

A.I. Nº - 269352.0009/21-4
AUTUADO - RAIZEN S.A.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - SAT COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/10/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0178-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETE DE MERCADORIA COM SAÍDAS/VENDAS INTERESTADUAIS AMPARADAS PELA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. É indevido o crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal vinculado a operações com mercadorias cujas saídas subsequentes não são tributadas. Comprovado nos autos que os créditos glosados se referem ao ICMS destacado em CT-es que acobertaram operações de prestação de serviço de transporte associadas às operações com mercadorias que gozam de imunidade tributária. Saídas de óleo diesel e gasolina para outras unidades da Federação. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 21/09/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 476.098,18, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 001.002.081. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, para fatos apurados em outubro, novembro de 2016, janeiro a junho, agosto a novembro de 2017, fevereiro, março, maio, outubro a dezembro de 2018, novembro, dezembro de 2019, janeiro a maio e agosto a dezembro de 2020.

O autuante complementa informando: *“Trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativas às operações interestaduais imunes, conforme Art. 155, X, alínea ‘b’ da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de ÓLEO DIESEL e GASOLINA, ou operações internas sem tributação, com os mesmos produtos.”*

Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 29 a 46, frente e verso, onde inicialmente demonstra a tempestividade da defesa, relata os fatos, reproduz a infração e os dispositivos legais indicados pelo autuante como infringidos e em seguida sintetiza que sob a ótica do Fisco, por serem as operações interestaduais com gasolina e óleo diesel, amparadas pela imunidade constitucional, deveria ter sido estornado o crédito relativo ao serviço de transporte, que foi tributado, cujo encargo financeiro foi suportado pela tomadora do serviço.

Complementa que por essa interpretação a possibilidade de creditamento do ICMS decorrente do serviço de transporte, estaria condicionada às peculiaridades da tributação da mercadoria transportada, consoante deduz do texto expresso na infração.

Entende a questão de forma diferente, ou seja, as regras tributárias intrínsecas à mercadoria não afetam a tributação do serviço de frete, cujo ônus financeiro é arcado pelo tomador do serviço.

Promete que demonstrará que a operação de circulação de mercadorias não deve ser confundida com a prestação de serviço de transporte, não dissociado quando da fiscalização de sua atividade, motivo pelo qual, acaso mantido o lançamento, seria afrontado o princípio da não-cumulatividade e violado o art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal.

Acrescenta que além da independência da tributação incidente sobre a mercadoria e frete, demonstrará ainda que a prestação de serviço de transporte se confunda com a circulação da mercadoria em si, não há que falar em isenção ou imunidade, pois o ICMS incidente sobre todas as operações da cadeia foi pago, por antecipação, no momento da saída.

Explica que a refinaria de petróleo, quando dá saída ao combustível refinado, calcula o ICMS tomando como base o PMPF - Preço Médio Ponderado ao Consumido Final, mensalmente estabelecido pelo CONFAZ tomando como base o preço praticado ao consumidor final pelos vendedores varejista, ou seja, a base de cálculo do ICMS engloba desde início o custo da cadeia comercial, o ônus financeiro do frete.

Complementa que também será demonstrado que: **(I)** merece o Auto de Infração ter sua nulidade reconhecida; e **(II)** acaso mantido, que deve ao menos ser reduzida a penalidade aplicada, pelo seu caráter confiscatório.

Ao arguir nulidade, aponta que o Auto de Infração descreve a infração de duas maneiras conflitantes, pois lhe acusa de utilizar indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, e 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”*, fato que diz ser uma imprecisão na descrição dos fatos.

Afirma não haver qualquer segregação de operações nos anexos, há apenas uma listagem de operações de entrada e saída realizadas nos períodos envolvidos: 2016 a 2020, fato que lhe impediu de elucidar o rol de operações cujo crédito de ICMS foi glosado, pois no demonstrativo de débito há levantamento de valores absolutos que serviram como base de cálculo para o imposto e penalidade e os relatórios de operações consignaram todas as operações ocorridas no período, sem distinção daquelas que foram glosadas.

Reproduz figura de parte do demonstrativo para demonstrar que constam relacionadas operação internas, o que sequer tem a ver com situação descrita no corpo do Auto de Infração, qual seja a operação interestadual protegida da incidência do ICMS.

Entende que o Auto de Infração 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 o crédito tributário, o que não deve ser admitido e, acaso mantido, representará violação do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Como suporte, transcreve o art. 18, inc. IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 indicando que deverão ser entendidos como nulos os atos praticados sem demonstração dos elementos necessários para determinação da infração, conforme ementa do Acórdão JJF nº 0107-01/16, portanto, diz que o Auto deve ser julgado nulo.

Passando a questões de direito, informa que tem por objeto social, entre outros, o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo e para tanto, contrata o serviço de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento.

Relembra que da leitura da descrição da infração e dos dispositivos legais supostamente infringidos, conclui que a autuação se valeu do entendimento do Fisco de que não há possibilidade de se aproveitar créditos fiscais de ICMS relativos ao serviço de transporte, já que a operação de saída subsequente é imune, isenta ou não tributada, entendendo equivocadamente que não houve tributação quando as mercadorias foram transportadas para outro Estado.

Razão pela qual, diz ser necessário demonstrar que como adquirente, suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, realizada pela cláusula CIF, e, na figura de tomadora 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.

Explica que a principal forma de comprovar quem foi o tomador do serviço de transporte das mercadorias, se dá pela verificação da autenticidade dos DACTES - Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico que ocorre pela conferência das chaves constantes nos Conhecimentos de Transporte Eletrônico - CT-e ou CTRC, que podem ser facilmente visualizadas no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.

A título exemplificativo, plota figura de um DACTE de uma das operações autuadas e conclui não haver dúvidas que suportou integralmente o ônus do ICMS relativo ao transporte, uma vez que foi a tomadora do referido serviço, pagando integralmente por tais valores.

Transcreve a ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 883.821/DF, onde se anuiu que o tomador do serviço de transporte, tendo arcado com este ônus, faz jus ao creditamento do ICMS em respeito ao princípio da não-cumulatividade, assim como trecho do voto proferido em julgamento no Superior Tribunal de Justiça – REsp 931.727/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Sessão, julgado em 26/08/2009 – DJ-e de 14/09/2009.

Salienta que segundo os precedentes do STJ, “o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária” e no presente caso, o ICMS referente a mercadoria incidente sobre toda a cadeia é recolhido pela refinaria - ICMS-ST, previamente e sob consideração do PMPF que leva em conta o custo de comercialização dos combustíveis naquele período.

Conclui: ainda que a refinaria não seja a tomadora do serviço de transporte, esta recolhe o ICMS-ST com base no PMPF, que leva em consideração todo o custo operacional dos contribuintes participantes na cadeia de comercialização, ou seja, o ICMS sobre a mercadoria comporta o ICMS sobre o frete o qual, entende que mantém os créditos.

Pondera que o serviço de frete da mercadoria que sai da distribuidora com destino a outra distribuidora ou estabelecimento varejista é contratado pela própria destinatária, portanto, a nota de conhecimento de transporte – CT-e, que destaca o ICMS incidente sobre o serviço de fretamento interestadual ou intermunicipal, inclui a tomadora do serviço, geralmente.

Sintetiza que o corolário da sua prática é o art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição Federal, através do qual se condiciona o ICMS ao obrigatório e incondicional respeito à não-cumulatividade, garantido também pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, 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* a utilização do crédito financeiro.

Aponta que, ultimamente, alguns órgãos julgadores de Secretarias de Estado de Fazenda vêm cancelando autuações idênticas ao presente caso, à exemplo da decisão proferida pelo órgão julgador da SEFAZ/MT - Doc. 05, do qual transcreve trecho.

Defende que em estrita observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, ao contratar o serviço de frete para transportar suas mercadorias, principalmente pelo fato que tais serviços terem sido 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.

Aduz que não pode assim, ser mantida a glosa dos créditos de frete devidamente apropriados, uma vez 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.

Sob o título “DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVO AO FRETE - MERCADORIAS TRANSPORTADAS IMUNES, ISENTAS OU ABARCADAS PELO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DISTINÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, destaca que o Fisco autua a prestação de serviço de transporte, e, logo na sequência, enquadra a autuação pelo inc. II, do § 4º, do art. 29, da Lei nº 7.014/96, e pelo inc. II do art. 310 do RICMS/BA, não há como relacionar as mercadorias transportadas com o serviço de transporte, não podendo, portanto, considerar que os créditos tomados pelo serviço de frete foram indevidos.

Sinaliza que a autuação parece demonstrar que o Fisco entende que não há créditos de ICMS nas operações que relaciona, em razão das mercadorias transportadas, gasolina e óleo diesel estarem sujeitas ao regime de Substituição Tributária, bem assim, pelo fato das operações interestaduais com combustíveis estarem amparadas pela não incidência do imposto. Contudo, tal assertiva esbarra em preceitos básicos que regem o ICMS, ressalta.

Explica que o principal regime normativo que envolve a tributação no segmento de combustíveis, sejam eles derivados de petróleo ou não, é o da substituição tributária. A essência de tal regime está em atribuir ao contribuinte substituto a responsabilidade pelo cálculo, retenção e recolhimento do imposto devido pelas operações de terceiros, o contribuinte substituído antecedentes, concomitantes ou subsequentes, além do seu próprio imposto.

Prosseguindo, afirma 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 da mercadoria sujeita ao ICMS-ST, antecipando a incidência do imposto nas operações subsequentes.

Resume que no caso do ICMS referente as mercadorias transportadas nas operações de transporte aqui autuadas, essa reponsabilidade é atribuída a 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.

Para ilustrar a sistemática, plota figura expondo o esquema de tributação do ICMS do segmento de combustíveis.

Justifica que em razão desse sistema de tributação é que, no que se refere às mercadorias transportadas, a autuada como distribuidora, 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.

Diz que analisando o assunto, seria confuso relacionar o “Fato Gerador – Operação de circulação de mercadorias” e o “Fato Gerador - Prestação de Serviço de Transporte” criando, com isso, uma ilegal impossibilidade de creditamento sobre o frete, em nítida afronta ao princípio da não-cumulatividade, à lei e à jurisprudência dos tribunais pátrios.

Inferre 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, portanto, 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, que há explícita previsão para sua tributação no art. 20, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96.

Reproduz trecho da Consulta nº 22/06 da Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina, que abordou o tema, que diz auxiliar na distinção entre as duas situações e traz como outro exemplo

trecho reproduzido do Acórdão do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 212.637/MG.

Apresenta outros julgamentos que trataram da matéria: pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que 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 - Apelação Cível nº 1.0702.06.308296-11001; 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, dentre outros.

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.

No tópico “DA INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO/IMUNIDADE/NÃO TRIBUTAÇÃO DAS MERCADORIAS TRANSPORTADAS - PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO NO DESTINO”, aduz ainda para que não restem quaisquer dúvidas, encerrando de vez a discussão, 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, ainda assim não mereceria melhor sorte o Auto de Infração.

Repisa que conforme os dispositivos legais supostamente infringidos, a glosa do crédito se daria caso a operação subsequente fosse imune/isenta/não tributada, o que também não acontece com as mercadorias transportadas.

Reafirma que a gasolina e o óleo diesel estão sujeitas à substituição tributária para frente, ou seja, há a incidência do ICMS nas operações, o qual é integralmente recolhido antecipadamente nas refinarias e a comercialização destas mercadorias está sujeita ao princípio da tributação no destino, conferido pelo artigo 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal, comando reproduzido no art. 30 da Lei nº 7.014/96.

Ressalta 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, a Bahia, devendo ser recolhido em sua totalidade para o estado consumidor final, conforme disciplina o art. 20, § 1º, inc. III, e art. 11, inc. I, alínea “g” da Lei Complementar nº 87/96, copiados.

Salienta que 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 receberia a título de ICMS, ficando todo o imposto com o estado para o qual os combustíveis foram remetidos (destino), atendendo integralmente o comando constitucional.

Apona que esse foi entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, cuja ementa reproduz e sobre esse entendimento reproduz doutrina do jurista José Souto Maior Borges e de parecer emitido pelo professor Alcides Jorge Costa.

Resume que é no estado de destino que são tributadas as operações que compõem o ciclo econômico de petróleo e derivados, entendimento ratificado pelo voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE nº 358.956/RJ, cujo trecho reproduz, ou seja, ratifica, que a Constituição Federal prestigia a tributação integral dos combustíveis derivados de petróleo no estado onde ocorrerá o seu consumo, considerando todo o seu ciclo econômico, desde a sua produção.

Sintetiza: 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, de modo que este não venha a se locupletar com qualquer valor a título de imposto nas operações dentro do seu território com os derivados de petróleo, por expresso mandamento constitucional.

Destaca que no presente caso, o princípio da tributação no destino se comprova pelo SCANC - Sistema de Captação dos Anexos de Combustíveis em Âmbito Nacional, pelo recolhimento na origem e o repasse do tributo para o estado de destino, ou seja, este sistema comprova que houve recolhimento do imposto, portanto, não deixa dúvidas que houve o repasse de tais valores através do SCANC e desse 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. Aponta o que ocorre é o recolhimento na saída destas mercadorias pelo estado de origem, com a integral tributação a favor do estado de destino.

Leciona que 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 e a não tributação ocorre por ausência de previsão legal, donde deduz, que no caso em análise houve o nascimento da obrigação tributária sendo que as operações autuadas não se enquadram em nenhum destes conceitos, ou seja, há o recolhimento do imposto das operações o qual se observa pelo SCANC, não podendo se falar em isenção, imunidade ou não tributação.

Frisa que 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.

Ao abordar o efeito confiscatório da multa aplicada, diz que viola o princípio da razoabilidade e vedação ao confisco, agravada na situação que se mostra descabida.

Salienta a inconstitucionalidade da penalidade aplicada *vis a vis* o entendimento dos tribunais pátrios sobre a matéria, pois, o direito brasileiro rejeita o confisco, limitando, assim, o poder de tributar dos entes políticos e evitando a instituição de multa cujo crédito tributário respectivo seja excessivo a ponto de subtrair o patrimônio do particular.

Diz que a imposição de uma multa de 60% do valor do imposto impossibilita, muitas vezes, o contribuinte de fazer o pagamento, acarretando a inscrição do débito na dívida ativa. 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.

Pontua que o Ministro Celso de Mello, ao analisar as multas instituídas pelo estado de Goiás, em decisão proferida em 21/08/2013 entendeu pela inconstitucionalidade das mesmas, ante violação ao art. 150, inc. IV, da Constituição Federal, onde ao analisar Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Goiás, que entendia ser constitucional a referida penalidade, o Ministro deu provimento ao referido recurso, entendendo que a multa aplicada no patamar de 25% do valor da operação violaria o princípio constitucional que veda confisco, trecho do voto reproduzido.

Relata que Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, no mesmo sentido, determinou a redução do valor da multa aplicada de 25% para 10%, em razão dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, conforme julgado transcrito.

Defende que acaso se verifique alguma infração no procedimento adotado, a multa deve ser afastada ante a clara violação à Constituição Federal.

Pugna que seja dado provimento à sua impugnação, procedendo-se com a anulação do Auto de Infração, ante o claro vício que cerceia o direito de defesa do contribuinte, visto que a autoridade fiscal falhou em demonstrar claramente quais foram as operações cujos créditos de ICMS foram glosados e, caso não se entenda pela anulação, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, requer o cancelamento integral do mesmo, na medida em 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, requer o reconhecimento do caráter confiscatório da multa, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Por fim, requer que todas as publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos advogados, nos endereços que indica.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 49 a 56, refuta a alegação de que houve imprecisão na descrição da infração, na demonstração dos créditos glosados e não identifica nenhum conflito, pois as planilhas demonstrativas “Infração 01_Ctes_Com Crédito no RE_2016”, “Infração 01_Ctes_Com Crédito no RE_2017”, “Infração 01_Ctes_Com Crédito no RE_2018”, “Infração 01_Ctes_Com Crédito no RE_2019” e “Infração 01_Ctes_Com Crédito no RE_2020” discriminam todos valores de crédito indevido, seja na situação de remetente quanto de destinatário (vide coluna TOMADOR), além do fato da legislação vedar o crédito em ambas as condições, conforme restará adiante demonstrado.

Esclarece que todos os conhecimentos de transportes listados nas planilhas demonstrativas tiveram seu crédito indevido glosado, pois foram extraídas da EFD apresentada pela autuada, na qual preencheram em seu Registro de Entradas valores positivos a crédito em sua coluna VLICMS correspondentes aos conhecimentos de transporte relacionados.

Acrescenta que vinculou todos os conhecimentos de transportes listados às notas fiscais eletrônicas respectivas, que possuem operações não tributadas. Portanto, todas as informações para se identificar o crédito indevido estão demonstradas: dados do conhecimento de transporte, com número, chave de acesso, data de emissão, base de cálculo do ICMS, valor do ICMS, prova do crédito lançado na EFD, bem como os dados da nota fiscal eletrônica correspondente, em que se comprova que são de operações não tributadas.

Quanto ao questionamento de que há operações internas dentre as relacionadas, confirma que há sim, operações internas, mas sob o mesmo fundamento legal, qual seja, o fato de que o Conhecimento de Transporte é atrelado à operação não tributada, situação em que não é permitido o crédito de ICMS-Frete, conforme se comprova através do DANFE plotado, correspondente ao conhecimento de transporte número 074.842, primeiro da lista exemplificativa mencionada pela defesa.

Sobre esse item, ressalta que na Descrição dos Fatos da infração está claro que o levantamento fiscal se refere às operações interestaduais ou operações internas sem tributação, com os mesmos produtos.

Lembra que a previsão legal para o não creditamento, ora em discussão, está contida no art. 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96, transcrito, donde percebe-se que não cabe o creditamento do ICMS do serviço 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, 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, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal.

Frisa 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.

Ressalta que a autuação trata da operação normal, em que o ICMS é imune na operação interestadual, enquanto a Substituição Tributária, que se refere às operações seguintes, e tributadas no destino, no caso de derivados de petróleo e sobre as etapas posteriores, salienta que não se discute na presente lide, portanto, deve-se ater no presente Auto que diz respeito apenas às

operações que destina derivados de petróleo a outro estado, que de acordo com a Constituição Federal gozam da não incidência do ICMS, e não às operações subsequentes, como argui a autuada, em que para estas operações estabelece a legislação o instituto da Substituição Tributária.

Justifica que conforme se observa das planilhas/demonstrativos que embasam o Auto de Infração, e de acordo com DANFE relativo a uma destas operações, cópia anexada à fl. 192, comprova que a operação interestadual é não-tributada.

Esclarece que no caso da tributação de derivados de petróleo, existe, sim, a tributação por substituição tributária quando das saídas pela refinaria, mas apenas no que diz respeito a esta tributação antecipada, que se relaciona 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, 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.

Sobre o argumento de 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, portanto, 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, explica que, 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, questiona: como o estado poderia assumir o crédito do ICMS-Frete referente uma operação com mercadoria que será tributada exclusivamente no destino? E como o estado remetente assumiria o crédito do ICMS-Frete se toda a arrecadação daquela circulação de mercadoria iria para o estado destinatário?

Ressalta que em relação à não cumulatividade do ICMS estabelecida na Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, inc. II, é preceituado que acarretará a anulação do crédito fiscal relativo às operações anteriores, caso a operação seja isenta ou não tenha incidência, portanto, não há que se falar em desrespeito à não-cumulatividade do ICMS no caso em lide, 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 pela autuada de que *“aqui se fala em vedação ao crédito quando a operação posterior é não tributada”*, pois como já esclarecido, a infração se refere à operação de remessa interestadual, e não às operações de distribuição e venda ao consumidor nos postos revendedores varejistas no destino.

Também não concorda com a afirmação da defesa de que a Fiscalização cobrou o estorno do ICMS do frete sobre todas suas operações. Trata-se de um equívoco da defesa, pois o demonstrativo apenas lista as operações interestaduais, não tributadas, com óleo diesel e gasolina, apesar da empresa também operar com outras mercadorias, que não estão arroladas na autuação, a exemplo de álcool hidratado e biodiesel, que são tributados ou possuem diferimento do imposto.

Como exemplo, cita que o demonstrativo do exercício de 2019 possui apenas três operações lançadas.

Registra causar estranheza quando a defesa afirma: “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. “, vez que toda operação de transporte tem um documento fiscal próprio, o Conhecimento de Transporte, que possui o campo próprio para se relacionar as notas fiscais das mercadorias que serão transportadas, e desta forma foi preparado o demonstrativo que embasou o lançamento.

Afirma que os CT-es estão vinculados às notas fiscais eletrônicas 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. Assim, é improcedente a alegação da defesa.

Diz que mais uma vez diverge da defesa em relação ao argumento de que não há isenção ou imunidade na operação interestadual com as mercadorias gasolina e óleo diesel, por ser conflitante, uma vez que a própria autuada transcreveu em sua defesa a previsão constitucional de imunidade para estas operações, fato que demonstra a incompreensão da autuada de que a tributação sobre estas mercadorias 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.

Esclarece que aquele 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 uma nova operação.

Traz exemplos de julgamentos, no âmbito administrativo, de Autos de Infração sobre a mesma matéria contra a mesma autuada: Auto de Infração nº 2069230008/17-6, julgado procedente, conforme Acórdãos JJF nº 0010-06/19 e CJF nº 0262-11/20-VD, assim como outro Acórdão JJF nº 0103-03/22-VD, cujas ementas transcreve.

Considerando que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, reforça a procedência da autuação, tendo em vista o estabelecido na Lei nº 7.014/96, que reitera.

Participou da sessão de julgamento o representante da autuada o Dr. Rafael Magalhães de Lima OAB/RJ 227701, que em sustentação oral, não fez nenhuma observação quanto ao relatório.

Apenas reiterou dos argumentos da defesa, reafirmando as alegações de nulidade e improcedência do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma infração tempestivamente impugnada, que acusa o contribuinte de utilização de crédito indevido decorrente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário das mercadorias transportadas, relativas às operações interestaduais imunes com combustíveis, conforme previsão constitucional.

Inicialmente registro, de acordo com o informado pelo autuante, que todos os dados e insumos que serviram para elaborar o demonstrativo, referente ao levantamento fiscal, foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, registrado em um arquivo, assinado digitalmente e transmitido pelo próprio contribuinte ao ambiente SPED. Portanto, dados de operações mercantis com repercussão tributária realizadas e registradas pelo contribuinte, de seu pleno conhecimento.

Constato que os demonstrativos analíticos anexados aos autos, na forma impressa, fls. 09 a 26 e gravados em arquivo eletrônico, planilha Excel no disco de armazenamento de dados – CD, fl. 26, foram elaborados de forma clara, objetiva e consistente, contendo todos os elementos e dados necessários à perfeita cognição da infração e do quanto apurado do crédito indevido.

Noto que foram listados Conhecimentos de Transportes Eletrônicos – CT-e, relativos a operações interestaduais de transporte de óleo diesel e gasolina, estando estes documentos, associados à correspondente nota fiscal eletrônica relativa às mercadorias transportadas, fato que permite identificar com segurança a operação correspondente ao serviço de frete, a exemplo do CT-e nº 003.257, emitido em 05/10/2016 pela empresa Dourado Logística Transporte e Serviços Ltda., correspondente à nota fiscal eletrônica – NF-e nº 494.586, emitida na mesma data, pela RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (CNPJ nº 33.453.598/0139-69), estabelecida na Bahia para acobertar a transferência de combustíveis ou lubrificantes adquiridos ou recebidos de terceiro (CFOP 6.659), de 60.000 litros de Óleo Diesel S10, com a indicação da tributação do ICMS: 41 - Não Tributada - ICMS-ST, destinada a RAIZEN COMBUSTÍVEIS S.A. (CNPJ nº 33.453.598/0193-04) estabelecida no Distrito Federal, portanto, o serviço de transporte refere-se a uma operação de transferência interestadual de Óleo Diesel.

Esses dados extraídos dos demonstrativos, deixam claro que não ocorreu o alegado cerceamento de defesa, pois não observo contradição, tampouco imprecisão na descrição dos fatos, uma vez que os arquivos anexos ao Auto de Infração descrevem e relacionam todos os dados necessários a elucidação das operações cujo crédito de ICMS foi glosado, pois, diferentemente do alegado na defesa, há muito mais que *“apenas listagem de operações de entrada e saída realizadas nos períodos envolvidos”*.

Destarte, fica rejeitada a arguição de nulidade.

A autuada exerce a atividade econômica principal de CNAE-fiscal 4681-8/01 - comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.

O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal em 12/08/2021, através de mensagem postada via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 07 e da lavratura no Auto de Infração, também via DT-e, em 28/09/2021, fl. 27-A, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos em arquivos eletrônicos.

Por tudo quanto verificado, constato que lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, a acusação diz respeito utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente da prestação do serviço de transporte apropriado pela autuada, na condição de remetente de mercadoria, cujas saídas não são tributadas.

Conforme explicado pelo autuante, trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, relativo às operações interestaduais que gozam de imunidade, prevista no art. 155, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis (óleo diesel e gasolina), ou prestações internas sem tributação com os mesmos produtos.

A defesa alegou ser incorreta a glosa dos créditos dos serviços de transporte interestaduais devidamente apropriados, sob qualquer aspecto que se analise as operações arroladas, sob o argumento de que a prestação de serviço de transporte, acaso se confundisse com a operação de circulação da mercadoria, não haveria que falar em isenção ou imunidade, uma vez que o ICMS

sobre as operações com as mercadorias, o que denominou de ICMS-Mercadoria, incidente sobre todas as operações da cadeia já fora pago, por antecipação, pela refinaria no momento da saída, e todo o imposto recolhido transferido ao estado onde o combustível foi consumido, consoante a regra da tributação no destino prevista no art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal.

O autuante em sua informação fiscal esclareceu o não ser permitido o creditamento do ICMS relativo ao serviço de transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre tributação, como é o caso da operação interestadual com gasolina e óleo diesel, operação imune à tributação do ICMS, conforme previsto no art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal.

Repito, conforme já esclarecido pelos demonstrativos analíticos, contrariando o entendimento da autuada, denota que a exação se refere apenas às operações que destina gasolina e óleo diesel a outras unidades da Federação, operações estas que a Constituição Federal estabelece a imunidade do ICMS, não podendo ser confundida com as operações subsequentes.

Oportuno destacar o que prevê a Lei nº 7.014/96, quanto ao direito de apropriação do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, especialmente a redação do art. 29, § 2º, inc. II da citada lei:

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. (...)

§ 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. (...)

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

Portanto, a autuada, 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. Assim, é incontestável que o 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 ICMS é totalmente vedada, portanto, inadmissível.

Sobre a matéria, trago trecho do Parecer nº 24255/2009, exarado pelo Diretoria de Tributação em resposta a uma consulta formal:

“Ao contrário, quando se tratar de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, ocorre a imunidade tributária. Assim, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que não goza desta imunidade.

Nessa hipótese, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado, e o Estado de destino arca com o crédito deste imposto, a ser apropriado, logicamente, pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.

Este raciocínio vale tanto para operação a preço CIF como a preço FOB. Com efeito, se assim não fosse, o lançamento do crédito do imposto pelo remetente implicaria na anulação do pagamento efetuado pelo transportador ao Estado de origem, implicando na inexistência da arrecadação, que, como já dito, é devida. Conclusão: nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes - independente se a preço FOB ou CIF - o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria.

Feitas essas considerações, e tendo em vista os questionamentos específicos apresentados pela Consulente, informamos o que se segue:

I - Conforme previsto no § 7º do art. 1º do RICMS/BA, são dispensados o lançamento e o pagamento do ICMS incidente sobre o serviço de transporte de cargas realizado dentro do território baiano. Entretanto, o lançamento contábil do valor relativo ao frete pode ser lançado com o CFOP 2.353 (aquisições de serviços de transporte por empresa comercial), com a informação de que se trata de prestação não tributada.

2 - A aquisição de combustíveis junto a fornecedor localizado em outra unidade da Federação possibilita ao destinatário (no caso, a Consulente) apropriar-se do crédito fiscal relativo ao imposto incidente sobre o serviço de transporte, tanto na operação realizada a preço FOB, quanto na operação realizada a preço CIF.

3 - Conforme acima salientado, o direito ao crédito do imposto incidente sobre o frete, na hipótese de operação interestadual com combustíveis (não tributada), é do destinatário do produto, e não do remetente, independente do fato de ser a operação realizada a preço FOB ou CIF. Dessa forma, não poderá a Consulente apropriar-se do crédito relativo ao imposto incidente sobre o frete, quando da venda de combustíveis para clientes localizados em outros Estados. O CFOP a ser informado será o 2.353. “

Os demonstrativos que a suportam o Auto de Infração, comprovam que a autuada se encontra na condição de remetente em operações interestaduais de mercadorias sem incidência do ICMS, sendo indevidos os créditos fiscais apropriados decorrentes destas prestações de serviços de transporte, originadas neste estado da Bahia.

Ademais, sobre a matéria em análise, é pacífico o entendimento neste CONSEF de que é vedada a utilização de crédito de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte que não estejam vinculadas a operações subsequentes de comercialização tributadas, conforme se verifica da redação do art. 290, do RICMS/2012, *in verbis*:

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.

Da inteligência dos dispositivos transcritos é incontestável o acerto da fiscalização ao glosar os créditos das operações arroladas, de forma que não pode prevalecer o argumento defensivo de que se o serviço de frete é tributado normalmente, independe da operação em si ser tributada ou não, bem como entendo que a imunidade impõe a não incidência do ICMS, não podendo ser consideradas tributadas as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo.

Por fim, ressalto que a infração não se relaciona apenas ao direito ao crédito do contribuinte na condição de tomador do serviço, mas se refere às operações com mercadorias sem incidência do ICMS, sendo glosados os valores que a legislação deste estado não assegura o direito ao crédito.

Não se discute, pois, não houve violação ao princípio da não-cumulatividade tampouco ofensa à Lei Complementar nº 87/96, no que concerne à disciplina do regime de compensação do imposto, constitucionalmente estabelecido, uma vez que o impedimento a apropriação do crédito fiscal do ICMS, objeto do presente lançamento, se refere à operação interestadual, que goza de imunidade do ICMS.

Quanto a alegação de que a multa sugerida de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, lembro que a penalidade é a 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, inc. I do RPAF/99, assim como negar a aplicação de norma emanada de autoridade superior.

Em relação à solicitação para que avisos e intimações e publicações atinentes ao presente feito sejam realizadas em conjunto, sob pena de nulidade, em nome dos seus advogados no endereço indicando, ressalto não haver impedimento para o atendimento do pleito, contudo, lembro que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, e se assim forem realizadas, não é motivo de nulidade do processo.

Destaco que o Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, instituído pela Lei nº 13.199/2014, que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no art. 127-D, disponibilizando para os contribuintes onde se estabeleceu uma comunicação eletrônica para, dentre outras finalidades,

encaminhar avisos, comunicações, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos.

No DT-e utilizando procurações eletrônicas os representantes dos contribuintes poderão se cadastrar para receber correspondências, avisos e intimações, inclusive aqueles decorrentes de Processos Administrativos Fiscais.

Por fim, registro ser esse o entendimento do CONSEF sobre a matéria, conforme julgamentos que resultaram nos Acórdão CJF nº 0262-11/20-VD, CJF nº 0113-11/18 e JJF nº 0103-03/22-VD.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2693520009/21-4**, lavrado contra **RAIZEN S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 476.098,18** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR