

A. I. N° - 269352.0011/21-9
AUTUADO - RAIZEN S.A.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21/07/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0103-03/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/12/2021, refere-se à exigência de R\$ 407.981,58 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.002.081: Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportador autônomo, nos meses de janeiro, fevereiro, abril e maio de 2017; janeiro, março e novembro de 2018; fevereiro de 2019; janeiro e fevereiro de 2020.

Em complemento, consta a informação de que se trata de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativo às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de óleo diesel e gasolina, ou prestações internas sem tributação com os mesmos produtos.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 21 a 59 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que na ótica do fisco estadual, por serem as operações interestaduais com gasolina e diesel amparadas pela imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “b, da Constituição Federal, deveria ter estornado o crédito relativo ao serviço de transporte, o qual, foi devidamente tributado, conforme destaque do imposto no Conhecimento Eletrônico de Transporte (CT-e) e cujo encargo financeiro foi suportado pelo Impugnante, por ser tomador do serviço de transporte.

Alega que por essa interpretação do fisco estadual, a possibilidade de creditamento do dito ICMS-Frete estaria condicionada às peculiaridades da tributação incidente sobre a mercadoria transportada (ICMS-Mercadoria afetando o ICMS-Frete).

Afirma que será demonstrado que a operação de circulação de mercadorias não deve ser confundida com a prestação de serviço de transporte, o que não pareceu devidamente dissociado pelo fisco do Estado da Bahia. Por esse motivo, acaso mantido o lançamento, seria cancelado desrespeito à não-cumulatividade – violação ao art. 155, § 2º, I, da CF/88.

Também alega que demonstrará que, ainda que a prestação de serviço de transporte se confunda com a circulação da mercadoria em si, sequer haveria de se falar em isenção ou imunidade, pois o ICMS-Mercadoria incidente sobre todas as operações da cadeia foi devidamente pago, por antecipação, pela refinaria de petróleo no momento da saída, sendo que toda a quantia recolhida

foi devidamente direcionada ao Estado da Federação em que o combustível foi consumido – regra constitucional da tributação no destino (art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88).

Ressalta que a refinaria de petróleo, quando dá saída ao combustível refinado (gasolina ou diesel), calcula o ICMS tomando como base o PMPF (Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final) que, por sua vez, é mensalmente estabelecido pelo CONFAZ tomando como base o preço praticado ao consumidor final pelos vendedores varejistas, ou seja, a base de cálculo do “ICMS-Mercadoria” engloba desde início o custo da cadeia comercial – ônus financeiro do frete.

Acrescenta que merece o auto de infração ter sua nulidade reconhecida, e acaso mantido o lançamento de ofício, deve ao menos ser reduzida a penalidade aplicada, em razão do seu caráter confiscatório.

Suscita nulidade do Auto de Infração, alegando ausência de subsunção do fato a norma – enquadramento legal que se refere às entradas isentas ou não tributadas – caso concreto que se refere a saída não tributada. Diz que o auto de infração em tela foi lavrado sob fundamento de que o Autuado teria violado o disposto no art. 29, § 2º, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Afirma que os delimitadores originais da não-cumulatividade em ICMS estão previstos na Constituição Federal. Diz que a CF/88 (art. 155, § 2º, II, ‘a’ e ‘b’) dispõe sobre manejo da não-cumulatividade em duas situações específicas, quais sejam (A) quando a operação e serviço têm relação com entrada isenta ou não tributada; e (B) quando somente a operação tem relação com saída isenta ou não tributada.

Afirma que a CF/88 diz serem suas disposições originais regra geral passível de modificação, na medida em que se fala em “*salvo determinação em contrário da legislação*”. Entende parecer evidente que o art. 29, § 2º, da Lei Estadual nº 7.014/96 se reporta ao permissivo do art. 155, § 2º, II, ‘a’, da CF/88, ou seja, se refere tão somente à vedação de crédito sobre operações e serviços em situações em que houve transferência protegida pela não incidência ou isenção na circulação jurídica anterior, o que não é a situação do presente caso concreto (aqui se fala em vedação ao crédito quando a operação posterior é não tributada).

Diz que o § 2º da lei local introduz seu texto corretamente falando em “*entradas de mercadorias*”, de modo que o conteúdo subsequente deve ser interpretado em respeito à própria Constituição Federal, que somente autoriza a vedação ao crédito sobre serviços (prestações) na ocasião das entradas cuja movimentação anterior foi isenta ou não-tributada.

