

PROCESSO - A. I. Nº 206923.0026/15-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.
RECORRIDOS - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão JJF nº 0095-01/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/05/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0081-11/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADO À OPERAÇÃO IMUNE. O recorrente encontra-se na condição de remetente da operação interestadual de combustíveis, sendo indevidos os créditos apropriados decorrentes das correspondentes prestações de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Excluído valores relativos ao período que ocorreu decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de exigir os créditos tributários, assim como vinculado à contratação de serviços de transporte, nas saídas interestaduais de álcool anidro e hidratado, por se tratar de saídas normalmente tributadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício encaminhado pela 1ª JJF em face de haver desonerado o contribuinte em valor superior ao limite estabelecido pelo RPAF, e, Recurso Voluntário, fls. 880 a 895, interposto pela Recorrente em face do julgamento proferido pela JJF haver reconhecido Parcialmente Procedente o Auto de Infração, que determinava a cobrança de ICMS no valor total de R\$6.071.022,04, acrescido das penalidades legais, pelo cometimento da infração 1, que é objeto de ambos os Recursos:

Infração 01 - 01.02.30

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, não vinculado à operação com mercadoria com saída subsequente tributada, ocorrido de janeiro a novembro de 2010 e de fevereiro de 2011 a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$5.004.468,91, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Analisando a peça recursiva apresentada pela autuada e a Informação Fiscal prestada pelo proponente autuante, à vista do que analisou, assim se pronunciou a 1ª JJF:

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, sob a argumentação de que não foi identificada a materialização da hipótese de incidência do ICMS. Na descrição dos fatos está explicado que ocorreu utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte tomado, não vinculado à operação com mercadoria, com saída tributada. O autuado contratou serviços de transporte de combustíveis derivados de petróleo, referentes a remessas interestaduais alcançadas pela não-incidência do ICMS, com suposta apropriação indevida dos créditos fiscais destacados nos conhecimentos de transporte – CT-e.

O levantamento apresentado pelo autuante trouxe os dados registrados em cada CT-e, cujo crédito fiscal foi objeto da presente exigência fiscal, permitindo ao autuado uma clara identificação da acusação e a

possibilidade do amplo exercício de sua defesa. Assim, o autuado exerceu plenamente seu direito de defesa, com alegações e apresentações de documentos que levaram o autuante a efetuar uma revisão do lançamento, sugerindo a redução do valor da exigência fiscal.

Deste Auto de Infração, remanesce a lide em relação à infração 1, já que as infrações 2 e 3 foram reconhecidas e pagas pelo autuado. Na infração 1, está sendo exigido ICMS em razão da utilização indevida de créditos fiscais originados da contratação de serviços de transporte, vinculados às saídas interestaduais de combustíveis derivados de petróleo efetuadas pelo autuado.

Este assunto foi objeto de reiteradas decisões no CONSEF. É consenso neste órgão, que nas operações interestaduais de combustíveis efetuadas pelo distribuidor, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF, como a preço FOB, somente poderá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias e não pelo remetente.

Na decisão da Câmara Superior deste CONSEF (Acórdão CS Nº 0220-21/02), ficou estabelecido que no caso das operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, com não-incidência do ICMS, não cabe o crédito fiscal pelo remetente relativamente ao serviço de transporte contratado, independente de CIF ou FOB, pois anularia o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC pelo transportador, já que na operação com a mercadoria não há incidência do ICMS em favor do Estado remetente.

Assim, como as operações subsequentes com lubrificantes e combustíveis no Estado de localização do destinatário são tributadas, cujo percentual de MVA da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá àquele Estado, suportar o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

O autuado encontra-se na condição de remetente, nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Sendo assim, não tem o remetente direito de se creditar do ICMS sobre o frete vinculado às operações interestaduais.

Por outro lado, assiste razão ao autuado quanto à decadência do direito da Fazenda Pública exigir o crédito tributário neste Auto de Infração, em relação aos fatos geradores anteriores a outubro de 2010. De acordo com o Ofício PGE/PROFIS/NCA nº 03/2017, acolhido pelo Gabinete do Procurador Geral do Estado, conforme Parecer GAB LSR 09/2017, devido a reiteradas decisões judiciais, é sugerido que a Administração Fazendária reformule suas rotinas de trabalho, a fim de que a notificação regular do contribuinte acerca do lançamento de ofício, se ultime ainda no curso do prazo decadencial e que seja reconhecido ainda na esfera administrativa, que o lançamento do crédito tributário somente se considere concretizado para fins de afastamento do cômputo decadencial, quando efetuada a respectiva intimação ao contribuinte.

O autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário e apurou o montante do imposto supostamente devido. Na presente reclamação de crédito, não ficou caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação praticada pelo autuado. Desse modo, com fundamento no § 4º, do art. 150 do CTN, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, até a data da ciência do Auto de Infração pelo autuado.

A intimação do autuado acerca da lavratura do presente Auto de Infração, referente aos fatos geradores ocorridos de 01/01/2010 a 31/12/2014, somente ocorreu no dia 01/10/2015, conforme documento acostado à fl. 06. Desse modo, em 01/10/2015, já havia decaído o direito da Fazenda Pública exigir os créditos tributários, referentes ao período de 01/01/2010 a 30/09/2010. Devendo, portanto, ser excluída deste Auto de Infração a exigência fiscal desse período.

Acertada a revisão fiscal do lançamento efetuada pelo autuante, com base nas alegações e documentos apresentados pelo autuado, para retirar a exigência em relação à contratação de serviços de transporte vinculados às saídas interestaduais de álcool anidro e hidratado. Estas saídas não estão amparadas por hipótese de não-incidência, sendo objeto de hipótese de diferimento ou efetivamente tributada. Assim, correta a apropriação dos créditos pelo autuado. Consequentemente, indefiro o pedido de diligência requerido pelo autuado para reapuração do imposto devido com a retirada da exigência fiscal, relacionadas às contratações de serviço de transporte vinculadas às saídas interestaduais de álcool anidro e hidratado.

Assim, fica a exigência fiscal da infração 1 reduzida para R\$3.588.242,87, conforme demonstrativo das fls. 781 a 783, referente aos débitos apurados no período de 31/10/2010 a 31/12/2014.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$4.654.796,00, devendo ser homologado pela autoridade competente os pagamentos efetuados pelo autuado, referentes às infrações 2 e 3.

Ciente do quanto decidido pela Junta Julgadora, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 20.08.2018, fls. 879 a 895, buscando a reforma da

decisão, que ora analiso.

De início a Recorrente afirma estar a sua peça recursiva amparada no que determina o RPAF BAHIA, no artigo 171, onde está definido o prazo para que seja reconhecida a tempestividade de recursos apresentados pelos contribuintes, em se tratando de lide.

Sequenciando, a Recorrente, descreve a infração e tece considerações a respeito da decisão proferida pela 1ª JF e do que postulou em sua peça defensiva inicial, a nulidade da autuação, que afirma violar o estabelecido pelo artigo 142 do CTN, assim como sua postulação, aceita, pela decadência da cobrança referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2010.

Afirma a Recorrente que a autuação decorreu de um equívoco por parte do autuante, visto ser a utilização dos créditos objeto da autuação amparada na legislação vigente, em especial os preceitos constitucionais.

Sendo a autuação baseada na utilização de créditos tributários referente ao transporte interestadual de combustíveis sob a modalidade CIF, afirma a Recorrente: *“há evidente distinção e autonomia entre a tributação das operações de venda de mercadorias com prestações de serviços de transporte. Assim, ainda que às operações de remessa interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, não sofram incidência do ICMS na saída do Estado de origem, as prestações de serviços de transporte atreladas a essas operações são normalmente tributadas pelo ICMS e o valor deste imposto é devido ao Estado de origem, em obediência precisa à sua regra geral de tributação. Aliás, é o que a própria Fiscalização reconhece ao explicitar que o “serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não (é) vinculado a operação com mercadoria(s)”*.

Considerando sob a ótica do princípio da não cumulatividade do tributo, a Recorrente, afirma que, mesmo sendo a operação de venda não sujeita à tributação no Estado remetente, o que ocorrerá no Estado de destino, a legislação não vincula esta não tributação à prestação de serviços de transportes a ela vinculada.

Destaca ainda que as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são verdadeiramente desoneradas do ICMS, pois a tributação ocorre no Estado de destino, o que não deixa margem a que não se assegure o direito ao crédito do tributo a quem em realidade suporta o seu pagamento, seja no Estado de origem, no caso de frete sob a cláusula CIF, seja no Estado de destino, no caso do frete sob a cláusula FOB.

Afirma a Recorrente que o Auto de Infração deve ter sua improcedência total reconhecida e, não apenas em relação ao período em que teve a decadência reconhecida, de Janeiro a Setembro de 2010.

Destaca que na peça acusatória apresentada pelo autuante no demonstrativo “Levantamento do Crédito Indevido”, constavam créditos decorrentes de operações de transporte de produtos que têm sua tributação calculada em toda a cadeia operacional, a exemplo de AEHC (álcool etílico hidratado combustível), assim como de AEAC (álcool etílico anidro) Convênio ICMS 110/2007, Cláusula 1ª, inciso I:

***Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10;

Afirma a Recorrente que o autuante não se preocupou, em momento algum, em identificar as operações a que se referiam os conhecimentos de transportes, limitando-se a listá-los, somá-los e tentar, de modo totalmente despropositado, impor uma autuação injusta e improcedente.

Analisando o posicionamento do autuante, a Recorrente, destaca o posicionamento assumido pelo mesmo ante as suas afirmações da ocorrência de transporte de produtos sujeitos à tributação em toda a cadeia comercial, que efetuou revisão em seus trabalhos, culminando com um novo “Demonstrativo de Débito” que reduziu a infração no valor de R\$1.253.949,16, restando a cobrar, segundo sua afirmação, o valor de R\$3.750.519,75.

Alertado pela Recorrente, o autuante, mais uma vez, efetuou nova verificação que gerou “*um novo levantamento e um novo demonstrativo de débito*” reduzindo a infração em mais R\$28.018,96.

Afirma a Recorrente que, mesmo com as correções efetuadas pelo autuante, ainda restam operações relativas ao transporte de AEAC (álcool etílico anidro combustível) produto regularmente tributada, apenas amparado pelo instituto do diferimento, que nada mais é que uma postergação do pagamento do tributo, não podendo se identificar com não tributação.

Em que pese haver o autuante identificado operações dos produtos AEHC e AEAC, na relação e demonstrativos apresentados constam lançamentos de conhecimentos de transporte que identificam as operações como transporte de COMBUSTÍVEIS, desconhecendo o mesmo que tais produtos nada mais são que COMBUSTÍVEIS, sendo sua atitude geradora de incertezas na autuação, o que a inquina de nulidade.

Ainda em relação ao fato de não haver certeza na infração, a Recorrente, destaca o fato de a Junta julgadora haver indeferido o seu pedido de diligência, o que determinaria a improcedência da autuação em sua totalidade, afirmando: “*veja-se o absurdo jurídico que foi gerado: ao mesmo tempo em que o acórdão recorrido afirma ser “(...) **acertada a revisão fiscal** do lançamento efetuada pelo autuante, com base nas alegações e documentos apresentados pelo autuado **para retirar a exigência em relação à contratação de serviços de transporte vinculados às saídas interestaduais de álcool anidro e hidratado**” (grifamos), ignora o fato de que mesmo após essa revisão fiscal subsistem no novo levantamento de créditos supostamente indevidos créditos de operações de frete relacionados com o transporte de “combustível”, que podem justamente estar relacionados ao transporte de álcool anidro e hidratado, **que o próprio acórdão reconhece que não poderiam ter sido glosados!**”*

Diz a Recorrente estranhar que tanto o autuante como a Junta julgadora não tenham buscado a verdade material dos fatos, escusando-se a realizar a diligência requerida e, sem segurança jurídica, tentado impor autuação onerosa e desproposita ao contribuinte, infringindo ao que dispõem os artigos 142 c/c 194 e seguintes, do CTN, quando deveriam ter investigado detidamente a natureza das operações de transporte contratadas pela Autuada, a fim de avaliar a efetiva ocorrência de operações sujeitas à incidência do ICMS e, por conseguinte, eventuais equívocos incorridos no recolhimento do imposto estadual.

Abordando a busca da verdade material, a Recorrente, transcreve posicionamento de Odete Medauar, *verbis*:

(...) o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. (grifamos)

E, mais ainda, a lição dos Professores Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López:

Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado. (grifamos)

Aduz que no processo administrativo fiscal deve-se buscar a verdade por todas as formas apresentadas e possíveis, não podendo se limitar a apenas partes das mesmas, buscando elucidar

as inverdades tidas como realidade.

Diante do que argumenta, a Recorrente, volta a requerer que seja o presente processo convertido em diligência para apuração total dos créditos passíveis de utilização, em especial com a identificação dos conhecimentos que destacam apenas COMBUSTÍVEL e que correspondem a produtos sujeitos à tributação em toda a sua cadeia de comercialização.

Declara a Recorrente que, caso não seja reconhecida a nulidade da infração, seja o processo analisado sob a ótica do princípio da não cumulatividade, que afirma ser reconhecida pela Junta Julgadora, que no Acórdão reconhece que o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não é vinculado à operação com mercadoria, reconhecendo a distinção entre as hipóteses de incidência tributária do ICMS.

Afirma que esta distinção entre as hipóteses de incidência do ICMS resta clareado por decisão de instância superior, no caso o Superior Tribunal Federal, como transcreve:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a, III. - Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido. (RE 212637, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/05/1999, DJ 17-09-1999 PP-00059 EMENT VOL-01963-03 PP-00519 - grifamos)

Ainda em relação à distinção entre as hipóteses de incidência do ICMS, a Recorrente, destaca trecho do julgamento de piso, como abaixo:

É consenso neste órgão, que nas operações interestaduais de combustíveis efetuadas pelo distribuidor, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF, como a preço FOB, somente poderá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias e não pelo remetente.

(...) ficou estabelecido que no caso das operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, com não-incidência do ICMS, não cabe o crédito fiscal pelo remetente relativamente ao serviço de transporte contratado, independente de CIF ou FOB, pois anularia o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC pelo transportador, já que na operação com mercadoria não há incidência do ICMS em favor do Estado Remetente.

O autuado encontra-se na condição de remetente, nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte originados no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. (grifamos)

Contesta o fato de o julgamento do Auto de Infração ter sido efetuado com base em princípios puramente financeiros, considerando-se como fundamento que não poderia o Estado da Bahia aceitar o creditamento por parte da Recorrente de tributo por ela recolhido por se tratar de operação com mercadoria que seria tributada apenas no Estado de destino, e, que este procedimento, a ser aceito, anularia o tributo já recolhido.

O fato real, afirma a Recorrente, é que, na condição de Substituta Tributária, efetivamente pagou o ICMS ao Estado da Bahia, por operação de transporte iniciada em seu território, e que, com base no princípio da não cumulatividade, na condição de tomadora do serviço, tem direito ao crédito sobre esta operação, invocando o que dispõe a Constituição Federal, como abaixo:

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

§ 2.º 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;

Afirma ser a não cumulatividade característica essencial do ICMS e reforça tal entendimento com o que dispõe a Lei 7.014/96, a seguir transcrito:

Art. 28. 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 por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Justificando a utilização dos créditos, ora glosados pelo autuante e acatado pela Junta julgadora, afirma a Recorrente que reconhecendo o seu direito aos mesmos, foi justamente o que fez, informando: “O ICMS pago na prestação de serviço de transporte por ela contratado – frise-se, por ser relevante –, e devidamente recolhido aos cofres do Estado da Bahia, gerou um crédito a ser compensado com débitos do mesmo imposto. Em outras palavras, a Recorrente, tão somente, cumpriu à risca o que determina a Constituição Federal e a própria Legislação Estadual que rege a matéria.”

Volta a destacar a Recorrente que não se pode acatar que argumentos puramente financeiros venham a desconstituir um direito do contribuinte, pois, como comprovado, recolheu o tributo ao Estado da Bahia e, não existe nos regramentos legais disposições que lhe imponha prejuízo quando efetua recolhimento em operações anteriores, mesmo porque, o direito ao crédito não fica limitado a determinadas operações, mas, sim ao conjunto total do período.

Volta a afirmar a Recorrente: “Dessa forma, estando provado nos autos que as prestações de serviço de transporte foram **efetivamente tributadas e o ônus econômico do imposto suportado pela ora Recorrente**, na condição de contratante dos serviços, deve lhe ser assegurado o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS, sob pena de patente violação ao texto constitucional.”

Ainda no mesmo sentido destaca que as possibilidades de não aplicação do princípio da não cumulatividade estão prescritas no dispositivo constitucional, artigo 155, Parágrafo 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

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

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;***

Reforçando sua argumentação, a Recorrente, apresenta citação do ilustre tributarista Sacha Calmon no parecer “ICMS – Combustíveis e Lubrificantes – Operações e Prestações de Serviços de Transporte”, quando afirma:

Em sua formulação literal, a norma constitucional, que permite o estorno, distingue duas situações:

A primeira refere-se a operações ou prestações de serviços anteriores isentas ou não tributadas que são sucedidas por operação ou prestação tributada: nessa hipótese, fica vedada a concessão de crédito presumido para compensação com o imposto devido, tanto em relação às operações de circulação de mercadoria como às prestações de transporte ou de comunicação anteriores, salvo se dispuser em contrário a legislação; a segunda refere-se a operações de circulação de mercadorias tributadas, mas sucedidas por operações isentas ou não tributadas: nesse caso anulam-se os créditos relativos às operações anteriores. E apenas isso. Não tolera a Constituição Federal a anulação dos créditos relativos às prestações de serviços anteriores (de transporte ou de comunicação), que tenham sido tributadas. (grifamos)

Após destacar afirmativa do tributarista Marco Aurélio Greco, a Recorrente passa a tratar do que denomina DO PEDIDO, quando assim se expressa:

Por todo o exposto, a Recorrente espera e confia que será parcialmente reformado o acórdão recorrido, a fim

de que seja anulado o auto de infração em comento ou, caso assim não se entenda, seja o mesmo julgado integralmente improcedente, na forma das pretensões deduzidas.

Em sessão do dia 06.06.2019, por proposta deste Relator, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, decidiu encaminhar o processo em diligência à INFAZ de origem, com os seguintes considerados e solicitação:

Considerando que no processo tributário deve prevalecer a busca pela verdade material;

Considerando a afirmativa da Recorrente de que as operações de transportes identificadas como sendo de COMBUSTÍVEIS englobam parte de transporte dos produtos AEHC (álcool etílico hidratado combustível), assim como AEAC (álcool etílico anidro);

Considerando que, em ocorrendo a situação acima pugnada pela Recorrente, a autuação poderá ser modificada de forma que não venha a mesma ser prejudicada com cobrança indevida de tributo;

Considerando que cabe à mesma comprovar o que afirma,

Resolve esta 1ª Câmara, em Pauta de julgamento do dia 06.06.2016, encaminhar o presente processo à INFAZ de origem para que o autuante intime a Recorrente para apresentar a comprovação dos conhecimentos alegados com as respectivas notas fiscais, identificativas dos produtos que ensejariam a utilização dos créditos do ICMS, na condição CIF.

Atendida à diligência, encaminhar o resultado da mesma ao preposto autuante para que sobre a mesma se manifeste, elaborando informação fiscal complementar acerca dos dados porventura apresentados.

Após, retornar o presente processo a esta Câmara para apreciação e julgamento.

Notificada pela INFAZ de origem, a Recorrente apresentou esclarecimentos, protocolados no dia 24.07.2019, fls. 907 a 910, do processo, onde, após tecer comentários a respeito da autuação e da solicitação feita por este relator, destaca a redução já efetuada no valor da infração 01, de R\$5.004.468,91, para R\$3.750.519,75, e, deste valor par R\$3.722.500,79.

Anexa à sua manifestação CD/Mídia, onde afirma estarem listados cerca de 8.000 Conhecimentos de Transporte, assim como as respectivas notas fiscais, “(cerca de 25.000)” e a descrição das mercadorias vinculadas, afirmando que tais conhecimentos e notas fiscais podem ser facilmente acessados mediante as chaves de acesso, bem como afirma que o prazo “*curtíssimo*” de dez dias não lhe ensejou efetuar o atendimento total do requerido na diligência, pelo que requer:

Ante todo o exposto, a Autuada, reiterando todos os argumentos, provas e pedidos realizados em seu Recurso Voluntário e nas suas manifestações subsequentes, requer a Vossa Senhoria:

Suplementar

- i. Seja conferido **prazo de 30 (trinta) dias** para que sejam apresentados os Conhecimentos de Transporte e as respectivas Notas Fiscais, os quais não podem ser acessados pela internet;*
- ii. seja providenciada nova apuração dos valores creditados, os quais efetivamente serão glosados pelo Fisco estadual, vez que, como constatado, alguns deles ainda são referentes a serviço de transporte de combustíveis não derivados de petróleo; e*
- iii. no mérito, seja reconhecido o cancelamento integral do lançamento formalizado por meio Auto de Infração nº 206923.0026/15-8.*

Conhecedor da manifestação da Recorrente, o preposto autuante, através Informação Fiscal protocolada no dia 17.12.2019, fls. 918 a 920, afirma haver examinado as informações apresentadas pela Recorrente, formatando as seguintes conclusões:

Da Informação:

A autuada foi intimada a apresentar conforme folha 902 do presente PAF, uma relação dos conhecimentos de fretes que geraram Créditos em sua escrita fiscal, com os respectivos produtos que os mesmos transportavam;

A autuada apresentou relação com os CTE's e a notas fiscais com a identificação das mercadorias transportadas;

O autuante gerou novo levantamento e um novo demonstrativo de Débito, em anexo cópia do levantamento contendo todos os CTEs que foram creditados na escrita fiscal com as respectivas Notas Fiscais e os produtos transportados, entregue pela autuada.

Apresenta o autuante o Demonstrativo de Débitos totalizando o valor de R\$3.562.216,30, assim como listagem dos conhecimentos, fls. 923 a 975v, para enfim apresentar a

CONCLUSÃO

Por fim, como o presente lançamento foi elaborado na forma regulamentar, alicerçado nos princípios da legalidade esperamos deste Egrégio Conselho o julgamento PROCEDENTE, ao tempo em que se manifeste a verdadeira Justiça Fiscal.

Não houve manifestação da Recorrente à Informação Fiscal prestada pelo autuante.

Pautado para julgamento na sessão de 06.07.2020, novamente, por solicitação deste Relator e aprovação unânime desta Câmara, foi o processo novamente encaminhado em diligência à INFAZ de origem, nos termos a seguir explicitados:

Considerando que em face do pedido de diligência encaminhado por esta Câmara em sessão do dia 06.06.2019, resultou na prestação de novas informações por parte da Recorrente;

Considerando que em análise dos dados apresentados o preposto autuante efetuou novo demonstrativo em que alteram os valores de tributos anteriormente reclamados;

Considerando que o RPAF/BA, no artigo 149-A, assim determina:

Art. 149-A. Se a diligência ou perícia implicar fatos novos, com juntada de demonstrativos ou provas documentais, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo e ao autuante, observado o disposto no § 1º do art. 18.

Considerando que tal determinação não foi atendida no presente processo;

Resolvem os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, encaminhar o processo à Infaz de origem, no sentido de que seja notificada a Recorrente da Informação Fiscal prestada pelo preposto autuante, constante das fls. 918 a 920 e seus anexos e que a mesma se manifeste no sentido de, em caso de discordância do quanto apresentado pelo preposto autuante, comprovar o que alega, apresentando o que abaixo se pede:

A - Demonstrativo circunstanciado dos conhecimentos de fretes apresentados no CD/MIDIA, fl. 911 do processo em que demonstre:

01 – Correlação entre os CTEs e Notas Fiscais emitidas;

02 – Identificação dos produtos constantes das Notas Fiscais correlacionadas aos CTEs;

03 – Demonstrativo dos valores que se apresentem como improcedentes de autuação.

B – O atendimento a esta diligência por parte da Recorrente deverá ser efetuada no prazo de 30 dias da data da ciência.

Atendida a diligência deverá o processo retornar a esta Câmara para julgamento.

Cientificada a Recorrente apresentou Manifestação, protocolada em 28.10.2020, fls. 984 a 992, onde presta os esclarecimentos a seguir anotados.

Inicialmente, diz da tempestivamente da sua manifestação, reafirmando que, por meio de transação preconizada pela Lei nº 13.449/2015, efetuou a quitação dos valores correspondentes às infrações 02 e 03, restando à lide a infração 01, no valor original de R\$5.004.468,91.

Afirma que após a apresentação de comprovantes de quitação de CTE's, em novo demonstrativo apresentado pelo autuante o valor da referida infração foi reduzido para R\$3.750.519,75, valor este, também reduzido para R\$3.722.500,79, por força de diligência requerida pela Junta Julgadora, que também acatou a preliminar de decadência dos fatos geradores compreendidos no período entre 01.01.2010 e 30.09.2010, reduzindo a autuação para o valor R\$3.588.242,87 e, finalmente, conforme demonstrativo último apresentado pelo autuante, para o valor de R\$3.562.216,30.

Destaca a Recorrente que não pode ser compelida, como consta na Resolução ao Acórdão JJF nº 0095-01/18, a recolher o valor de R\$1.066.553,13 ao considerar que não há, de relação à infração 01, qualquer identificação de eventual imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Prossegue a Recorrente discorrendo sobre a tipificação da infração 01 e diz que o Auto de

Infração em momento algum traz imposição neste sentido (o descumprimento de obrigação acessória).

Contesta o valor final apresentado pelo autuante, R\$3.562.216,30, por não constar a exclusão dos valores abrangidos pela decadência, 01.01.2010 a 30.09.2010, assim como não está claro se o valor encontrado não indica a origem dos mesmos, ficando sem definição se foram retirados da cobrança os valores referentes ao transporte de cargas que não representam combustível derivado de petróleo.

Afirma não ter tido acesso ao novo demonstrativo apresentado pelo autuante, muito embora conste como tal na informação fiscal.

Ao fim da sua Manifestação, a Recorrente apresenta DOS PEDIDOS:

Ante todo o exposto, a Autuada, reiterando todos os argumentos, provas e pedidos realizados em seu recurso voluntário e nas suas manifestações subsequentes, requer a Vossa Senhoria:

- i. seja conferido **novo prazo de 30 (trinta) dias** para que a Autuada possa tomar conhecimento e se manifestar acerca dos documentos informados pelo i. Auditor Fiscal (provavelmente os de fls. 921/977);*
- ii. caso V.l As. Entenda pelo encaminhamento do recurso para julgamento, vem requerer o cancelamento integral do lançamento formalizado por meio do Auto de Infração nº 206923.0026/15-8;*
- iii. ou, na última das hipóteses, sejam reconhecidas todas as reduções até aqui alcançadas, inclusive a extinção pela decadência (de 01.01.2010 a 30.09.2010) e, ainda, seja retirada da cobrança a condenação em multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R.\$1.066.553,13*

Ante a manifestação da Recorrente, em expediente protocolado em 19.01.2021, o autuante assim se manifestou:

Da Informação:

A autuada tomou ciência em 23/11/2020, conforme Termo de ciência no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e anexo, sendo encaminhado os novos Demonstrativos, constando os números dos CT-e NF-e, novo demonstrativo de Débito, tendo sido atendido a Diligência da Primeira Câmara, folhas 978 a 979.

CONCLUSÃO

Por fim, como o presente lançamento foi elaborado na forma regulamentar alicerçado nos princípios da legalidade esperamos deste Egrégio Conselho o julgamento totalmente PROCEDENTE, ao tempo em que se manifeste a verdadeira

JUSTIÇA

VOTO

Em se tratando de Auto de Infração composto de 3 infrações e, tendo o autuado reconhecido as infrações 2 e 3, efetuando o recolhimento do quanto reclamado, utilizando-se dos benefícios concedidos pela Lei Estadual nº 13.449/2015, conforme comprovações anexadas aos autos, antes mesmo da apresentação da sua peça recursiva inicial, restou analisar e decidir a respeito da infração nº 01, abaixo descrita:

Infração 01 - 01.02.30

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, não vinculado à operação com mercadoria com saída subsequente tributada, ocorrido de janeiro a novembro de 2010 e de fevereiro de 2011 a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$5.004.468,91, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente em face de estar o Auto de Infração atendendo a todos os pressupostos exigidos pelo RPAF/BA, tendo a mesma recebido os demonstrativos e informações necessárias ao exercício da plena defesa e do contraditório, tanto que assim o fez em todo o decorrer do processo.

Havendo a 1ª JF recorrido de ofício em face da desoneração concedida à Recorrente, passo a analisar o referido recurso:

Analisando a desoneração determinada na decisão de piso, verifico que a autuação abrangeu fatos

geradores compreendidos no período de Janeiro de 2010 a Dezembro de 2014, sendo que o Auto de Infração, lavrado em 29.09.2015, somente foi o contribuinte cientificado em 01.10.2015.

A desoneração concedida pela 1ª JF teve como base o que está expresso no CTN, artigo 150, Parágrafo 4º, considerando que a ciência do Auto de Infração pela Recorrente foi dada no dia 01.10.2015 e a autuação inclui fatos geradores compreendidos entre Janeiro e Setembro de 2010, quando, neste período ocorreram recolhimentos de tributos, não configurando, desta forma, motivo para a manutenção desta cobrança.

Assim determina o CTN no seu artigo 150:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Corretamente decidiu a Junta Julgadora, reconhecendo a perda do direito do Estado de reclamar os tributos concernentes ao período de Janeiro a Setembro de 2010, por não ter diligenciado a tempo a reclamação do quanto deveria ter recolhido.

Diante do que acima descrevi, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Adentrando ao mérito, vislumbro que no decorrer do processo a Recorrente teve a oportunidade de comprovar o que alegara para desconstituir o crédito fiscal reclamado pelo Estado, tendo exercitado seu direito em todas as ocasiões que requereu, nunca lhe sendo cerceado o mesmo.

Trata-se no presente processo de utilização de créditos do ICMS sobre fretes pagos pela Recorrente referente ao transporte de combustíveis, em operações intermunicipais e interestaduais cujas operações subsequentes não estarão sujeitas à tributação por terem os impostos recolhidos em fases anteriores (combustíveis e lubrificantes).

As operações referentes à comercialização de combustíveis estão reguladas pelo Convênio ICMS 110/2007, que estabelece os procedimentos a serem utilizados pelas distribuidoras, dentre outros entes vinculados à atividade.

A Cláusula Primeira do referido convênio assim estabelece:

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.

Do acima descrito é determinada que a tributação destas operações, obrigatoriamente, destine o produto do imposto à unidade onde se localize o destinatário, o que é objeto do presente processo, operações interestaduais em que a Recorrente destina combustíveis para contribuintes sediados em outros Estados da Federação.

Na mesma Cláusula Primeira define-se exceção ao disposto geral como abaixo:

§ 2º O disposto nesta cláusula não se aplica à operação de saída promovida por distribuidora de combustíveis, por transportador revendedor retalhista - TRR ou por importador que destine combustível derivado de petróleo a outra unidade da Federação, somente em relação ao valor do imposto que tenha sido retido anteriormente, hipótese em que será observada a disciplina estabelecida no Capítulo III.

Como se descreve no Parágrafo acima, a obrigatoriedade do recolhimento do tributo não se restringe ao valor anteriormente cobrado na operação, mas a todos os encargos tributários assumidos pelo remetente do produto.

Também o Parágrafo 4º da Cláusula Sétima, ao definir como se chegar à base de cálculo, assim estabelece: § 4º *O ICMS deverá ser incluído no preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o caput.*

Tratando especificamente das operações interestaduais, o Convênio 110/2007, define na Cláusula Décima Sétima:

Cláusula décima sétima - O disposto neste capítulo aplica-se às operações interestaduais realizadas por importador, distribuidora de combustíveis ou TRR com combustíveis derivados de petróleo em que o imposto tenha sido retido anteriormente.

(...)

§ 3º *Para efeito do disposto neste capítulo, o valor do imposto cobrado em favor da unidade federada de origem da mercadoria abrangerá os valores do imposto efetivamente retido anteriormente e do relativo à operação própria, observado o § 4º.*

Pelo descrito, caberá ao Estado de origem “os valores do imposto efetivamente retido anteriormente e do relativo à operação própria, observado o § 4º”.

E, o Parágrafo Quarto assim estabelece: *Nas saídas não tributadas da gasolina resultante da mistura com AEAC ou do óleo diesel resultante da mistura com B100, o valor do imposto cobrado em favor da unidade federada de origem da mercadoria não abrangerá a parcela do imposto relativa ao AEAC ou B100 contidos na mistura, retida anteriormente e recolhida em favor da unidade federada de origem do biocombustível nos termos do § 13 da cláusula vigésima primeira.*

Em sequência o Convênio ICMS 110/2007, estabelece na Cláusula Décima Oitava:

Cláusula décima oitava *O contribuinte que tiver recebido combustível derivado de petróleo com imposto retido, diretamente do sujeito passivo por substituição tributária, deverá:*

I - quando efetuar operações interestaduais

(...)

§ 3º *Quando o valor do imposto devido à unidade federada de destino for diverso do cobrado na unidade federada de origem, observado o disposto nos §§2º, 3º e 4º da cláusula décima sétima, serão adotados os seguintes procedimentos:*

I - se superior, o remetente da mercadoria será responsável pelo recolhimento complementar, na forma e prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino;

II - se inferior, a diferença será ressarcida ao remetente da mercadoria, pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade.

A legislação baiana recepcionou em seu arcabouço legal o que foi definido a nível nacional, destacando-se o disposto na Lei nº 7.014/97, como abaixo:

Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

§ 1º *A responsabilidade pelo pagamento do imposto, na condição de substituto tributário, é também atribuída:*

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo e com lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, em relação às operações subsequentes;’

Cumprindo o acima determinado, o RICMS BAHIA definiu as normativas para a comercialização de combustíveis, como abaixo se vê:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.

(...)

§ 6º *Os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio.*

Em se tratando especificamente de ressarcimento de tributo nestas operações, estabelece o RICMS:

Art. 301. Nas operações interestaduais para estado signatário de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, se as mercadorias já tiverem sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade de pagamento do tributo:

(...)

§ 5º Na saída interestadual de lubrificantes, combustíveis e produtos químicos derivados ou não de petróleo, que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação, quando o imposto anteriormente retido em favor do Estado da Bahia for superior ao devido à unidade federada de destino, a distribuidora somente terá direito ao ressarcimento da diferença apurada se o destinatário confirmar o recebimento da mercadoria no sistema da NF-e

Como se mostra, em momento algum, a legislação ampara o ressarcimento ou direito à utilização de crédito do ICMS sobre fretes porventura pagos pelo remetente dos produtos objeto da lide, pois, em tais operações, configura-se prática comercial que a Recorrente assumiu, independente de obrigatoriedade legal.

No presente caso, trata-se de operações específicas, com regulamentação própria, definidas com base em Convênio, também específico, adotado pelos Estados em suas legislações internas, a exemplo do Estado da Bahia.

Não se trata, como afirma a Recorrente, de operação com “não incidência do tributo”, nem de imunidade tributária, trata-se, em realidade de aplicação de sistema de partilha do tributo entre os entes federados, em que o mesmo é direcionado ao Estado destinatário do produto, e, se o mesmo realizar operações interestaduais terá o seu direito ressarcido diretamente pela Refinaria.

Como afirma a própria Recorrente, “as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS, mas sim com a tributação integral no Estado de destino, não se exigindo, pois, o estorno do ICMS cobrado nas operações anteriores.”

E o frete, alegado como seu encargo pela Recorrente, não se configura como operação anterior e sim a assunção de responsabilidade própria em função do seu sistema de comercialização.

Ainda sobre o questionamento da Recorrente sobre a obrigatoriedade de estornar os créditos dos serviços de transporte por ela tomados, cujo valor efetivamente suportou, considerando que as operações interestaduais com combustíveis possuem regras próprias de tributação e que o “quesito frete”, em momento algum, é aventado na legislação, por se tratar a assunção do custo frete por parte da Recorrente, tão somente, em função do modelo operacional/comercial próprio, não vejo como lhe amparar o creditamento de tais valores recolhidos.

Quanto à legalidade da autuação e do resultado final a que chegou o preposto autuante, verifico que as informações prestadas foram analisadas pelo preposto autuante que, atendendo às solicitações da Recorrente, através as provas e comprovações acostadas ao processo, efetuou em várias ocasiões revisão do levantamento fiscal, chegando ao final ao montante, para a infração 01, de R\$3.562.216,30, não sendo as infrações 02 e 03 objetos do seu Recurso.

Não logrou a Recorrente elidir totalmente a infração que lhe foi imputada, embora tenha tido oportunidades no decorrer do processo e se provas outras possui, não as apresentou, o que leva à conclusão da certeza do trabalho levado a efeito pelo preposto fiscal, pelo que não acolho o seu pedido de improcedência do Auto de Infração.

Quanto ao questionamento da Recorrente sobre a cobrança que lhe diz ser imputada no valor de R\$1.066.553,13, a mesma diz respeito às infrações 02 e 03, pela mesma transacionada com o Estado nos termos da Lei nº 13.449/2015 e já quitada, fazendo parte do valor total reconhecido como procedente no Auto de Infração.

Assim, fica o Auto de Infração assim definido:

INFRAÇÃO	AUTUADO	RECOLHIDO	JULGADO JJF	FINAL
01	5.004.468,91	o-o	3.588.242,87	3.562.216,30
02	793.386,16	793.386,16	793.386,16	793.386,16
03	273.166,97	273.166,97	273.166,97	273.166,97
TOTAL	6.071.022,04	1.066.553,13	4.654.796,00	4.628.769,43

Por tudo que analisei e pelo que consta do processo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, Nego Provimento ao Recurso de Ofício e dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, julgando o auto em apreço PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$4.628.769,43, com os acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido em transação legal entre a Recorrente e o estado da Bahia.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à fundamentação relativo ao mérito do Recurso Voluntário)

Em que pese concordar com o ilustre Relator em prover em parte o Recurso Voluntário, peço *venia* para apresentar fundamentação diversa ao julgamento do mérito da infração 1, objeto do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, o que passo a fazer diante das considerações a seguir.

O entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas *operações interestaduais* com combustíveis e lubrificantes, **alcançadas pela não-incidência do ICMS**, não é cabível, no caso, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente da cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTCR, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte interestadual uma operação isenta.

Assim, como as operações subsequentes de combustíveis, **internas no Estado adquirente**, são tributadas, cujo percentual de MVA da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá ao Estado do estabelecimento adquirente suportar o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No caso em análise, o recorrente se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.

Válido frisar que o suposto “ônus financeiro pelo remetente da prestação do serviço de transporte”, realizada sob cláusula CIF, em verdade, *se trata de uma premissa falsa*, uma vez que SEMPRE quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição é o adquirente do produto, pois todos os custos de produção, serviço, logística, seguro e frete sempre será repassado pelo remetente para ser arcado pelo adquirente.

No caso específico do frete, sob cláusula CIF, cuja sigla em inglês é *cost, insurance and freight* e significa “custo, seguro e frete”, decorre do transporte da mercadoria, incluindo os custos e riscos, sob a responsabilidade do vendedor, ou seja, o produto já é ofertado para o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto e, neste caso, ele não vem discriminado na nota fiscal.

Já o frete sob cláusula FOB (*free on board*), significa “livre a bordo” e nesse tipo de frete toda a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do estabelecimento destinatário, incluindo os riscos e os custos, já que no frete FOB o custo pelo transporte não está “embutido” no valor cobrado pela mercadoria, por parte do remetente.

Porém, em ambas situações quem arca ao final pelo custo do frete é sempre o adquirente e, por essa razão, é ele (o adquirente) que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.

Retornando ao nosso caso específico de **frete sob a cláusula CIF**, o fato de o valor do frete cobrado pelo remetente já se encontrar incluso no valor total do produto e, em consequência, compor da base de cálculo do ICMS, quando das operações sujeitas à tributação, ocorre a tributação do ICMS tanto do valor correspondente ao produto, como também sobre o valor do frete.

Contudo, o fato de o remetente contratar um prestador de serviço de transporte para realizar a

entrega do produto, conforme combinado com o seu cliente (cláusula CIF), e esse transportador emitir conhecimento de transporte para a realização da prestação de serviço de transporte em operação interestadual, a qual é tributada, oferecendo também tributação sobre o valor do frete (supostamente cobrado ao remetente, embora repassado ao seu cliente), verifica-se uma duplicidade de tributação sobre a mesma prestação de serviço de transporte.

A primeira, quando da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da mercadoria (na qual se inclui o custo do frete pelo remetente) e a segunda quando da emissão do conhecimento de transporte.

Assim, para se corrigir tal distorção, ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de se creditar do ICMS destacado no conhecimento de transporte e incidente sobre a prestação de serviço, como forma **de RESSARCIMENTO da duplicidade do débito sobre a prestação de serviço**, visto que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo da mercadoria.

Porém, salvo a exceção acima, como dito, o crédito sempre será do adquirente que deve se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria, cuja tributação ocorreu em conjunto através da base de cálculo da operação, sob cláusula CIF.

No caso específico, ora em análise, por ser a operação interestadual de combustível alcançada pela não-incidência do ICMS, não há de se falar em RESSARCIMENTO, uma vez que inexistente base de cálculo a ser tributada nesta operação, em que pese o valor do frete se encontrar nela incluso, e, em consequência, não ocorreu tributação sobre o frete contido na base de cálculo.

Sendo assim, houve apenas única tributação da prestação de serviço, conforme destacado no conhecimento de transporte, por se tratar de uma prestação interestadual, cujo direito ao crédito fiscal deveria ser do adquirente (estabelecimento destinatário) que foi quem, ao final, arcou com todos os custos, conforme já dito. Porém, isso só se viabilizaria (crédito pelo adquirente) caso a prestação se realizasse sob a cláusula FOB, o que não ocorreu.

Portanto, conforme acima exposto, na condição de remetente o autuado não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais, consoante entendimento já consolidado através do Acórdão da Câmara Superior nº 0220-21/02, o qual transcrevo parte do voto, a seguir:

Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado à operações de venda de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o recorrente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes. “

Averbe-se, que a alegação do sujeito passivo em seu contra-arrazoado de que a não permissão do crédito na forma do item 2 feriria o princípio da não cumulatividade, não encontra amparo, a uma porque o imposto foi recolhido para o Estado de destino dos produtos, e cabe a este, portanto, suportar o crédito do valor pago, e, a duas, que nada impede que o remetente se ressarcça contabilmente do valor pago a título de frete, em composição com o adquirente do produto.

Assim, dentro desta lógica tributária e em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, a legislação vigente, insita no art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, veda o crédito relativo a mercadoria ou a prestação de serviço de transporte a ela feita, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, conforme a seguir transcrito:

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

...

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;"

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, porém com a fundamentação diversa do i. Cons. Relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206923.0026/15-8**, lavrado contra **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.562.216,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.066.553,13**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios na forma do COTEB, aprovado pela Lei nº 3.956/81, devendo ser homologados pela autoridade competente os pagamentos já efetuados pelo sujeito passivo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – VOTO EM SEPARADO

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS