

O CRÉDITO DE ICMS E O TRANSPORTE INTERESTADUAL DE COMBUSTÍVEIS

GIUSEPPE PECORARI MELOTTI

Advogado

LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA

Advogado e Procurador Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados

SUMÁRIO: 1. Resumo – 2. Introdução – 3. A matriz constitucional de incidência do ICMS - 4. A matriz constitucional da não-cumulatividade do ICMS – 5. Conclusão.

1. RESUMO

A questão que será apresentada neste breve artigo diz respeito à possibilidade de aproveitamento, por parte dos adquirentes revendedores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, ou ainda das distribuidoras de combustíveis – a depender da forma de contratação do frete (CIF ou FOB) -, de créditos de ICMS destacados por ocasião da *prestação* de serviço de transporte interestadual desses produtos, na medida em que as *operações* interestaduais com tais mercadorias são gravadas pela não incidência tributária desse tributo na origem.

2. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal prevê, em seu art. 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, em relação ao ICMS, que “...a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”.

Também a denominada Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96), em seu art. 20, §1º, dispõe que “Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas”.

Passo adiante, tanto a Constituição Federal (art. 155, §2º, inciso X, alínea “b”), quanto a Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, inciso III), consignam que o ICMS não incidirá sobre *operações* que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Não há hipótese

parelha em relação à *prestação* de serviço de transporte interestadual de petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados.

Daí, poder-se-ia chegar à apressada conclusão de que, se não há incidência do ICMS na origem sobre *operações* interestaduais com tais produtos, seria imperioso não se tomar o crédito de ICMS incidente sobre a *prestação* de serviço de transporte que possibilita a realização da *operação* com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados. Aliás, como o fez, a nosso sentir de forma desacertada, o Tribunal de Justiça da Bahia:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM APELAÇÃO CÍVEL. IMPROVIMENTO MONOCRÁTICO DO RECURSO PRINCIPAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO. CREDITAMENTO DE ICMS. SERVIÇO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, § 2º, X DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA NA ORIGEM. PRECEDENTES DO STF. ART. 557, CAPUT DO CPC. DECISÃO MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO.

1. Consoante consignado na decisão vergastada "Segundo definido pela Corte Superior o recolhimento do ICMS, na hipótese de transporte de combustíveis, ocorre no Estado destinatário, louvando-se o consumidor do creditamento junto a este, dado que, no Estado de origem, no caso concreto, Estado da Bahia, configura-se circunstância de não-incidência tributária."

2. Assim, tanto as mercadorias efetivamente transportadas (combustíveis), quanto o serviço de seu transporte em si, até porque o seu valor integra a base de cálculo do ICMS sobre aquelas mercadorias, terão incidência do tributo no Estado destinatário, que arcará com o superveniente creditamento e compensação.¹

Mas assim não deve ser. E a presente abordagem visa expor o racional que dá suporte à tomada de crédito de ICMS sobre *prestação* de serviço de transporte interestadual de combustíveis derivados de petróleo.

Para tanto, será feito um breve resumo do arcabouço normativo e jurisprudencial que, a nosso sentir, agasalha a tomada desse crédito, com a inclusão, ao longo dessa exposição, de argumentos que servirão de fundação à construção do raciocínio, tudo de forma objetiva e concisa, afinal, a ninguém é dado o direito de consumir o tempo alheio desnecessariamente.

3. A MATRIZ CONSTITUCIONAL DE INCIDÊNCIA DO ICMS

A regra-matriz de incidência do ICMS está cravada no art. art. 155, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual “*Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal...*”.

¹ Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Quinta Câmara Cível, Relator Desembargador José Edivaldo Rocha Rotondano, processo nº 0044705-90.2008.8.05.0001, DJ de 14/08/2014.

Dai se extrai que há signo presuntivo de riqueza, passível de tributação, nos seguintes fatos: ocorrência de *operações* de circulação de mercadorias; e, ocorrência de *prestação* de serviço de transporte intermunicipal e interestadual. O texto constitucional, portanto, admite a possibilidade de incidência tributária sobre *operações* de circulação de mercadorias e sobre *prestações* de serviços de transporte intermunicipal e interestadual.

Releva destacar, de início, então, que o constituinte pôs à mesa duas materialidades passíveis de incidência tributária: *operações* de circulação de mercadorias e *prestações* de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. E, como “O constituinte não cria tributo, ele apenas autoriza sua criação, a qual se dá por meio de uma lei”², cabe ao legislador de cada Estado assim fazê-lo.

Nesse contexto, os Estados utilizam disposições, de maneira geral, com o seguinte enunciado normativo: “Fica instituído o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS, que tem como fato gerador a operação relativa à circulação de mercadoria e a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que a operação ou a prestação se inicie no exterior.”³

Se é adotado como regra materialidades diversas para a incidência do tributo, é consectário lógico que demais regras e princípios atinentes ao microsistema desse tributo devem orientar-se por isso. Aliás, não à toa, a Lei Complementar nº 87/96 tem disposições específicas para *prestações* de serviço de transporte, as quais, obviamente, não se aplicam às *operações* com bens e mercadorias, a saber: arts. 2º, inciso II; 11, inciso II; 12, incisos V e VI; 13, inciso III; etc.

Repisando a regra contida no art. 155, §2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal, bem como no art. 3º, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, o ICMS não incidirá sobre *operações* que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

Então, fazendo-se o cotejo entre as materialidades passíveis de incidência do ICMS e a regra de não incidência, vê-se que esta grava apenas as *operações* com combustíveis derivados do petróleo, não as *prestações* a eles relacionadas. Ou seja, as *prestações* de serviço de transporte interestadual de combustíveis derivados do petróleo

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 225.

³ Art. 1º, da Lei nº 2.657/96. Lei que instituiu o ICMS no Estado do Rio de Janeiro.

sofrem tributação do ICMS, sendo a base de cálculo o valor da *prestação*, tal como estabelecido no art. 13⁴, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, o que só vem a reforçar a evidente autonomia entre as materialidades mencionadas.

4. A MATRIZ CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

O art. 155, §2º⁵, da Constituição Federal, prevê, como norma balizadora do microsistema de tributação do ICMS, que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.

Essa regra também está prevista no art. 19⁶ da Lei Complementar nº 87/96.

O princípio da não-cumulatividade *obriga* o contribuinte a abater, do montante do ICMS devido, o ICMS que suportou na *operação* ou *prestação* anterior, ou seja, tanto na aquisição de mercadorias quanto na contratação de serviços sujeitos à incidência do ICMS, está sujeito o contribuinte a tomar o crédito para posteriormente aproveitá-lo e reduzir o valor a pagar de ICMS, de modo que o consumidor final suporte o ônus financeiro apenas do acréscimo sobre o valor de venda da mercadoria.

O Superior Tribunal de Justiça, aliás, já consignou que a efetivação do princípio da não-cumulatividade, para além de um direito do contribuinte, é um dever:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA FORNECEDORA. DIREITO AO CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEMANDA DECLARATÓRIA QUE RECONHECERA A NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA NAS EMBALAGENS PERSONALIZADAS. ESTORNO DOS CRÉDITOS PELOS ADQUIRENTES DAS MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito), formalizando-se com os atos praticados pelo contribuinte

⁴ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

⁵ Art. 155. (...)

§2º - O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

⁶ Art. 19 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

(norma individual e concreta) e homologados tácita ou expressamente pela autoridade fiscal. Essa norma constitucional é autônoma em relação à regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual o direito ao crédito nada tem a ver com o pagamento do tributo devido na operação anterior.

2. Deveras, o direito ao crédito do ICMS tem assento no princípio da não-cumulatividade, sendo assegurado por expressa disposição constitucional, verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...)" (grifo nosso)

(...)

4. Destarte, o direito à compensação consubstancia um direito subjetivo do contribuinte, que não pode ser sequer restringido, senão pela própria Constituição Federal. Evidenciado resulta que a norma constitucional definiu integralmente a forma pela qual se daria a não-cumulatividade do ICMS, deixando patente que somente nos casos de isenção e não-incidência não haveria crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou exsurgiria a anulação do crédito relativo às operações anteriores (artigo 155, § 2º, II).

5. Ressoa inequívoco, portanto, que o direito de abatimento, quando presentes os requisitos constitucionais, é norma cogente, oponível ao Estado ou ao Distrito Federal. A seu turno, os sucessivos contribuintes devem, para efeito de calcular o imposto devido pela operação de saída da mercadoria do seu estabelecimento, abater o que antes e, a título idêntico, dever-se-ia ter pago, a fim de evitar a oneração em cascata do objeto tributado, dando, assim, plena eficácia à norma constitucional veiculadora do princípio da não-cumulatividade. Percebe-se, assim, que o crédito não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente. Sequer a própria lei poderia autorizá-lo a tanto, sob pena de patente inconstitucionalidade.

(...).

8. Agravo regimental desprovido.⁷

Na mesma esteira é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: “A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, §2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.”⁸

A doutrina também leciona sobre a necessidade de se cumprir o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Na mesma linha do consignado no voto da Min. Rosa Weber, já transcrito, o magistério de José Eduardo Soares de Melo registra que:

De fato, a preservação da não-cumulatividade do ICMS vem atender a intenção do legislador em desonerar o custo da produção e da

⁷ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.065.234/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJe de 01/07/2010.

⁸ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Recurso Extraordinário nº 606.107/RS – RG, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe de 25.11.2013.

comercialização de mercadorias do valor pago nas aquisições, para que não haja nova tributação sobre as mesmas grandezas, já que o custo das mercadorias integrará o preço dos bens ou serviços nas saídas.

O não atendimento da regra da não cumulatividade abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituído-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre o preço dos bens e serviços de transporte e de comunicações, a sua eliminação os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos bens e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. Isto, evidentemente, oneraria sobremaneira o custo de vida da população. De outra parte, encareceria também o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e na comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços, com evidentes reflexos até mesmo nas relações de emprego, em função do aumento artificial de custos.

Nesse contexto, é relevantíssimo registrar que o princípio da não-cumulatividade não está sujeito a restrições de quaisquer ordens, salvo aquelas já previstas na Constituição Federal. Noutras palavras, somente as hipóteses de exceção previstas no próprio texto constitucional, mais especificamente no art. 155, §2º, inciso II, da Constituição Federal, é que são admitidas como forma de redução do crédito apurado pelo contribuinte. Eis o que determina as referidas limitações:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

E, nesse ponto, revela-se importante chamar a atenção para a letra da disposição constitucional para as hipóteses de limitação ao direito de creditamento. De um lado temos a alínea *a* que é clara em estabelecer que as aquisições com isenção ou não incidência do ICMS não gerarão crédito para compensação dos débitos do ICMS relativos às operações ou prestações seguintes e, de outro, temos a alínea *b* dispondo que as saídas com isenção ou não-incidência acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores [e somente às operações].

Sendo as hipóteses de limitação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS apenas aquelas estabelecidas na Constituição Federal, outras vedações não poderiam ser

instituídas pelo legislador ordinário, muito menos por Autoridades Administrativas tendentes a determinar o estorno ou a anulação do crédito escriturado, em especial quando, claramente, se tem o aproveitamento de créditos decorrentes de *prestações* de serviços tributadas, mesmo que vinculadas a *operações* de venda de mercadorias não tributadas (ou ainda tributadas antecipadamente por substituição tributária).

Nesse mesmo sentido já se manifestou Marco Aurélio Greco, em parecer elaborado para o SINDICOM – Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes, consignando a impossibilidade de se confundir as *prestações* de serviços de transporte com as *operações* de venda de mercadorias a ela relacionadas:

“Também não se alegue que o serviço de transporte seria um “acessório” da operação isenta ou não-tributada e que, por consequência, deveria seguir o mesmo regime que lhe é deferido, no caso, o de anulação do crédito.

Este argumento é sedutor, mas não colhe.

De fato, a Constituição justapõe três incidências distintas⁹ que têm em comum a submissão à não-cumulatividade, mas tais incidências correspondem a materialidades diversas submetidas a regimes próprios. O direito ao crédito por prestações de serviços anteriores existe pois tais serviços estão relacionados com a atividade empresarial como um todo e não necessariamente por se vincularem materialmente a uma operação tributada.

Assim, quando a alínea “b” do inciso II, diversamente da alínea “a” desse mesmo inciso, prevê apenas a anulação dos créditos relativos a “operações” está veiculando regra que só atinge esta hipótese e não as demais (prestação de serviço de comunicação e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal).

Além disso, o argumento do “acessório segue o principal” foi deduzido perante o Poder Judiciário em relação à não-incidência relativa às exportações de mercadorias e o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades, repeliu a extensão do regime, dentre outras razões por serem hipóteses distintas.¹⁰

A isto se acrescenta uma terceira razão, que resulta dos fatos relatados pela Consulente. Trata-se da circunstância de um mesmo caminhão poder transportar, ao mesmo tempo, produto tributado e produto sujeito a não-incidência, sem que isto desnature a prestação do serviço ou vincule a utilidade apenas a uma destas mercadorias. A rigor, a utilidade não se vincula à mercadoria transportada, mas sim ao tomador do respectivo serviço prestado ao viabilizar a entrega da mercadoria ao destinatário.

Por estas razões, entendo que a determinação constitucional de anulação restringe-se a créditos de ICMS relativos a operações anteriores (como literalmente previsto) não alcançando créditos relativos a prestações de serviço anteriores.

⁹ Quanto à justaposição e à inserção sob o regime da não-cumulatividade, vide ICMS – *materialidade e características constitucionais*, Marco Aurélio Greco e Anna Paola Zonari de Lorenzo, in “Curso de Direito Tributário”, vários autores, coordenação Ives Gandra da Silva Martins, Editora Saraiva, 8ª edição, 2001, São Paulo, pág. 529 e segs.

¹⁰ Veja-se RE-196.527/MG. Ementa: “Tributário. Serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal de produtos industrializados destinados ao exterior. Pretendida não incidência do ICMS. Art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal. Benefício restrito às operações de exportação de produtos industrializados, não abrangendo o serviço utilizado no transporte interestadual ou intermunicipal dos referidos bens. Recurso não conhecido.”

Na medida em que a previsão constitucional de anulação do crédito não alcança créditos por prestações de serviços tributados, disto decorre que a legislação infra-constitucional não pode conter regra que determine a anulação ou regra com efeito equivalente, como seria o caso de regra vedando o respectivo crédito.”

Sacha Calmon Navarro Coelho também registra que “...a Constituição não autoriza a anulação do crédito relativo às prestações de serviços anteriores, muito menos condiciona a sua manutenção à natureza da operação que lhe deu causa.”¹¹

Assim, chega-se à conclusão de que, não há, nem poderia haver, disposição legal válida e eficaz que possa impedir o aproveitamento dos créditos de ICMS sobre os serviços de transporte prestados para a execução das *operações* interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.

Apenas para exemplificar, veja-se o que ilegal e inconstitucionalmente prevê o Regulamento do Código Tributário Estadual de Goiás:

Art. 46. É assegurado ao sujeito passivo, nos termos do disposto neste regulamento, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações ou prestações resultantes (Lei nº 11.651/91, art. 58):

(...)

II - de serviço de transporte interestadual e intermunicipal utilizado pelo estabelecimento:

a) remetente de mercadoria, correspondente à *operação tributada* pelo imposto, contratada com cláusula CIF;

b) destinatário de mercadoria, correspondente à *operação tributada* pelo imposto, contratada com cláusula FOB;

(...)”

Art. 57. Não implica crédito (Lei nº 11.651/91, art. 60):

(...)

I - a entrada de mercadoria, bem ou utilização de serviço:

a) resultante de operação ou prestação isentas ou não tributadas;

(...)

§ 1º A vedação do crédito prevista neste artigo estende-se ao imposto incidente sobre serviço de transporte ou de comunicação vinculado com a mercadoria objeto da operação.

(...)”

Mesmo que incida o ICMS na *prestação* do serviço de transporte da mercadoria objeto da *operação* seguinte não tributada, deverá o destinatário, a teor da norma acima transcrita, não se creditar do imposto que incidiu naquela *prestação*, donde se conclui que este cenário implica em manifesto desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

Com efeito, é indene de dúvida que, para além de ter direito ao crédito sobre o frete que contratou e pagou nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, é obrigação do destinatário tomar o crédito, na esteira da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, seja por respeito ao princípio

¹¹ Revista Dialética de Direito Tributário nº 64. Pág. 153.

da não-cumulatividade do ICMS (que apenas admite as hipóteses de restrição discriminadas na alínea “b”, do inciso II, do § 2º do art. 155 da Constituição Federal de 1988), seja por observância da legislação tributária infraconstitucional.

Isso porque a Lei Complementar nº 87/96 ratifica essa obrigação ao repetir as disposições constantes da Carta Maior, deixando claro que *operações* de circulação de mercadorias e *prestação* de serviços são tratadas de forma diversa.

Noutras palavras, também na qualidade de tomadora dos serviços de transporte, suporta-se o ônus do tributo que no valor da *prestação* que contrata, nascendo daí, então, a obrigação ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito a natureza não-cumulativa do ICMS.

Até porque, é literal a previsão no sentido de que a anulação do crédito provocada pela isenção ou não-incidência está restrita aos créditos decorrentes de *operações* anteriores (alínea “b”, do inciso II, do § 2º do art. 155, da Constituição Federal). Portanto, tais eventualidades (isenção ou não-incidência) não geram anulação dos créditos relativos a *prestações* de serviços anteriores à operação isenta ou não-tributada.

Nesse sentido, registrou o professor Marco Aurélio Greco:

“De fato, enquanto nas operações está subjacente a idéia de integração das mercadorias entradas no produto final ou no seu processo produtivo, no caso de prestações de serviços estas, como regra, esgotam sua utilidade em contemplação do respectivo tomador.

Ou seja, embora os serviços de transporte e comunicação possam se integrar no processo de produção e comercialização das mercadorias, eles, como regra, não fazem parte do próprio objeto das operações. Portanto, tem literal sentido o dispositivo quando restringe a previsão da anulação ao crédito relativo a operações anteriores, pois a utilidade destas se esgotou (como regra) em relação ao contribuinte que figurou como tomador do serviço, não se estendendo à etapa subsequente do ciclo econômico.

Nem se diga que a falta de previsão da anulação dos créditos relativos a prestações anteriores teria sido uma omissão involuntária do Constituinte. De fato, não cabe alegar ter havido omissão, pois, na alínea “a”, que é imediatamente anterior à examinada, a Constituição é expressa ao prever “operações e prestações”. A distinção não só é conhecida pelo Constituinte como foi utilizada imediatamente antes.”

Na mesma linha, inclusive, já se manifestaram os Tribunais de Justiça do Estado de Minas Gerais e de Goiás.¹²

¹² Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais - TJ/MG

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO. (...) FRETES. ART. 155, RICMS. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

Ademais, mesmo que assim não fosse, isto é, mesmo que fosse possível entender que as materialidades das operações de venda de combustíveis e das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal não fossem distintas e autônomas, ainda assim seria peremptório admitir a manutenção dos créditos de frete relativamente às operações interestaduais de venda de combustíveis derivados de petróleo.

Isso porque foi o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 198.088/SP, que decidiu que a não incidência constitucional do ICMS relativa aos lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo não se tratava de desoneração em prol do consumidor.¹³

5. CONCLUSÃO

É sabido que as distribuidoras de combustíveis efetuam operações de compra e venda em todos os estados do Brasil. Na condição de industrializadoras e comercializadoras de combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo, suas *operações* regularmente transpõem as divisas estaduais. E, para dar efetividade a essas *operações*, as distribuidoras necessitam contratar serviços de transporte.

As distribuidoras, então, figurando como contratantes de serviço de transporte, suportam o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da *prestação* que contrata, nascendo daí a obrigação ao aproveitamento do crédito de ICMS para futura compensação, em observância ao princípio da não-cumulatividade.

Realmente são inconfundíveis e autônomas a tributação da prestação de serviços de transporte e a tributação de operação de circulação de mercadoria, não se estendendo a imunidade que contempla essa à prestação dos serviços. Ao contrário, há explícita previsão para sua tributação: art. 2º, II, da LC 87/96. Assim que, inaplicável a regra constitucional de anulação de créditos, do art. 155, § 2º, II, b, restrita às entradas que corresponderem às operações de saída imunes. TJ/MG, APELAÇÃO CÍVEL EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL Nº 1.0702.06.308296-1/001 – COMARCA DE UBERLÂNDIA (2009)

Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - TJ/GO

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. SERVIÇO DE TRANSPORTE VINCULADO A OPERAÇÃO INTERESTADUAL NÃO TRIBUTADA PELO IMPOSTO. PETRÓLEO E DERIVADOS. MULTA. REDUÇÃO.

I - Nos termos da Constituição da República, não há incidência de ICMS sobre operações que destinem a outros Estados da Federação petróleo e combustíveis dele derivados.

II - O fato das operações interestaduais com derivados de petróleo não sofrerem tributação, não atribui à apelante o direito de aproveitar o crédito do ICMS incidente sobre o transporte de tais mercadorias, serviço este devidamente tributado.

TJ/GO, APELAÇÃO CÍVEL EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL Nº 58927-04 – 200590589270 – COMARCA DE GOIÂNIA (2010)

13 RECURSO EXTRAORDINÁRIO 198088 / SP - SÃO PAULO

RECTE: CIA AGRICOLA E INDUSTRIAL SANTA ADELAIDE

TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo.

Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido.

Julgamento: 17/05/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno DJ 05-09-2003

Se a prestação de serviço de transporte interestadual utilizada na operação com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo é tributada (inobstante a natureza imune da *operação*), nenhuma razão há para se exigir o estorno dos créditos dos serviços de transporte tomados pelos contratantes do serviço de transporte, cujo valor efetivamente é por eles suportado.

Assim, se o fisco estadual exige o ICMS incidente sobre o serviço de transporte, independentemente de a *operação* correspondente (no caso, a venda de combustíveis) sofrer ou não tributação, não há razão para se estornar os créditos das *prestações* tributadas, quando atreladas a *operações* sem tributação na origem. Isso nitidamente significa desobediência ao comando da não-cumulatividade, componente essencial da regra-matriz de incidência do ICMS.

Ademais, no caso da atividade de distribuição de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo essa restrição é ainda mais afrontosa ao princípio da não-cumulatividade já que não se está diante de operações interestaduais efetivamente desoneradas e sim diante de hipótese de destinação da carga tributária incidente para o Estado de consumo da mercadoria, conforme a mencionada posição do Supremo Tribunal Federal.