

A. I Nº - 298623.0008/19-0
AUTUADO - SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTE - DANTE GRISI
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 31/03/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0010-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. USO INDEVIDO DE CRÉDITO FISCAL.

a) AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração parcialmente elidida por acolhimento de prova pelo autuante. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL NÃO VINCULADO A MERCADORIA(S) COM SAÍDA SUBSEQUENTE(S) TRIBUTADAS. Sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estão compreendidas no termo “*não tributadas*”. O contribuinte destinatário, sofrendo o ônus tem direito ao crédito do imposto incidente sobre o frete. Contudo, o sujeito passivo reconheceu ter usado alguns créditos em valor maior que o destacado nos CTes. Infração parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIA DE CONTRIBUINTE SUBMETIDO A REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO SEM COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. Valor reduzido mediante comprovação de lançamento a débito do valor imposto antes creditado. **b)** DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Lavrado em 29/03/2019, o presente Auto de infração exige o valor de R\$92.994,22, acusando as seguintes infrações:

Infração 01 – **01.02.06** – Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: R\$ 14.190,57. Período: Fevereiro 2014 e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 9º e 29, § 4º, II da Lei 7014/96 c/c art. 290 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

Infração 02 – **01.02.30** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente(s) tributada(s). Valor: R\$60.163,07. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 29, § 4º, II da Lei 7014/96 c/c art. 310, II do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Conforme planilha de CRÉDITO INDEVIDO SOBRE FRETE DE PRODUTOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – 204 e 2015.

Infração 03 - 02.14.01 – Deixou, o adquirente, de recolher o ICMS normal devido por responsabilidade solidária, nas operações de aquisição de combustível, adquirido junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade de pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista do recebimento da mercadoria através de nota fiscal

desacompanhada do documento de arrecadação. Valor: R\$17.516,08. Período: Fevereiro 2014 e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 6º, XVI, 32 e 47, I e II da Lei 7014/96. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Conforme planilha ICMS NÃO RECOLHIDO – ÁLCOOL (AEHC) E BIODISEL – PRODUTO SUMETIDO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.

Infração 04 - **06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento. Valor: R\$ 1.124,50. Período: Julho 2014, Março, Julho e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Arts. 4º, XV da Lei 7014/96 c/c art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, II, “f” da Lei 7014/96.

Como complemento descritivo o autuante informou que a auditoria objetivou verificar a situação tributária do contribuinte em relação ao ICMS:

1 – Realizou os roteiros de auditoria que revelaram inconsistências que implicaram em imposto não recolhido, não lançado e em uso indevido de crédito fiscal:

- a) DIFAL – No período fiscalizado a empresa adquiriu materiais para uso e consumo em operações interestaduais para as quais não recolheu ICMS, o que se vê na Planilha de Cálculo de Diferença de Alíquota – DIFAL;
- b) CRÉDITO INDEVIDO – FRETE ÁLCOOL HIDRATADO – O contribuinte se creditou indevidamente do ICMS sobre frete de transporte de Álcool Hidratado, mercadoria submetida ao Regime de Substituição Tributária, conforme Planilha CRÉDITO INDEVIDO SOBRE FRETE DE PRODUTOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;
- c) CRÉDITO INDEVIDO – TRANSFERÊNCIA BIODISEL E ÁLCOOL HIDRATADO – O contribuinte emitiu as NF-es 18.616, de 26/02/2014 e 60.089, de 30/12/2015 (Entrada-cód. 0), destacando crédito fiscal que utilizou indevidamente sob o CFOP 2659 (Transferência de combustível ou lubrificante pra comercialização) e 1409 (Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária), conforme PLANILHA CRÉDITO INDEVIDO SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTO COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA;
- d) ICMS NÃO RECOLHIDO – ÁLCOOL (AEHC) E BIODISEL – produto submetido a substituição tributária com responsabilidade solidária, com entrada no estabelecimento sem o devido recolhimento do ICMS, conforme NF-e 60.089 de 30/12/2015, emitida pelo próprio contribuinte, tendo o CFOP 1409. Imposto calculado com base no ATO COTEPE/PMPF Nº 24/2015, referência Bahia, com vigência de 16/12/2015 a 31/12/2015, na razão de R\$ 2,8500 por litro, conforme planilha ICMS NÃO RECOLHIDO – ÁLCOOL (AEHC) E BIODISEL – PRODUTO SUBMETIDO A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

2 – Com relação aos roteiros relativos a obrigações acessórias destaca a prática habitual de substituição das notas fiscais de fornecedores pelas de emissão própria, através do código da NF 0, correspondente a entrada de mercadoria. Aduz que tal prática contraria os procedimentos regulamentares da legislação do ICMS, fato que deve ser objeto de inclusão na próxima fiscalização, inclusive quanto aos créditos apropriados indevidamente e relativos a mercadorias da ST.

3 – AUDITORIA FISCAL – SITUAÇÃO CADASTRAL/INFORMAÇÕES ECONÔMICAS FISCAIS – Observou-se regularidade nas informações fiscais.

Apensados os seguintes documentos, dentre outros: Ordem de Serviço nº 500070/19, intimações para apresentação de livros e documentos fiscais (fls. 12/13), Termo de Início de Fiscalização (fl.16), demonstrativos das infrações (fls. 17-28 e CD fl. 29), recibo de entrega de cópias dos arquivos eletrônicos relativos ao AI (fl. 30).

Às fls. 35-41 consta Impugnação, nos seguintes termos:

Infração 01 – Crédito Indevido relativo a mercadorias da ST

Pede improcedência parcial, pois das duas operações relacionadas contesta a de ocorrência em 31/12/2015 dizendo se relacionar a uma transferência de álcool hidratado da filial de Jequié para a de Itabuna, amparada pela NF 060089 (doc. 02), escriturada nos livros fiscais das duas filiais e o que foi creditado na filial autuada (Itabuna) se anula pelo débito na filial de Jequié. Ademais, detalha que a mesma NF 060089 também consta da Infração 03 (Falta de recolhimento de ICMS normal devido por responsabilidade solidária, nas aquisições de combustível junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista de recebimento desacompanhado do documento de arrecadação).

Infração 02 - Crédito indevido de operação de transporte de mercadoria com saída subsequente não tributada.

Reproduzindo o art. 353, § 1º do RICMS-BA/2012, sustenta a total improcedência com base em três precedentes do CONSEF (Acórdãos CJF 0218-11/02, CJF 0980/01 e CJF 0447-12/02), cujas cópias anexou aos autos.

Infração 03 – Falta de recolhimento de ICMS normal devido por responsabilidade solidária, nas aquisições de combustível junto a remetente sujeito a Regime Especial de Fiscalização com obrigatoriedade do pagamento do ICMS no momento da saída da mercadoria, em vista de recebimento desacompanhado do documento de arrecadação.

Pede improcedência parcial, pois das duas operações relacionadas contesta a de ocorrência em 31/12/2015, amparada pela NF 060089 (doc. 02), por ter constatado que o imposto relativo à essa NF havia sido debitado na escrita fiscal da filial de Jequié, conforme cópia do LRAICMS (Doc. 03).

Infração 04 – Falta de recolhimento de ICMS DIFAL

Reconhece a procedência.

Em Informação Fiscal (fls. 74-78), após reproduzir as infrações e resumir a Defesa, o autuante a contesta:

Infração 01

Afirma que do valor autuado (R\$14.199,57), sendo R\$1.590,74 da NF 18616 e R\$12.599,83 da NF 60089, o Impugnante admite a procedência do primeiro valor e pede a exclusão do segundo por se tratar de transferência de álcool hidratado, com simultaneidade de débito e crédito do ICMS entre seus estabelecimentos.

Concorda com a alegação defensiva de manutenção do crédito fiscal da transferência de álcool por se tratar de mercadoria tributável e pela comprovação dos registros fiscais, concorda com a exclusão da outra NF.

Infração 02

Informa que diante dos argumentos defensivos reexaminou a matéria e ao reanalisar os registros e documentos motivadores da exação, constatou situações não retratadas que mesmo considerando o valor dos fundamentos ao direito do crédito da espécie, a realidade fática não assegura tal pretensão no caso.

A uma, porque os créditos lançados no LRE são maiores que os destacados nos CT-es, no montante de R\$ 27.984,16.

A duas, porque dos demais lançamentos não se extrai comprovação a permitir concluir se tratar de produtos destinados a venda, diante da omissão da chave do CT-e e respectiva associação à NF. Portanto, a falta de prova invalida o crédito de R\$28.478,82. Nesse sentido, corrobora-se a constatação dos valores lançados a créditos maiores que os destacados nos CT-es, de modo a se manter a exação, mesmo em considerando a redução do valor na revisão realizada.

Por outro lado, não obstante a impugnação dessa infração pela generalidade e totalidade dos valores creditados, na sua análise, mesmo sem provocação da defesa, abateu o valor de R\$1.590,74, relativo à NF 18616, de 26/12/2019, por ter constatado seu indevido lançamento, bem como deduziu,

também, os valores a título de crédito pelas entradas, destacados no CT-e, de modo que o valor da exação passa de R\$60.163,07 para R\$56.462,98.

Infração 03

Diz ser conexa com a Infração 01 e em face da modificação do *status*, uma repercute sobre a outra, de modo que, nesta, também deve ser excluído o valor de R\$16.084,17, referente à NF 60089, remanescendo apenas o valor de R\$1.431,91, relativo à NF 18616.

Infração 04

Reconhecida pelo Impugnante.

Intimado para conhecer a Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifesta às fls. 83-85 no que diz respeito à informação relativa à Infração 02. Registra que não tendo sido anexado a planilha alterada do demonstrativo suporte do AI à cópia da Informação Fiscal que recebeu, a Autuada só conheceu a “nova planilha” em 11/09/2019, mediante pedido via mensagem via Internet, o que resulta em preterição ao direito de defesa por não ter certeza de que o documento foi juntado ao PAF, oportunidade em que também junta a planilha alterada pelo autuante na ocasião da Informação Fiscal.

Contrapondo-se aos dados do Autuante e que reduz a exação de R\$60.163,07 para R\$56.462,98, apresenta um levantamento denominado PLANILHA AJUSTADA PELA SOLL (Doc. 02), a ela juntando todos os documentos fiscais onde constam destacados os valores dos créditos fiscais reclamados, o que entende derrubar a alegação do Autuante, posta na Informação Fiscal (fl. 76), dizendo “*Portanto, sem tais comprovações não há como ser considerado válido o crédito registrado, o qual totaliza R\$ 28.478,82. Nesse sendo corrobora a constatação dos valores lançados a créditos maiores que os destacados no CT-e. Assim, a infração a esse título resta comprovada sua PROCEDÊNCIA, mesmo em se considerando redução do valor na revisão realizada*”.

Diz que os valores identificados como exigíveis na Ação Fiscal estão definidos em ambas as planilhas na coluna denominada “IcmsEfd” e na coluna seguinte “IcmsCte” estão relacionados os valores dos créditos fiscais acatados pelo Autuante ou os que estão comprovados pela Autuada.

Na chamada “planilha nova” do Autuante (Doc. 01) estão identificados R\$2.109,35, que somados aos R\$1.590,74 excluídos, resulta em R\$3.700,09, correspondendo à diferença da exigência inicial de R\$60.163,07 para a atual de R\$56.462,98.

Ou seja, diz que nesse quesito, a chave está nos valores que são incluídos na coluna “IcmsCte”, pois o valor do Autuante foi R\$2.109,35 e a Autuada identifica o total de R\$54.855,52, e a consequente constatação do valor da diferença de R\$3.716,76, quando subtraído dos R\$58.572,33, restando, portanto, comprovado que o valor de R\$3.716,76 é efetivamente reconhecido devido pela Autuada.

Fala que os documentos fiscais que compõem aquele total de R\$54.855,52 estão anexados à PLANILHA AJUSTADA PELA SOLL (Doc. 02) e a título exemplificativo destaca os quatro primeiros documentos relacionados: CT 1727 (R\$233,42), CT-e 316 (R\$498,20), CT 1734 (R\$87,19) e CT-e 1739 (R\$ 174,51).

Informa serem 181 documentos, sendo 77 de operações em 2014 e 104 em 2015. Portanto, diz que a Autuada está segura de que a lacuna levantada pelo Autuante não procede e anexando documentos (fls. 86-280), do valor exigido pela Infração 02, reconhece devido apenas R\$3.716,76.

Tendo em vista que o PAF foi encaminhado para o CONSEF sem que o Autuante tenha conhecido a manifestação do Autuado após a Informação Fiscal, conforme pedido de fl. 288, o PAF foi baixado em diligência para o Autuante informar a respeito.

Por consequência, às fls. 292-295 o Autuante informa que da leitura da manifestação não conclui que o Autuado tenha se desincumbido da obrigação tributária, cujo ponto fundamental reside na glosa de crédito fiscal de ICMS sobre transporte interestadual de ETANOL ANIDRO e BIODIESEL, produtos submetidos à cadeia de substituição tributária dos combustíveis automotivos, sistemática em que o tributo perde a característica de ser plurifásico e passa a ser recolhido de uma só vez,

assumindo o *status* de monofásico, encerrando a fase da tributação, vedando-se, a partir de então, o uso de créditos do ICMS e também de sua cobrança.

Diz que, no caso, o contribuinte pretende manter o crédito indevido se fundando em decisões do CONSEF, mas tais decisões são dissonantes da fundamentação da ação fiscal, razão pela qual não se aplicam a operações com ST, conforme estatuído no art. 290 do RICMS-BA/2012, e art. 9º da Lei 7014/96, reproduzidos.

Enfatiza que os dispositivos harmonizam com a especificidade da ST (antecipação e encerramento da fase de tributação) não admitindo se as saídas internas subsequentes são ou não tributáveis, uma vez que tais direcionamentos são próprios da regra geral orientando a condição de admissibilidade ou negação do crédito tributário. Em tal contexto diz equivocado a admissibilidade de crédito por considerar a saída subsequente como tributada, opondo-se à previsão de vedação do crédito quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, conforme previsto no inciso II do § 4º do art. 29 da Lei 7014/96, disposição de regra geral que não se aplica à especificidade da substituição tributária que encerra a fase de tributação de modo monofásico, pois do contrário se estaria criando, sem lei, uma nova sistemática de tributação híbrida, misturando a ST com o sistema de apuração por conta corrente fiscal.

Concluindo, diz ter analisado a documentação aportada pelo Impugnante no sentido de manter sua convicção quanto à procedência da glosa dos valores creditados sobre transporte de produtos regidos pela ST, excluindo-se do valor original, apenas R\$1.590,74, relativo à NF-e 18.616. Mantendo, assim, o ajuste procedido na Informação Fiscal anterior.

Cientificado da nova Informação Fiscal, podendo, o contribuinte não se manifestou e às fls. 304-309, constam extratos de pagamento vinculados ao AI.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$92.994,22.

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 06, 09, 17, 26, 27, 28, 30 e 79, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF); c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-28, 79, CD de fl. 29, fls. 87-91 e 296-302; e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator.

Por ter sido objeto de expresso reconhecimento de sua procedência, a Infração 04 não integra a lide.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A autuação tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados, cujas planilhas identifica: NF, data de emissão, número, CNPJ emitente, IE, UF, CFOP, VlrOper, VIBclims, CST, AliqEquiv, AliqIcms e VlIcms.

Passo à análise de mérito das demais infrações.

As incorreções em valores e dados das infrações 01 e 03, apontadas pelo Impugnante, foram devidamente sanadas na forma prevista no § 1º do art. 18 do RPAF. Os valores remanescentes das exações foram reconhecidos pelo sujeito passivo com pagamento parcelado, conforme extratos de fls. 284-287, de modo que nada tendo a reparar quanto aos ajustes efetuados, as tenho como parcialmente procedentes, na seguinte forma:

Infração 01: R\$1.590,74, relativo à ocorrência de 28/02/2014.

Infração 03: R\$1.431,91, relativo à ocorrência de 28/02/2014.

Portanto, lide há apenas para a Infração 02, relativa a glosa de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria (s) com saída (s) subsequentes tributadas (01.02.30), conforme planilha CRÉDITO INDEVIDO SOBRE FRETE DE PROSUTOS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – 2014 e 2015. As mercadorias são ETANOL ANIDRO e BIODISEL, integrantes da cadeia dos combustíveis automotivos submetidos à substituição tributária com encerramento de fase de tributação.

A questão principal da lide é de direito, e no sentido de julgar se o ICMS incidente sobre o serviço interestadual de transporte de álcool anidro e biodiesel (produtos tributáveis pelo ICMS, mas com lançamento diferido: RICMS-BA, art. 286), com destino a estabelecimento distribuidor de combustível (caso do estabelecimento autuado), lhe possibilita ou não o uso do imposto destacado no CTe como crédito fiscal.

Sem embargo, antes de apreciar a questão de direito, analisando os autos constata questão de fato a ser superada.

É que se o demonstrativo suporte original da infração (fls. 18-26), relacionado os CTes indique a glosa de crédito por uso indevido no valor de R\$60.163,07, ainda que aportado aos autos somente pelo Impugnante ante a providência relatada em sua peça defensiva, por ocasião da Informação Fiscal, o Autuante afirma que diante o vislumbre de pertinência dos argumentos defensivos reexaminou a matéria e ajustou a exação para R\$56.462,98, sendo R\$ 27.984,16 por “lançamentos de créditos no livro de registro de entrada maior que o destacado no CTe” e R\$28.478,82 “porque dos demais lançamentos não se extrai comprovação que se permita concluir tratar-se de produtos destinados à venda, diante da omissão da chave do CTe e respectiva associação à NOTA FISCAL”.

Ocorre que quando intimado da Informação Fiscal, além de juntar aos autos a planilha refeita que o Autuante não aportou aos autos (Doc. 01, fls. 86-91), tomando como base a nova planilha do Autuante, o Impugnante apresentou levantamento denominado “PLANILHA AJUSTADA PELA SOLL (Doc. 02, fls. 92-96) acompanhada de cópia impressa de todos CTes objeto da autuação nos quais se identifica todas as Notas Fiscais das mercadorias transportadas (fls. 97-280).

Nessa oportunidade, quanto à questão de fato, o Impugnante escreveu o seguinte: *“Ou seja, a chave da questão, neste momento, está nos valores que são incluídos naquela coluna das Planilhas “IcmsCte”. O valor encontrado pelo Autuante foi de R\$2.109,35, enquanto que a Autuada identifica o total de R\$54.855,52 e a consequente constatação do valor da diferença de R\$3.716,76, quando subtraído dos R\$58.572,33, restando, portanto, comprovado que o valor de R\$3.716,76 é efetivamente devido, assumindo a Autuada o compromisso da sua quitação, quando do deslinde da questão”.*

Observando que os autos vieram ao CONSEF sem que o Autuante tivesse conhecimento da nova manifestação defensiva com os documentos aportados, o PAF foi diligenciado ao autor do feito no curso da instrução processual para, nos termos do § 6º do art. 127 do RPAF, prestar informação a respeito.

Por consequência, a informação foi prestada às fls. 292-295. Nela, não contestando as inconsistências factuais observadas pelo Impugnante (especialmente quanto aos elementos de prova aportados pelo sujeito passivo para contrapor às duas razões factuais da exação de R\$56.462,98: R\$27.984,16 de valores maiores que os destacados nos CTes, e R\$28.478,82 por falta de associação à respectiva Nota Fiscal), o que, por si, já contraria a disciplina contida no § 6º do art.

127 do RPAF, juntando um novo demonstrativo suporte da infração, da exação original (R\$60.163,07), apenas excluiu R\$1.590,74, relativo à NF 18616, de 26/12/2019, por ter constatado seu indevido lançamento, de modo que o valor exigido na Informação Fiscal anterior (R\$56.462,98) passou para R\$58.572,33, exação que cambiando a fundamentação legal (Inciso II do parágrafo 4º do art. 29 da Lei 7014/96), os reproduzindo, agora sustenta a autuação com base no art. 9º da Lei 7014/96 e 290 do RICMS-BA.

Ora, nesse ponto, o que não fez o Autuante, analisando os elementos de prova aportados pelo Impugnante, fiz eu constatando o seguinte: a) Como bem registra a planilha ajustada pelo Impugnante (Doc. 02, fls. 03-96), os valores maiores que os destacados nos CTes objeto de autuação e aportados pelo Impugnante às fls. 98-280 que como elementos de prova somam, de fato, o valor reconhecido devido (R\$ 3.716,56); b) Em todos os CTes objeto da autuação e aportados pelo Impugnante como elemento de prova, constam as Notas Fiscais dos produtos transportados.

Portanto, superada a questão fática, vou à questão de direito logo reproduzindo (com meu destaque) o art. 286, XIV, do RICMS-BA, por consignar a tributação com lançamento deferido para o **álcool anidro e biodiesel**, mercadorias transportadas, cujo ICMS sobre o serviço se discute:

Art. 286. É deferido o lançamento do ICMS:

...

XIV - nas saídas internas e interestaduais de álcool etílico anidro e de Biodiesel B100 com destino a estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), para mistura com gasolina e óleo diesel, respectivamente, observado o disposto nos §§ 7º, 8º e 9º deste artigo;

O Autuante, originalmente, com fundamento no inciso II do § 4º do art. 29 da Lei 7014/96, glosou o crédito lançado pelo sujeito passivo e, posteriormente, ainda que ajustando o valor da glossa, mantém a exação com fundamento no art. 9º da Lei 7014/96 e 290 do RICMS-BA.

Pois bem, sem mais delongas, para objetivar a decisão, por acordar com o teor e cair como luva ao presente caso, peço vênia para aqui citar, parte transcrever com destaque os seguintes acórdãos deste CONSEF:

Instância de piso

ACÓRDÃO JJF N° 0213-04/12 (PELA IMPROCEDÊNCIA DE SEMELHANTE EXAÇÃO)

“Quanto à infração 1, os créditos fiscais de ICMS objeto da autuação, se referem às operações de prestação de serviços de transportes contratadas em operações interestaduais que destinam combustível ao Estado da Bahia, conforme escriturados no livro RAICMS, com o CFOP 2.353, fls. 27 a 58 do PAF.

Em decorrência da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/99 é atribuído ao remetente de combustíveis situado em outras unidades da Federação a condição de sujeito passivo por substituição, “relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário”.

Desse modo, o imposto retido relativo ao combustível, por força do Convênio ICMS 03/99 é remetido para o Estado destinatário (no caso presente o Estado da Bahia) encerrando as fases subsequentes de tributação, logo a operação interna subsequente é tributada, sendo que o imposto foi pago por antecipação.

No que concerne ao frete, esse na formação da base de cálculo da operação com os combustíveis, já se encontram embutidos, relativos aos fretes pagos pelo destinatário, cujo valor do imposto foi destinado ao Estado de destino. Consequentemente, sendo a operação interna subsequente tributada (com o combustível) o crédito fiscal relativo ao frete contratado referente à operação de aquisição deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria. Portanto o autuado efetivamente faz jus à utilização do crédito fiscal, relativo ao frete sobre a prestação de serviço de transporte vinculada a tal produto.

Ressalto que o CONSEF através de reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs 0439- 11/02, 0218-11/02, 008-12/03, e CS n° 0220-21/02 (Câmara Superior) pacificou o entendimento de que nas “operações internas com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, enquanto nas operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo.

...

Por todo o exposto, julgo a infração improcedente”.

ACÓRDÃO JJF N° 0095-01/18 (ADMITE CRÉDITO AO DESTINATÁRIO – QUE É O CASO)

..

“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 N° 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”.

Instância revisora

ACÓRDÃO CJF N° 0072-12/09 (MODIFICA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA E ENTENDIMENTO ANTERIOR DO PRÓPRIO RELATOR, PARA ENTENDER QUE O DESTINÁRIO, CONTRATANTE DO SERVIÇO – FOB – TEM DIREITO AO CRÉDITO - COMO É O CASO -, VOTANDO PELA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO)

“A razão para a glosa desses créditos fiscais – tanto os lançados no “Livro de Apuração Especial de ICMS”, quanto os listados às fls. 15 a 24 – foi o fato de que esses serviços de transporte estavam relacionados a operações com mercadorias com fase de tributação encerrada mediante o regime de substituição tributária. Assim, a questão está em saber se nas aquisições de combustíveis e lubrificantes o recorrente fazia ou não jus ao crédito fiscal de ICMS correspondente ao serviço de transporte tomado.

As notas fiscais acostadas aos autos, trazidas na diligência determinada por esta 2ª CJF, comprovam que as operações em comento eram referentes a aquisições de mercadorias (combustíveis e lubrificantes) enquadradas no regime de substituição tributária, conforme consta na autuação e foi tacitamente reconhecido pelo recorrente.

Visando saber quem arcou com as despesas de frete e se as operações eram internas ou interestaduais, o processo foi convertido em diligência à ASTEC do CONSEF. Em atendimento a essa diligência, foi informado que os fretes cujos valores foram glosados pelo autuante “foram efetivamente suportados pelo sujeito passivo e eram referentes a aquisições internas e do distrito federal a preço FOB”.

Aduzindo o novo posicionamento do representante da PGE/PROFIS, órgão encarregado do exercício do controle da legalidade, considerando que os valores dos fretes foram efetivamente suportados pelo recorrente e tendo em vista os debates travados na sessão julgamento; modifico o meu entendimento até então vigente sobre a matéria e passo a considerar que nas operações com combustíveis lubrificantes, realizadas a preço FOB, sendo elas interestaduais ou internas, caberá ao estabelecimento destinatário o direito à apropriação do crédito fiscal referente ao serviço de transporte tomado. Para corroborar esse posicionamento, transcrevo trecho de votos proferidos neste CONSEF, em decisões tomadas por unanimidade, sobre idêntica matéria:

“Acórdão CJF N° 0218-11/02: [...]”

Evidentemente, que a regra que veda a utilização de crédito fiscal sobre o serviço de transporte não vinculado à operação com mercadoria cuja saída subsequente não seja tributada - citada pelo autuante e pela JJF como amparo à exigência fiscal - não pode ser aplicada ao caso em tela, pois as operações com combustíveis e lubrificantes constitui-se em exceção a esta regra, como vimos acima, além do que, razão assiste ao recorrente ao asseverar que as mercadorias sujeitas à antecipação tributária são sim tributadas, só que de forma antecipada, e não desoneradas.

Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a 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 remetente 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.

Feitas estas colocações, verifica-se, da análise dos documentos acostados aos autos, que as prestações objeto da autuação foram realizadas dentro do Estado, ou se referem a serviços tomados pelo recorrente oriundos de outras unidades da Federação, neste sentido, indevida “in totum” a exigência fiscal.

Correto o procedimento do recorrente, portanto, ao se creditar deste imposto, como já expomos acima, tanto nas prestações de serviço de transporte intermunicipal (portanto, interno) como em relação aos serviços de

transporte tomados vinculados à operações de aquisição interestadual dos produtos referenciados, visto que, na base de cálculo do imposto retido ou antecipado, já se levou em consideração a parcela do frete.

Acórdão CJF Nº 0008-12/03:

[...] Trazendo a conclusão acima para o caso em apreço, nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, valem as regras dos art. 94, I, e 95, I, do RICMS/97, constituindo direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF (itens 1 e 2 acima), e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias (o item 3 se refere a entrada interestadual). Assim, considero correto o procedimento do autuado ao se creditar do ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas operações ora questionadas, o que torna a exigência improcedente.”

Pelo acima exposto, acolhendo o opinativo da PGE/PROFIS, proferido pelo seu representante durante a sustentação oral, decido pela improcedência do item 1 do lançamento.

ACÓRDÃO CJF Nº 0275-11/18 (PELA IMPROCEDÊNCIA DE SEMELHANTE EXAÇÃO – INVERTE A DECISÃO DE PISO EXARADA NO ACORDÃO JJF Nº 0114-03/16)

*“A infração 01 tem como fundamento de fato **tão somente as aquisições interestaduais de etanol anidro**, conforme o demonstrativo de fls. 11 a 14, no qual os totais mensais coincidem com aqueles consignados na coluna “Valor Histórico” de fls. 01/02.*

*O art. 29, § 4º, III da Lei do ICMS/BA proíbe o crédito relativo à **prestaçao** de serviço de transporte quando a **prestaçao** subsequente não for tributada ou estiver albergada pelo instituto da isenção, e não quando a **operação** subsequente não for tributada.*

*O inciso II (do art. 29, § 4º da Lei do ICMS/BA) apenas se aplica nas situações em que a **operação** subsequente não é tributada, e não a **prestaçao**, o que não é o caso dos presentes autos.*

“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 **prestaçao** 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;*

*III - para **prestaçao** de serviço, quando a **prestaçao** subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior”.*

O art. 290 do RICMS-BA/2012, mencionado na Decisão recorrida, tem eficácia nos casos em que há pagamento prévio por antecipação, com encerramento da fase de tributação, o que também não se verifica no diferimento. Já o art. 310 estatui a vedação de créditos relativos a operações não tributadas ou isentas.

“Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária”.

*“Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a **prestaçao** 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;*

(...).

O álcool etanol anidro, quando chega à distribuidora, é misturado à gasolina tipo A, gerando a gasolina tipo C. Ainda que não se concorde com as razões acima expostas, as operações subsequentes com etanol anidro não são isentas, muito menos imunes, mas têm a tributação deslocada para a unidade federativa de destino (art. 2º, § 1º, III da Lei Complementar nº 87/1996), motivo pelo qual, de fato, como asseverou o recorrente, não existe razão para a presente exigência fiscal.

“Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

§ 1º O imposto incide também:

(...)

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

Não posso deixar de destacar a pertinência das observações registradas no *Parecer da PGE/PROFIS*, no sentido de que:

“(...) somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.

(...) sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estariam, de forma alguma, compreendidas no termo “não tributadas”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da tentativa de inseri-los entre os não tributados”.

Por conseguinte, tenho como Improcedente a infração 1.

Assim, considerando que na questão de direito minha convicção se alinha aos entendimentos expostos nas decisões reproduzidas, e por nada ter que reparar quanto à planilha ajustada aportada aos autos pelo Impugnante às fls. 93-96, acolho como devido o valor de R\$3.716,56, para declarar a parcial subsistência da Infração 02, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data Venc	Base de Cálculo	Aliq	Multa	Vlr Histórico
Infração 02					
31/01/2015	31/01/2015	1.125,35	17,00%	60%	191,31
31/03/2015	31/03/2015	1.179,59	17,00%	60%	200,53
30/04/2015	30/04/2015	2.487,71	17,00%	60%	422,91
30/06/2015	30/06/2015	2.144,18	17,00%	60%	364,51
31/07/2015	31/07/2015	5.639,53	17,00%	60%	958,72
31/08/2015	31/08/2015	966,59	17,00%	60%	164,32
30/09/2015	30/09/2015	2.892,53	17,00%	60%	491,73
31/12/2015	31/12/2015	5.426,65	17,00%	60%	922,53
Total da Infração					3.716,56

Voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298623.0008/19-0, lavrado contra **SOLL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.863,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR