justo e lógico que seja permitido ao vendedor-transportador se creditar do ônus tributário incidente sobre os insumos necessários ao desenvolvimento do aludido serviço de transporte, à guisa do que prevê o princípio da não-cumulatividade do ICMS, esculpido no art. 155, § 2º, I, da CF/1988 e no art. 19 da Lei Complementar nº 87/1996, os quais transcreve.

Ademais, um dos principais insumos necessários à prestação do serviço de transporte é justamente o combustível consumido pelos caminhões, cujas operações estão submetidas ao regime de substituição tributária, pelo qual o ICMS é concentrado na Refinaria (nos casos dos combustíveis derivados de petróleo) e na distribuidora (no caso de álcool hidratado) e não há ICMS destacado nas vendas realizadas pelos postos revendedores, visto que o ICMS já foi antecipado pelos dois agentes citados.

Assim entende que os adquirentes desses combustíveis para utilização na frota própria de transporte das mercadorias vendidas podem se creditar do imposto antecipado incidente sobre essas aquisições, consoante art. 93, I, “f” do RICMS/97 e art. 309, I, “c” do RICMS/2012.

Portanto, exigir o destaque do imposto na nota fiscal de aquisição, oriunda dos postos revendedores, significaria tornar letra morta esses dispositivos regulamentares, que asseguram o direito ao crédito das aquisições de combustíveis.

Informa que diante do risco de sofrer qualquer questionamento quanto a este crédito, ainda em 2006, a Satélite Distribuidora de Petróleo S/A., incorporada pela impugnante apresentou Consulta à DITRI – Diretoria de Tributação desta SEFAZ, questionando “*se é correto o entendimento de que o óleo diesel e os pneus adquiridos pela Consulente e utilizados em sua frota pesada, no transporte de mercadorias que comercializa, confere a ela o direito ao crédito de ICMS, para fins de compensação [...]*”.

Em resposta a tal Consulta, obteve ser legítimo o seu direito ao aproveitamento do crédito de ICMS, decorrente das aquisições de óleo diesel para abastecimento de sua frota própria no transporte de mercadorias vendidas, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. É que a rigor, as prestações de serviço de transporte são efetuadas por empresas especializadas no transporte de cargas; entretanto, ao realizar a entrega de mercadorias previamente vendidas a preço CIF ou FOB, em operações intermunicipais ou interestaduais, está o contribuinte desempenhando, além do papel de comerciante, o de prestador de serviço de transporte.

Conclui que com razão o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Demonstra que no Auto de Infração nº 206844.0206/10-3, contra si mesmo lavrado em 2010, o julgamento pelo CONSEF foi no sentido da improcedência da suposta infração, pelas mesmas razões fáticas, as quais expõe.

Por último, registra a ocorrência de um equívoco fático na autuação, que, no cálculo do imposto supostamente devido e multa respectiva, considerou supostos créditos decorrentes das Notas Fiscais de aquisição nºs 001.440, 001.450 000.326 e 000.916, entretanto somente emitidas e com créditos aproveitado no mês de fevereiro de 2013, ou seja, após o período objeto da presente

fiscalização, (janeiro/2011 a dezembro/2012), consoante se comprova também no Livro de Registro de Entradas do mês de fevereiro/2013 (conjunto documental 09).

Requer a improcedência do Auto de Infração, e subsidiariamente seja ajustada a base de cálculo para excluir o valor correspondente às notas fiscais acima apontada.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 150 a 156, e ressalta que o Parecer da DITRI, Processo nº 132810-2006-0, fls. 116 a 118, enfatiza que o contribuinte tem direito ao crédito nas aquisições de combustíveis utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, desde que proceda nos termos do art. 646, inciso II do RICMS/BA, ou seja, com a ressalva de que o frete foi incluído no preço da mercadoria, ou seja, a preço CIF. Mas em relação à prestação de serviços de transporte intermunicipal de cargas, ressalta que não se aplica o mesmo tratamento dispensado ao transporte interestadual, tendo em vista que, em conformidade com as disposições do RICMS/BA, em seu artigo 1º, § 7º, estas prestações estão dispensadas do lançamento e do pagamento do imposto incidente, portanto são prestações desoneradas do ICMS, com vedação de crédito.

O autuante depreende do Parecer da DITRI, é que o autuado somente teria direito ao crédito do imposto decorrente de aquisição de combustíveis para utilização no transporte de cargas, se procedesse nos termos do art. 646, inciso II do RICMS/BA. Outrossim, o autuado não cumpre em sua totalidade o que determina em suas alíneas o art. 646, inciso II do RICMS/BA, explicitado no Parecer DITRI, fls. 116 a 118, o que implica no impedimento da utilização do referido crédito pela mesma. Para comprovar de que o autuado não procedeu conforme a legislação apontada, anexa algumas cópias de Notas Fiscais Eletrônicas, a título de exemplo, às fls. 157 a 164, bem como CD gravado com todas as NF-es de vendas no período da autuação, fl. 165, com as respectivas chaves para que possam ser visualizadas por meio do Portal de Nota Fiscal Eletrônica. Destaca que como a autuação abrange também o exercício de 2012, a partir de março deste ano, o RICMS vigente é o aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Como prova de que o autuado não procedeu conforme determina este dispositivo regulamentar, anexa a esta informação fiscal algumas cópias de Notas Fiscais eletrônicas, a título de exemplo, fls. 157 a 164 do PAF, bem como CD gravado em todas as notas fiscais de vendas no período da autuação, fl. 165, com as respectivas chaves para que possam ser visualizadas através do Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

Portanto o autuado não tem direito ao crédito previsto nos Art. 93, I, "f" do RICMS/1997 (Decreto nº 6.284/1997) e Art. 309, I, "c", do RICMS/2012.

Ademais, no período da autuação, exercícios de 2011 e de 2012, a empresa realizou operações de vendas dentro do próprio município de Itabuna, conforme relação com 1029 Notas Fiscais de Saídas, gravadas em CD anexo, fl. 165 do PAF. Também estão sendo anexadas cópias de Notas Fiscais (DANFES), fls. 166 a 170 do PAF, como exemplo e comprovação de que o autuado realizou operações intramunicipal de vendas, transportou a mercadoria e utilizou indevidamente o crédito das aquisições de óleo diesel usado neste transporte dentro do município, sabendo que a legislação tributária pertinente, não permite a utilização deste crédito. Sendo assim, mesmo que o autuado tivesse direito a crédito, este seria proporcional. O autuado teria que estornar os créditos referentes ao óleo diesel consumido no transporte de mercadorias dentro do seu município de Jequié.

Quanto ao item 1.2 Processo nº 206844.206/10-3, infração 01 do Auto de infração lavrado pela SEFAZ BA, contra a ora impugnante, pelos mesmos fatos, conforme o julgado da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, fls. 105 a 120, discorda das argumentações do relator, em seu voto, quando se refere à impossibilidade da utilização proporcional do crédito fiscal, porque só poderia ser apurada em "momento posterior, na operação de saída". O que ocorre na verdade é que os veículos são abastecidos de óleo diesel antes ou depois de carregarem os produtos a serem transportados, e a empresa sabe e deve controlar os itinerários de cada veículo, se o deslocamento é intramunicipal, intermunicipal ou interestadual, fato comprovado pelas Notas

Fiscais de Saídas. Assim, ciente do itinerário sabe a distância a ser percorrida em quilometro, e também o consumo médio de óleo diesel por quilometro rodado. Então poderia calcular a proporcionalidade do crédito a que teria direito, com um acompanhamento através de simples planilha. Não faz e utiliza crédito de operações em que é vedada a utilização do crédito.

Reconhece que ocorreu, por equívoco, a inclusão de Notas Fiscais de entradas do mês de fevereiro/2013, de nºs 001.440, 001.450, 000.326, 000916 e 828. Refez a autuação e apresenta nova planilha de levantamento do débito, fls. 171 a 174, reduzindo o valor total do mês de dezembro/2012 para R\$1.707,99 e o total geral do débito para o valor de R\$55.136,20.

Pede a procedência da autuação, considerando os valores apresentados na nova planilha.

O PAF foi diligenciado à inspetoria de origem, para que o autuante adotasse as seguintes providências: (fls. 177).

1. Intimasse a sociedade empresária a apresentar o controle de Quilometragem – ou seja, quantos Kms foram percorridos nas operações desoneradas do ICMS versus as operações com direito ao crédito (ou seja, as operações interestaduais tributadas).
2. Assim, que fosse verificada a Quilometragem percorrida pelo autuado, em cada período de apuração, nas saídas em que efetivamente foi utilizado veículo próprio, para que deste universo, seja identificado as que ocorreram com incidência do ICMS. O percentual obtido da relação entre QUILOMETRAGEM NAS SAÍDAS TRIBUTADAS/QUILOMETRAGEM DAS SAÍDAS TOTAIS deve ser aplicado sobre o valor dos créditos fiscais nas aquisições de óleo diesel para cálculo do valor que a empresa tem direito de apropriação.

Caso ocorressem modificações no levantamento originário, foi solicitado a elaboração de novos demonstrativos, inclusive o de débito, devendo ser entregues ao contribuinte, com a concessão do prazo de 60 (sessenta) dias para que pudesse se manifestar.

O autuante, diligentemente, intimou a empresa a apresentar, em forma de planilhas, as informações de controle de quilometragem percorridos, nas operações desoneradas do ICMS, versus as operações com direito ao crédito, ou seja, as operações interestaduais tributadas, efetuadas com frota própria, e os valores dos créditos fiscais apropriados nas aquisições de óleo diesel.

Salienta que procedeu em conformidade com o que foi solicitado pela Junta de Julgamento Fiscal, e pelo resultado obtido nesses cálculos, a empresa teria direito a apropriar-se de R\$23,47 no mês de dezembro/2012. O valor histórico do Auto de Infração passou a ser de R\$57.852,87 (anexo 7);

O sujeito passivo manifesta-se fls. 194 a 196, e alerta para o fato de que o novo cálculo do Auto de Infração foi feito sem levar em consideração as alterações no valor histórico já realizadas por meio da Informação Fiscal de novembro/2014, que resultou em significativa mudança no valor histórico do débito em várias competências, sendo a principal no mês de dezembro/2012. Assim, após ajustes para a proporcionalidade e os creditamentos a que faz jus, deve o Auto de Infração passar para o valor de R\$55.112,73, consoante demonstrativo de fl. 195.

O autuante concorda com as razões da defesa e conclui que o Auto de Infração deve passar para o valor de R\$55.112,73 e apresenta um novo demonstrativo de débito na fl. 215.

VOTO

Preliminarmente verifico que a infração encontra-se devidamente tipificada, com a indicação dos dispositivos regulamentares e legais aplicáveis, e o Auto de Infração tendo obedecido em sua lavratura aos ditames do art. 39 do Regulamento Administrativo Fiscal vigente, encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

No mérito, trata-se de Auto de Infração no qual está sendo exigido ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal, referente a imposto não destacado em documento fiscal.

O sujeito passivo adquiriu óleo diesel em Postos de Combustíveis, sem o destaque do ICMS nas notas fiscais, a título de COMBUSTIVEL CONSUMO FROTA C/CREDITO – COMPRA COMBUSTÍVEL POR CONSUMIDOR FINAL – (INATIVO) FRETE COM RECUPERAÇÃO DE IMPOSTOS.

As notas fiscais objeto da autuação estão relacionadas no demonstrativo de fls. 09 a 12, cópias de fls. 13 a 67 do PAF.

Na peça de defesa o argumento principal é de que tal combustível, o óleo diesel, é utilizado para realizar o transporte das mercadorias vendidas, por meio de frota própria, no que presta um verdadeiro serviço de transporte, equiparando-se aos transportadores, contribuintes do ICMS aos quais é permitido o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes das compras de combustíveis para o consumo de sua frota. Para corroborar com sua assertiva invoca, o defensor o Regulamento do ICMS, especificamente o art. 93, I, “f” do Decreto de 1997, e o art. 309, I, “c” do Decreto de 2012.

Traz também um Parecer da DITRI nº 132810/2006-0, no sentido de que o crédito aproveitado seria legítimo, consoante Consulta formulada pela Satélite Distribuidora de Petróleo S/A., incorporada pela ora impugnante.

Este Parecer cuja cópia encontra-se nas fls. 116 a 118, refere-se ao crédito fiscal sobre as aquisições de combustíveis (óleo diesel) e pneus empregados em frota própria. Delimita os tratamentos dispensados às prestações interestaduais e intermunicipais. Foi formulada a Consulta pela Satélite Distribuidora de Petróleo S/A., cuja resposta, que sintetizo, aduz que em favor do princípio da não cumulatividade, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu ativo imobilizado, [...]. Ao disciplinar o direito ao crédito relativo às aquisições de combustíveis, o RICMS/BA dispõe no seu artigo 93, inciso I, alínea “f” do que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher.

Manifesta tal Parecer o entendimento de que ao realizar a entrega de mercadorias previamente vendidas a preço CIF ou FOB, em operações intermunicipais ou interestaduais, está o contribuinte desempenhando, além do papel de comerciante, o de prestador de serviço de transporte.

Contudo, em relação a prestação de serviço de transporte de cargas, para que seja aplicado o regime de compensação do imposto, deverá o contribuinte que faz jus a entrega de seus produtos vendidos previamente a preço CIF, proceder nos termos do artigo 646, inciso II, do RICMS/BA., a saber:

Art. 646. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:

I - ...

II - pelo remetente, em veículo próprio, locado ou arrendado, o documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria servirá, também, para acobertar o transporte, caso em que, na Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, o remetente da mercadoria fará constar:

a) os dados do veículo transportador, para comprovação de que se trata de veículo próprio, locado ou arrendado (art. 644, § 3º);

b) a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF";

c) a expressão: "Documento válido como Conhecimento de Transporte - Transportado pelo remetente";

Taxativamente o Parecerista conclui que para efeitos de aplicação das normas do RICMS/BA, só assim encontrar-se-á caracterizada a prestação do serviço de transporte, podendo o contribuinte fruir dos direitos correspondentes ao exercício desta atividade e valer-se do disposto no art. 93, inciso I, alínea “f” e inciso V, alínea “b” – a partir de 01/10/07, os quais autorizam o prestador de serviço de transporte a utilizar, a título de crédito fiscal, o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos.

A seguir ressalta que o direito ao crédito fiscal em tais casos, condiciona-se a que o documento fiscal que acobertou as operações tenha sido emitido na forma acima descrita, ou seja, com a ressalva de que o frete foi incluído no preço da mercadoria.

Ressalta o Parecer adrede aludido que quanto às prestações intermunicipais, por serem desoneradas do ICMS, a elas não se aplica o mesmo tratamento.

O autuante na última manifestação, de fls. 213 a 214, salienta que o autuado concorda com o resultado da diligência fiscal efetuada, cuja planilha de cálculo (fls. 185) aponta valores que a empresa tem direito de se creditar referente às aquisições de óleo diesel para uso de sua frota própria, no transporte de combustíveis vendidos.

Contudo, embora o diligente tenha chegado ao valor do ICMS de R\$55.136,20, após as retificações promovidas na diligencia, o agente público inobservou as alterações no valor histórico já realizadas através da informação fiscal, fato reclamado pelo sujeito passivo, e conclui que o Auto de Infração deve assumir o valor de R\$55.112,73.

Realmente na primeira manifestação fiscal, o autuante reconheceu o cometimento de equívocos ao incluir em dezembro de 2012, as Notas Fiscais de entradas do mês de fevereiro/2013, de n^{os} 001.440, 001.450, 000.326, 000916 e 828. Refez a autuação e apresenta nova planilha de levantamento do débito, fls. 171 a 174, reduzindo o valor total do mês de dezembro/2012 para R\$1.707,99 e o total geral do débito para o valor de R\$55.136,20.

Assim, a partir deste valor, de R\$55.136,20, é que os ajustes devem ser promovidos, sendo que o autuante concordou com a manifestação da empresa, promoveu as correções devidas e apresentou nova planilha de débito, fl. 215, que resultou no valor de R\$55.112,73, no que concordo.

Infração procedente em parte.

Face ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206960.0015/14-7, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.112,73**, 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, 20 de setembro de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EERCÍCIO/RELATORA

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO - JULGADORA