Qualquer entendimento diverso desse resulta em afronta aos limites da não-cumulatividade, razão pela qual evidente que a autoridade lançadora interpretou o art. 29, § 2º, da Lei Estadual nº 7.014/96 para além de seus limites.

Também alega cerceamento do direito de defesa por IMPRECISÃO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO E DEMONSTRAÇÃO DOS CRÉDITOS GLOSADOS. Alega que o auto de infração descreve a infração de duas maneiras conflitantes, pois diz que o Impugnante “utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas”, ao passo em que, adiante, diz que “trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativas às operações interestaduais imunes”.

Afirma que frente a essa imprecisão na descrição dos fatos, esperava que os arquivos anexos ao auto de infração poderiam elucidar o rol de operações cujo crédito de ICMS foi glosado pelo fisco estadual, porém tal exercício não foi possível, já que não há qualquer segregação de operações nos anexos encaminhados, ou seja, há apenas listagem de operações de entrada e saída realizadas nos períodos envolvidos (2017 a 2020).

Informa que foram recepcionados, além do auto de infração, o demonstrativo de débito por período e relatórios de operações realizadas. No demonstrativo de débito, há levantamento de valores absolutos, que serviram como base de cálculo para o imposto e penalidade.

Os relatórios de operações consignaram todas as operações realizadas no período, não havendo distinção daquelas que foram glosadas ou não pela autoridade lançadora. Cita exemplo.

Entende que o auto de infração em tela foi lavrado sem precisar de maneira satisfatória o seu escopo de atuação, deixando a cargo do sujeito passivo o dever de interpretar informações subjetivas para adimplir crédito tributário lançado de ofício, o que não deve ser admitido e, acaso mantido, representará violação do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Reproduz o art. 18, IV, “a” do RPAF-BA, Decreto Estadual nº 7.629/99 e diz que o entendimento desse tipo é comumente rechaçado pelo órgão julgador da SEFAZ/BA. Cita como exemplo o Acórdão JF Nº 0107-01/16, reproduzindo a ementa, concluindo ser de rigor que seja julgado nulo o auto de infração em tela.

No item DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVO AO FRETE – ENCARGO ASSUMIDO PELA IMPUGNANTE, informa que tem por objeto social, entre outros, “o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo”. Para tanto, contrata o serviço de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento.

Alega que suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, o qual foi realizado pela cláusula CIF, e, na figura de tomador do mesmo, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido, condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito.

Diz que a principal forma de se comprovar quem foi o tomador do serviço de transporte de mercadorias se dá pela verificação da autenticidade dos DACTEs – Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico –, que ocorre pela conferência das Chaves de Transporte (“CT-e” ou “CTRC”), que podem ser facilmente visualizadas no seguinte endereço: <http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/>.

A título exemplificativo, cita um DACTE de uma das operações autuadas (DOCS. 03 a 06) e afirma que não há dúvidas que suportou integralmente o ônus do ICMS relativo ao transporte, uma vez que foi a tomador do referido serviço, pagando integralmente por tais valores.

Reproduz a ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 883.821/DF, quando se anuiu que tomador do serviço de transporte, tendo arcado com este ônus, faz jus ao creditamento do ICMS em respeito ao princípio da não cumulatividade. Diz que no ano seguinte, o Superior Tribunal de Justiça tratou de tema próximo e sujeito à sistemática dos recursos repetitivos. REsp 865.792/RS e REsp 931.727/RS

Segundo os precedentes do STJ, “o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária”.

Afirma que no presente caso, o ICMS-Mercadoria incidente sobre toda a cadeia é recolhido pela refinaria (ICMS-ST) previamente e sob consideração do preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF), que nada mais é do que uma média, traçada mensalmente pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que leva em conta o custo de comercialização dos combustíveis naquele período.

Apresenta o entendimento de que, ainda que a refinaria não seja a tomadora do serviço-frete aqui em objeto, esta recolhe ICMS-ST sob consideração de valor médio dos combustíveis (PMPF) traçado pelo próprio CONFAZ, que leva em consideração todo o custo operacional dos contribuintes participantes na cadeia de comercialização desses combustíveis, até o consumidor final. É dizer, o ICMS-Mercadoria comporta o ICMS-Frete o qual o impugnante mantém os créditos.

Afirma que o serviço de frete da mercadoria que sai da distribuidora (IMPUGNANTE) com destino a outra distribuidora ou estabelecimento varejista é contratado pelo próprio IMPUGNANTE ou destinatário. Diz que a nota de conhecimento de transporte (CTE), que destaca o ICMS incidente

sobre o serviço de fretamento interestadual ou intermunicipal, geralmente inclui o IMPUGNANTE como tomador do serviço.

Conclui que o corolário da sua prática é o art. 155, § 2º, I, da CF/88, através do qual se condiciona o ICMS ao obrigatório e incondicional respeito à não-cumulatividade, garantido também pelos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Em outras palavras, o crédito que utilizou visa evitar o duplo recolhimento de imposto via aplicação da não-cumulatividade nos parâmetros previstos pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional, *in casu* utilização do crédito financeiro.

Afirma que, ultimamente, alguns órgãos julgadores de Secretarias de Estado de Fazenda vêm cancelando autuações idênticas a que aqui se analisa, à exemplo da decisão proferida pelo órgão julgador da SEFAZ/MT (DOC. 07).

Dessa forma, em estrita observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, informa que ao contratar o serviço de frete para transportar suas mercadorias, principalmente pelo fato que tais serviços foram tributados sob a sistemática do “ICMS normal”, creditou-se do montante do ICMS devido e regularmente destacado nos documentos fiscais da prestação do serviço contratado, fazendo jus ao crédito glosado.

Diz que essa lógica aplicada, inclusive, possui apoio em parecer elaborado pelo Professor Carlos Mário da Silva Velloso (DOC. 08). Reproduz trechos do mencionado Parecer e conclui que não pode ser mantida a glosa dos créditos de frete devidamente apropriados, perpetrada pelas Autoridades Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda da Bahia, e afirma que não cometeu qualquer falta à legislação tributária, sendo de rigor o cancelamento da presente autuação, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Acrescenta que as mercadorias transportadas que, inicialmente, o fisco autua a prestação de serviço de transporte e, logo na sequência, enquadra a autuação pelo inciso II, do § 4º, do artigo 29, da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como pelo inciso II do artigo 310 do RICMS/BA (vide enquadramento legal do auto de infração), que tratam acerca da circulação de mercadorias.

Alega que não há como relacionar as mercadorias transportadas com o serviço de transporte (frete), não podendo, portanto, considerar que os créditos tomados pelo serviço de frete foram indevidos. O Fisco entende que não há créditos de ICMS nas operações em tela, em razão das mercadorias transportadas (Gasolina e Óleo Diesel) estarem sujeitas ao regime de Substituição Tributária, bem assim pelo fato de que as operações interestaduais com combustíveis estão amparadas pela não incidência do imposto. Tal assertiva esbarra em preceitos básicos que regem o ICMS.

Explica: O principal regime normativo que envolve a tributação no segmento de combustíveis no país, sejam eles derivados de petróleo ou não, é o da substituição tributária. A essência de tal regime está na característica de atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade por cálculo, retenção e recolhimento aos cofres públicos do montante do imposto devido pelas operações de terceiros – o contribuinte substituído (antecedentes, concomitantes ou subsequentes) –, além do seu próprio imposto.

Diz que o imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS/ST, antecipando a incidência do imposto nas operações subsequentes.

No que tange ao ICMS das mercadorias transportadas nas operações de transporte aqui autuadas, afirma que essa reponsabilidade é atribuída à refinaria de petróleo, sob o regime de Substituição Tributária pelas operações subsequentes (“para frente”), por toda a cadeia comercial.

Ou seja, aqui o fato gerador é presumido até o consumidor final, onde a refinaria figura como substituta dos demais integrantes da cadeia comercial, os quais passam à figura de substituídos.

Isso impede que os intermediários da relação se creditem do imposto uma vez que ele já foi antecipado, de modo que as saídas não serão cobradas das distribuidoras.

Alega que em razão do sistema de tributação que, o Impugnante (distribuidor), no que se refere às mercadorias transportadas, conquanto contribuinte do ICMS, não possui o encargo de pessoalmente recolhê-lo, tendo em vista que ao adquirir mercadorias como gasolina e diesel para sua ulterior distribuição, o imposto incidente sobre aqueles produtos já fora integralmente pago pela refinaria de petróleo.

Apresenta o entendimento de que a prestação de serviço de transporte de mercadoria é situação completamente distinta da operação de circulação da mercadoria em si, uma vez que tal serviço não está sujeito ao regime de substituição e possui uma hipótese de incidência completamente distinta.

Diz que são inconfundíveis e autônomas a tributação da prestação de serviços de transporte que aqui foi autuado, e a tributação de operação de circulação de mercadoria, não se estendendo a ausência de recolhimento do ICMS pela distribuidora das mercadorias à prestação dos serviços de transporte. Inclusive, há explícita previsão para sua tributação no artigo 2º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Para ajudar na distinção entre as duas situações, reproduz um trecho da Consulta nº 22/06 da Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina, que abordou o tema em debate.

Informa, ainda, que tal distinção também foi objeto de esclarecimento pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário nº 212.637/MG.

Diz que em enfrentamento de caso idêntico ao presente, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais reconheceu a possibilidade de manutenção dos créditos relativos ao frete em operações com combustíveis derivados de petróleo, justamente fazendo a distinção entre operações de circulação de mercadorias (petróleo) e as prestações de serviço de transporte.

Conclui: ainda que as operações com combustíveis e derivados de petróleo estejam amparadas pela sistemática da Substituição Tributária, não há que se falar na vedação ao crédito, pois: (i) a prestação de serviços de transporte teve o imposto devidamente recolhido; e (ii) não se pode confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte.

Ainda para que não restem quaisquer dúvidas, encerrando de vez a discussão aqui travada, caso o fisco tivesse alegado que a glosa do crédito do ICMS referente ao serviço de transporte se deu em razão da imunidade/isenção/não tributação existente das mercadorias transportadas, o que, frisa, não ocorreu nesta autuação e jamais poderia ser alegado, ainda assim entende que não mereceria melhor sorte o auto de infração.

Ressalta que conforme já demonstrado, a Gasolina e o Óleo Diesel estão sujeitos à sistemática da substituição tributária para frente, ou seja, há a incidência do ICMS nas operações, o qual, todavia, é integralmente recolhido de forma antecipada nas refinarias.

Também afirma que a comercialização destas mercadorias está sujeita ao princípio da tributação no destino, conferido pelo artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, comando este reproduzido pelo artigo 3º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Destaca que o princípio do destino determina que o imposto incidente na operação de saída do derivado de petróleo não será recolhido em favor do Estado remetente – no caso, Bahia –, devendo ser recolhido em sua totalidade para o Estado consumidor final, conforme disciplina o art. 2º, § 1º, inc. III, e art. 11, inc. I, “g” da Lei Complementar nº 87/96.

Caso os créditos fossem estornados, o Estado de origem dos produtos, receberia parte do ICMS incidente na operação, contrariando a referida norma constitucional. Por outro lado, caso aceita a manutenção dos créditos, o Estado de origem nada receberá a título de ICMS, ficando todo o

imposto com o Estado para o qual os combustíveis foram remetidos (destino), atendendo integralmente o comando exarado pelo referido dispositivo da Constituição Federal. Diz que esse foi entendimento que restou consagrado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 198.088/SP. Menciona o posicionamento da doutrina.

Conclui não restar dúvidas do quanto alegado neste tópico, houve o repasse de tais valores através do SCANC. Deste modo, mesmo que o ICMS relativo ao frete tivesse relação com o ICMS referente às mercadorias transportadas, não poderiam ser glosados os créditos, já que não há ausência de tributação na operação. O que ocorre é o recolhimento na saída destas mercadorias pelo Estado de origem, com a integral tributação a favor do Estado de destino.

Ressalta que a imunidade tributária é uma inibição do nascimento da obrigação tributária através de um comando constitucional. Por sua vez, a isenção é a inibição da tributação sobre fatos pré-determinados através de lei. Por fim, a não tributação ocorre por ausência de previsão legal. Como pode-se notar, houve o nascimento da obrigação tributária e as operações autuadas não se enquadram em nenhum destes conceitos.

Ou seja, há o recolhimento do imposto das operações o qual pode ser observado pelo SCANC das mercadorias, não podendo se falar em isenção, imunidade ou não tributação. Há a incidência do ICMS destas mercadorias, o que demonstra que, caso fosse alegada a relação do ICMS das operações de circulação com o transporte interestadual, também não mereceria ser mantido o auto de infração.

Não obstante o quanto alegado até aqui, afirma que a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, que consubstancia percentual de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto.

Caso restem superados os pontos acima suscitados, alega inconstitucionalidade da penalidade aplicada *vis a vis* o entendimento dos Tribunais Pátrios sobre a matéria.

Diz que a imposição de uma multa de 60% do valor do imposto supostamente devido impossibilita, muitas vezes, o contribuinte de fazer o pagamento, acarretando a inscrição do débito na dívida ativa estadual. Por sua vez, essa penalidade administrativa pode gerar a constrição de bens do contribuinte e ainda encerrar suas atividades, em razão de não poder mais obter Certidão Negativa de Débitos Estaduais.

Diz que foi nesse exato sentido que o Ministro Celso de Mello, ao analisar as multas consubstanciadas instituídas pelo Estado de Goiás, em decisão proferida em 21 de agosto de 2013 entendeu pela inconstitucionalidade das mesmas, ante violação ao quanto elencado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Afirma não restar dúvida de que a multa imposta assume feições confiscatórias, na esteira da própria decisão proferida no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Tal proibição exsurge do próprio texto constitucional, figurando como garantia do contribuinte e limitação ao poder de tributar, conforme artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

No mesmo sentido, também menciona decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, e conclui que a multa aplicada deve ser afastada, ante sua inequívoca violação do disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Diante do todo acima exposto, pugna seja dado provimento à impugnação, procedendo-se com a anulação deste auto de infração, ante o claro erro de fundamentação legal e vício que cerceia o direito de defesa do Impugnante, visto que a autoridade fiscal falhou em demonstrar claramente quais foram as operações cujos créditos de ICMS foram glosados.

Caso não se entenda pela anulação do presente auto, o que admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, pugna pelo cancelamento integral do auto de infração, alegando que, por qualquer ótica que se observe, não há em que se falar em glosa dos créditos dos serviços de transporte interestaduais devidamente apropriados.

Caso, ainda assim, superados os argumentos supra, requer o reconhecimento do caráter confiscatório da multa estabelecida pela autoridade fiscal, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, com amparo no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Por fim, requer que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238, Júlio Salles Costa Janolio, OAB/RJ Nº 119.528 e Victor Morquecho Amaral, OAB/RJ Nº 182.977, todos com escritório na praça XV de novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, centro, no município do Rio de Janeiro, no Estado do Rio de Janeiro.

O autuante presta informação fiscal às fls. 193 a 199 dos autos. Diz que se trata de lançamento de ofício realizado para cobrança de ICMS em razão de creditamento indevido do imposto referente ao frete (prestação de serviço de transporte interestadual – ICMS-Frete) contratado pelo Impugnante (tomador do serviço), na situação de remetente, para realização de operações interestaduais com gasolina e diesel no período compreendido entre 31/01/2017 e 29/02/2020.

Informa que a previsão legal para o não creditamento ora em questão está contida no art. 29, § 2º, da Lei Estadual nº 7.014/96, que transcreveu.

Lei nº 7.014/96:

“Art. 29.

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

Afirma que se percebe claramente do dispositivo acima, que não cabe o creditamento do ICMS do Serviços de Transporte que sejam resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, que é o caso do presente levantamento.

Destaca que diferente do alegado pelo Impugnante, o que está proibido de se creditar é o ICMS do Serviço de Transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre a tributação, como é o caso da operação interestadual com gasolina e óleo diesel, pois a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional estabelecido no art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88.

Entende não ser correto afirmar que a presente vinculação do ICMS Frete na operação interestadual se confunde com as operações posteriores, sobre as quais é devida a Substituição Tributária. Estas operações posteriores são independentes da operação interestadual de aquisição do produto, no caso em tela. Portanto, não cabe solidez ao afirmado pela empresa em seu item 5 da Impugnação, assim narrado: “bem assim pelo fato de o ICMS devido para as referidas mercadorias ser retido pela refinaria de petróleo por substituição tributária...”.

Diz que se trata da operação normal, em que o ICMS é imune na operação interestadual, enquanto a Substituição Tributária que se refere às operações seguintes, são tributadas no destino no caso de derivados de petróleo. Sobre as etapas posteriores não se discute na presente lide. O presente auto de infração, diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, que a Constituição Federal estabelece a não incidência do ICMS, e não às operações subsequentes, como requer a impugnante, em que para estas operações estabelece a legislação o instituto da Substituição Tributária.

Diz que se observa das planilhas/demonstrativos que embasam o presente auto de infração, e de acordo com DANFE que mencionou como exemplo, de uma destas operações, e conforme fl. 192 do PAF (DANFE Nº 490.035), a operação interestadual é não-tributada.

Ainda neste mesmo ponto de mérito, quando a empresa afirma em seu item 12 da impugnação que “o ICMS-Mercadoria incidente sobre todas as operações da cadeia foi devidamente pago, por antecipação, pela refinaria de petróleo no momento da saída, sendo que toda a quantia recolhida foi devidamente direcionada ao Estado da Federação em que o combustível foi consumido –

regra constitucional da tributação no destino (art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88)” está a se referir apenas ao ICMS ST das operações subsequentes, mas não ao ICMS da operação normal (interestadual).

Esclarece ainda, que no caso da tributação de derivados de petróleo, existe, sim, a tributação por ST quando das saídas pela refinaria, mas apenas no que diz respeito a esta tributação antecipada, que se refere às etapas subsequentes, e não a esta que ora está sendo discutida, que é a operação interestadual de remessa do combustível, para outra Unidade da Federação, e para qual foi emitido um Conhecimento de Transporte vinculado de prestação do serviço específico para esta operação, e sob o qual a empresa se creditou do ICMS.

Destaca que o ICMS retido pela Refinaria fica na Bahia apenas se o combustível for consumido dentro do Estado, por conta da regra da citada tributação no Estado de Destino. Caso ocorra uma etapa intermediária de remessa para outra Unidade da Federação para que lá ocorra o consumo, há que existir a compensação no cálculo do ICMS a Recolher pela Refinaria aos Estados, como restará demonstrado adiante.

Para que não restem dúvidas, afirma que os derivados de petróleo são tributados integralmente no Estado onde serão consumidos, devendo ser anulado o efeito econômico de todos os recolhimentos prévios realizados em favor do primeiro Estado, que é o alegado pela empresa quando se refere à retenção do ICMS na refinaria, tendo em vista que quando da realização de uma operação interestadual, que é imune, como a discutida, e já que a tributação terá que ser repassada ao integralmente ao Estado de Destino, conforme mandamento constitucional, tal tributação é compensada através do SCANC – Sistema de Captação dos Anexos de Combustíveis em Âmbito Nacional –, que nada mais é do que o sistema responsável pelo recolhimento na origem e o repasse do tributo para o Estado de destino.

Se a tributação será integralmente concretizada ao Estado de Destino, a operação de remessa do combustível do Estado da Bahia para o destino final não pode ser considerada como tributada, pois esta foi apenas uma etapa intermediária.

Acrescenta: caso a Bahia ou qualquer Estado de origem de remessa de derivados de petróleo tivesse que suportar o ônus tributário/financeiro do ora glosado crédito, teria considerável prejuízo, haja vista que os combustíveis que são destinados a outros Estados, como já demonstrado, possuem tributação no Destino. Portanto, como o Estado poderia assumir o crédito do ICMS – Frete referente uma operação com mercadoria que será tributada exclusivamente no destino? Como o Estado ‘A’ assumiria o crédito do ICMS Frete se toda a arrecadação daquela circulação de mercadoria vai para o Estado ‘B’?

Ressalta que em relação à não cumulatividade do ICMS destacada pelo próprio Impugnante, estabelecida na Constituição Federal em seu art. 155, neste mesmo dispositivo, em seu § 2º, II, é preceituado que acarretará a anulação do crédito fiscal relativo às operações anteriores caso a operação seja isenta ou não tenha incidência.

Afirma que não há que se falar em desrespeito à não-cumulatividade do ICMS no caso em tela, tendo em vista que o mesmo dispositivo que a prevê, estabelece a condição para anulação do crédito nos casos de não tributação da operação.

Discorda do afirmado pelo Defendente quando em seu item 28 escreve: “aqui se fala em vedação ao crédito quando a operação posterior é não tributada”. Diz que conforme esclarecido, o crédito ora discutido se refere à operação anterior de remessa interestadual, e não às operações de distribuição e venda ao consumidor nos postos revendedores varejistas no destino.

Também discorda do afirmado no item 35 da defesa, de que esta Fiscalização cobrou o estorno do ICMS do frete sobre todas suas operações. Certamente incorre em equívoco a defesa, pois o demonstrativo apenas lista as operações interestaduais, não tributadas, com ÓLEO DIESEL e GASOLINA, apenas. Informa que a empresa também opera com outras mercadorias, que não estão no conteúdo do presente auto, a exemplo de ALCOOL HIDRATADO e BIODIESEL, que são

tributados ou possuem Diferimento. Como exemplo, cita o demonstrativo do exercício de 2019 do presente PAF, que possui apenas 3 (três) operações lançadas.

Destaca a alegação defensiva (item 62): “Entretanto, não há como relacionar as mercadorias transportadas com o serviço de transporte (frete), não podendo, portanto, considerar que os créditos tomados pelo serviço de frete foram indevidos”. Argumenta que toda operação de transporte tem um documento fiscal próprio (Conhecimento de Transporte) que possui em seu escopo campo próprio para se relacionar as Notas Fiscais das mercadorias que serão transportadas e, desta forma, foi preparado o demonstrativo que embasou a presente cobrança. Os CT-es estão vinculados às NF-es que acobertaram a operação interestadual, portanto é perfeitamente factível e precisa à vinculação de cada creditamento com a sua respectiva operação de circulação de mercadoria. Neste sentido, afirma ser improcedente a alegação da empresa.

Mais uma vez, discorda em relação ao afirmado pelo Impugnante em seu item 79 e seguintes de que não há isenção ou imunidade na operação interestadual em questão com as mercadorias GASOLINA e ÓLEO DIESEL. Foi destacado no item 79 da defesa: “Ainda para que não restem quaisquer dúvidas, encerrando de vez a discussão aqui travada, “caso o fisco tivesse alegado que a glosa do crédito do ICMS referente ao serviço de transporte se deu em razão da imunidade/isenção/não tributação existente das mercadorias transportadas, o que, frisa-se, não ocorreu nesta autuação e jamais poderia ser alegado”. Diz que tal afirmação chega a ser conflitante, pois o Autuado transcreveu em sua peça defensiva a previsão constitucional de imunidade para estas operações. O que não compreendeu que a tributação sobre estas mercadorias a que ela se refere é a tributação por Substituição Tributária, relativa às operações posteriores tributadas no destino, e não à operação interestadual de envio dos citados derivados de petróleo, que ora se discute.

Menciona que o conhecimento de transporte que a Fiscalização repele o aproveitamento do crédito, sob previsão legal, se refere a tão somente àquela operação de remessa/transferência para outra Unidade da Federação. Nas operações subsequentes, outro conhecimento de transporte é emitido, pois se trata de nova operação.

Por fim, menciona julgamento em caráter definitivo, no âmbito administrativo, de auto de infração da mesma matéria e do próprio impugnante, sob número 206923.0008/17-6, que restou julgado procedente, conforme Acórdãos JJF Nº 0010-06/19, exarado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal e CJF Nº 0262-11/20-VD, pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal. Transcreve as Ementas das duas decisões.

Diante de todo o exposto, e tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, pede a procedência da autuação, transcrevendo o § 2º do art. 29 da Lei nº 7.014/96.

A sessão de Julgamento, realizada por videoconferência, foi acompanhada por Marcelo Barizão de Oliveira Júnior RG. 27.779.075-4 – Estagiário.

VOTO

O Defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando erro de fundamentação legal e vício que cerceia o seu direito de defesa, afirmando que a autoridade fiscal falhou em demonstrar claramente quais foram as operações cujos créditos de ICMS foram glosados.

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela Fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em arquivos eletrônicos.

De acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela Fiscalização e os dados fornecidos pelo Autuado. Por

isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos fiscais do Contribuinte.

O ponto tratado pelo defendente se refere à questão da formação do Auto de Infração e de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de que o PAF deve conter todos os elementos (demonstrativo e provas) que serviram de base para a ação fiscal, comprovando o motivo da autuação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que o Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme fls. 07/16 do PAF.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação, e não foi apresentada contestação específica quanto aos valores apurados pelo autuante.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que se trata de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativas às operações interestaduais imunes. Os anexos discriminam os Conhecimentos de Transporte com os créditos associados às Notas Fiscais Eletrônicas relativas aos produtos e operações mencionadas.

O Contribuinte entendeu autuação, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, afirmando que não concorda com o levantamento fiscal. Tomou conhecimento do lançamento efetuado, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas na impugnação.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere a utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportador autônomo, nos meses de janeiro, fevereiro, abril e maio de 2017; janeiro, março e novembro de 2018; fevereiro de 2019; janeiro e fevereiro de 2020.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, relativo às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de óleo diesel e gasolina, ou prestações internas sem tributação com os mesmos produtos.

Foi alegado nas razões de defesa que, por qualquer ótica que se observe, não há em que se falar em glosa dos créditos dos serviços de transporte interestaduais devidamente apropriados. Ainda que a prestação de serviço de transporte se confunda com a circulação da mercadoria em si, sequer haveria de se falar em isenção ou imunidade, pois o ICMS-Mercadoria incidente sobre todas as operações da cadeia foi devidamente pago, por antecipação, pela refinaria de petróleo no momento da saída, sendo que toda a quantia recolhida foi devidamente direcionada ao Estado da Federação em que o combustível foi consumido – regra constitucional da tributação no destino (art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88).

O Autuante ressaltou que diferente do alegado pelo Impugnante, o que está proibido de se creditar é o ICMS do Serviço de Transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre

a tributação, como é o caso da Operação Interestadual com gasolina e óleo diesel, pois a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional estabelecido no art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88.

Disse que se trata da operação normal, em que o ICMS é imune na operação interestadual, enquanto a Substituição Tributária que se refere às operações seguintes, são tributadas no destino no caso de derivados de petróleo. Sobre as etapas posteriores não se discute na presente lide. O presente auto de infração, diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, que a Constituição Federal estabelece a não incidência do ICMS, e não às operações subsequentes, como requer a impugnante.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para utilização de créditos fiscais.

Conforme previsto no § 2º do art. 29 da Lei 7.014/96, *“Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”*

Na informação fiscal, o Autuante apresentou o entendimento de que, se a Bahia ou qualquer Estado de origem de remessa de derivados de petróleo tiver que suportar o ônus tributário/financeiro do ora glosado crédito, teria considerável prejuízo, haja vista que os combustíveis que são destinados a outros Estados, como mencionado pelo Defendente, possuem tributação no Destino.

Observo que o Autuado, na condição de remetente de mercadoria sem incidência do ICMS, não tem o direito de se creditar do imposto sobre o serviço de transporte nas operações interestaduais, restando indiscutível a ilegitimidade do aproveitamento dos créditos de ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte, que se referem a prestações de serviços de transporte correlatos a operações interestaduais com mercadorias sem incidência do referido imposto.

A explicação lógica de que não é cabível o crédito pelo remetente da mercadoria sem incidência do imposto, independentemente se CIF ou FOB, é porque se anularia o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no Conhecimento de Transporte, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a referida prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, ou seja, tornaria o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Constato que a acusação fiscal e os demonstrativos que a alicerçam o Auto de Infração, indicam que o Defendente se encontra na condição de remetente em operações interestaduais de mercadorias sem incidência do ICMS, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia. Portanto, é indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas.

Quanto ao argumento relacionado à constitucionalidade da vedação de uso do crédito fiscal, este Órgão Julgador não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

O Autuado afirmou que suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, o qual foi realizada pela cláusula CIF, e, na figura de tomador do mesmo, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido, condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito. Disse que a principal forma de se comprovar quem foi o tomador do serviço de transporte de mercadorias se dá pela verificação da autenticidade dos DACTEs – Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico

Observo que a lide não se relaciona simplesmente ao direito ao crédito, exclusivamente na condição de tomador do serviço, mas em relação às operações com mercadorias sem incidência do ICMS, sendo glosados os valores que a legislação deste Estado não assegura o direito ao crédito.

Dessa forma, entendo que não cabe discussão nesta lide, sobre a violação do princípio da não-cumulatividade e não há ofensa à Lei Complementar que disciplina o regime de compensação do imposto, estabelecido na própria Constituição Federal, considerando que o impedimento ao crédito do ICMS objeto do presente lançamento não se refere à situação tributária da mercadoria, e sim à situação tributária da operação interestadual, que é caracterizada como operação sem incidência do ICMS.

O Defendente alegou, ainda, que a aplicação de multa à razão de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O Defendente solicita que avisos e intimações referentes a este processo sejam realizadas que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, Drs. Ronaldo Redenschi, OAB/RJ nº 94.238, Júlio Salles Costa Janolio, OAB/RJ nº 119.528 e Victor Morquecho Amaral, OAB/RJ nº 182.977, indicando o endereço para receber correspondências.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Concluo pela subsistência da autuação, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios mediante documento fiscal idôneo que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, o que não se observou no presente caso.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0011/21-9**, lavrado contra **RAIZEN S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 407.981,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2022

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA