

PROCESSO	- A. I. N° 206923.0048/20-8
RECORRENTE	- ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
RECORRIAO	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 2 ^a JJF n° 0238-02/21-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18/07/2023

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0172-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETE DE MERCADORIA COM SAÍDAS/VENDAS INTERESTADUAIS AMPARADAS PELA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL. O que se verifica na jurisprudência deste Conselho, é que não se nega que a “imunidade “seja parcial, visto a tributação existir, porém inteiramente no destino. A interpretação, contudo, é que não havendo tributação na origem, o lançamento está de acordo com o disposto na legislação estadual e na LC 87/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de Auto de Infração julgado Procedente, e que lavrado em 09 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$209.750,25, além da multa de 60% pela constatação da seguinte infração.

Infração 01. 01.02.30. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. Informa o autuante ser a autuação decorrente do fato de “a autuada vendeu combustível (gasolina e diesel) para clientes localizados em outros estados da Federação, aproveitando-se dos respectivos Créditos Fiscais dos conhecimentos dos Fretes, sendo essa operação de venda imune, conforme demonstrativos anexos ao presente PAF”.

Diz, ainda: “Créditos indevidos de ICMS lançados no LRE e RICMS – CFOP 2553 (aquisição de serviço de transporte de estabelecimento comercial) “.

Após impugnação, fls. 41/46, e a informação fiscal fls. 64/66, a Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, votou pela Procedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transscrito:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do inicio da ação fiscal através da lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 06/10/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 37, impressa.

Já a ciência do lançamento ocorreu em 14/12/2020, através do Domicílio Tributário Eletrônico (fl. 38).

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, ainda que sob a forma de objetiva peça de impugnação.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.)”, CNAE 6.81-8-01, estabelecido no município de Luís Eduardo Magalhães, Bahia.

No mérito, a infração acusa o contribuinte de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, ou seja, créditos indevidos de ICMS, relativos a fretes nas operações de vendas interestaduais de gasolina e óleo diesel, mercadorias amparadas por imunidade constitucional, iniciado no Estado da Bahia e destinado a outra Unidade da Federação.

A matéria não é novel neste órgão julgador, tendo sido apreciada em diversas outras oportunidades, estando pacificado o entendimento de ser a utilização de crédito de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte que não estejam vinculadas a operações subsequentes de comercialização tributadas procedimento irregular e em desacordo com a legislação vigente.

A arguição do contribuinte de que a glosa do crédito fiscal lançado violaria o princípio da não cumulatividade, não pode ser acolhida, uma vez ter sido o imposto recolhido pelo adquirente dos combustíveis em favor do Estado de destino dos produtos, a quem caberia, pois, suportar o crédito do valor pago, bem como inexiste óbice a que o remetente se ressarça contabilmente do valor pago a título de frete, em composição com o adquirente do produto, se assim já o não o fez, o que não se tem notícia nos autos.

Isso diante do fato de que, em atenção ao regramento legal e atendendo ao princípio da não cumulatividade do imposto, a legislação vigente, albergada no artigo 29, § 4º, inciso II, da Lei 7.014/96, indicado como violado pelo autuante na peça exordial do lançamento tributário ora apreciado, não permite o crédito relativo a mercadoria ou a prestação de serviço de transporte a ela feita, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto: conforme a seguir transcrito:

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

(...)
§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ela feita: ...

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

Logo, a decisão trazida pela defesa como parâmetro não pode ser aproveitada, pois se refere a prestação de serviços de transportes correspondentes a operações tributadas.

De igual modo, a legislação do estado de São Paulo não tem qualquer aplicação aos fatos geradores ocorridos no estado da Bahia, diante da autonomia de cada unidade da Federação de estabelecer o seu regramento para o ICMS dentro de seu território.

Como firmado ao longo da discussão estabelecida, as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo estão amparadas por imunidade constitucional.

Parte respeitável da doutrina entende ser a imunidade uma hipótese de não-incidência prescrita na Constituição (não-incidência qualificada), relativamente a tributos diversos, dentre os quais o ICMS, sendo também entendido pela jurisprudência dos Tribunais Superiores que a não incidência constitucionalmente qualificada se configura hipótese de imunidade tributária, garantia constitucional do contribuinte, além de ser cláusula pétrea.

No caso das operações autuadas, a sua previsão se encontra no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Carta Magna:

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

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

(...)
X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Imunidade deriva do latim “immunitas”, significando isenção de múnus ou encargo, ser ou estar livre de, dispensado de, resguardado de ou contra, isento, incólume, liberado, e em direito tributário o instituto pelo qual

se desobriga determinadas pessoas ou situações do pagamento de tributos obrigados pelo estado.

Vem a ser categoria jurídica de natureza constitucional, diversa da isenção e da não incidência, diante do fato de ambas serem categorias jurídicas de natureza legal, atuando a imunidade no campo de definição de competência tributária, ao passo que a isenção e não incidência agem no campo de aplicação da legislação tributária.

Em complemento à regra constitucional, a Lei Complementar 87/96 prevê em seu artigo 20, § 1º:

“Art. 20. 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.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”.

Ou seja: se a operação não é tributada quer pela isenção, quer pela não incidência, não gera direito de apropriação de qualquer crédito fiscal por parte do adquirente, inclusive de serviço prestado em tal operação também, por lógica e analogia, não gerará crédito fiscal a operação ou prestação em relação ao vendedor, como entendeu a fiscalização no presente caso, ainda que na modalidade CIF.

No caso presente, como visto, a autuada é o estabelecimento vendedor do combustível, o qual, em operação interestadual é imune, ou seja, sem qualquer destaque ou incidência do ICMS, sendo que o destinatário é quem arcará com o ônus tributário relativo ao tributo devido nas operações internas que realizar, inclusive, se for o caso, a substituição tributária, o mesmo ocorrendo com o Estado de destino que acombarcará toda a parcela do imposto a ser recolhido pelo adquirente da mercadoria.

Por oportuno, esclareço, a exemplo do autuante quando de sua informação fiscal, que o entendimento de reiteradas decisões deste Conselho é de que, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, as quais são imunes, não é cabível, no caso, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente a do tipo, se com cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando a Fazenda Pública de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Desta maneira, como as operações subsequentes de lubrificantes e combustíveis, internas no Estado adquirente, são tidas como tributadas, cujo percentual de margem de valor agregado da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá ao Estado do estabelecimento adquirente suportar o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No caso em análise, a acusação fiscal por meio dos demonstrativos que a suportam, às fls. 07 a 37, são de que o contribuinte autuado efetuou vendas de gasolina e óleo diesel (derivados de petróleo, consoante determina a regra constitucional), em operações interestaduais de combustíveis, destinadas aos estados de Goiás, Tocantins e Piauí, sendo, pois, efetivamente indevidos os créditos fiscais por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias gasolina e óleo diesel.

Assim, o crédito do imposto relativo ao transporte dos combustíveis amparados pela imunidade constitucional nas saídas do estado da Bahia, deverá ser suportado pelo adquirente de tais produtos, vez que situado na Unidade da Federação que se beneficiará de toda a arrecadação do imposto, por força da imunidade e da substituição tributária.

Sendo assim, nesta condição de remetente não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais, conforme já entendimento consolidado através do Acórdão da Câmara Superior CS 0220-21/02, igualmente mencionado pelo autuante em sua informação fiscal, o qual assim entende:

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

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

em composição com o adquirente do produto”.

Dos dispositivos acima transcritos depreende-se com clareza solar o acerto da fiscalização ao glosar os créditos das operações realizadas pela autuada, e devidamente indicadas no demonstrativo elaborado, não podendo ser acolhidos os argumentos defensivos em sentido contrário ao da autuação.

Quanto a decisão deste órgão julgador, trazida na defesa, ainda que sem identificação a qual processo se referia, sequer o número do Acórdão, inclusive se de Junta ou Câmara de Julgamento, esclareço que a matéria é distinta da ora discutida, não podendo socorrer neste caso o contribuinte autuado.

A posição ora adotada por este relator, é corroborada pelo entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pela sua 5ª Câmara Cível, no julgamento do processo de número 0044705-90.2008.8.05.0001, tendo como Relator o Desembargador José Edivaldo Rocha Rotondano, publicado Diário da Justiça de 14/08/2014, cuja Ementa reza:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM APELAÇÃO CÍVEL. IMPROVIMENTO MONOCRÁTICO DO RECURSO PRINCIPAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO. CREDITAMENTO DE ICMS. SERVIÇO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, § 2º, X DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA NA ORIGEM. PRECEDENTES DO STF. ART. 557, CAPUT DO CPC. DECISÃO MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Consoante consignado na decisão vergastada ‘Segundo definido pela Corte Superior o recolhimento do ICMS, na hipótese de transporte de combustíveis, ocorre no Estado destinatário, louvando-se o consumidor do creditamento junto a este, dado que, no Estado de origem, no caso concreto, Estado da Bahia, configura-se circunstância de não-incidência tributária’. 2. Assim, tanto as mercadorias efetivamente transportadas (combustíveis), quanto o serviço de seu transporte em si, até porque o seu valor integra a base de cálculo do ICMS sobre aquelas mercadorias, terão incidência do tributo no Estado destinatário, que arcará com o superveniente creditamento e compensação’.

Pelas expostas razões, mantenho a autuação em todos os seus termos, fazendo com que o Auto de Infração seja julgado procedente, de modo que não posso acolher os argumentos defensivos.

Inconformado, apresentou Recurso Voluntário, conforme abaixo, em resumo.

Todavia, observando serem claramente insubstinentes as assertivas feitas na autuação, a ora Recorrente apresentou Impugnação administrativa, apontando essencialmente, que:

- (1) A própria legislação do Estado da Bahia, por meio do artigo 309, inciso V do RICMS/BA, permite expressamente o aproveitamento de crédito referente aos serviços de transporte tomados pelo estabelecimento, que são tributados regularmente pelo ICMS;
- (2) O fato de a operação vinculada ao serviço de transporte não sofrer a incidência de ICMS no Estado da Bahia em nada inibe o direito ao crédito do serviço de transporte, que é AUTÔNOMO em relação à operação de venda da mercadoria transportada, tratando-se, portanto, de dois fatos geradores distintos;
- (3) Sobre esse ponto, embora o fato gerador relativo à circulação de mercadoria seja gravado pela sistemática da substituição tributária, desde que o frete não esteja incluído na base de cálculo, remanesce a possibilidade de o adquirente se creditar do valor do ICMS relativo ao fato gerador do “serviço de transporte (frete)”, inclusive porque cobrado do prestador destacadamente, tal como ocorreu no presente caso, consoante se verifica dos livros de Entradas da ora Recorrente, já acostados aos autos;

Contudo, não obstante a flagrante procedência dos argumentos da defesa, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, com fulcro nos fundamentos expostos e já rebatidos conforme tabela e tópicos subsequentes:

DAS RAZÕES PARA REFORMA DA DECISÃO: DO DIREITO À APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES DE FRETE.

Em primeiro lugar, cumpre destacar que os créditos de ICMS que a fiscalização requer o estorno correspondem aos valores vinculados aos fretes contratados pela contribuinte ora Recorrente nas operações de venda de gasolina e óleo diesel, que estão sujeitos à substituição tributária, concentrando-se o recolhimento do imposto na refinaria.

Cumpre salientar, no entanto, que o crédito ora sob discussão é assegurado expressamente no

RICMS/BA em seu artigo 309, inciso V, de seguinte teor:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;

Ora, o frete que gerou o crédito em tela é exatamente o frete pago pela contribuinte no transporte de gasolina e óleo diesel. Desta feita, estando na condição de contratante desse frete, indiscutível é o seu direito à apropriação e aproveitamento.

Todavia, a despeito da patente direito da ora Recorrente, os Doutos Julgadores de piso julgaram procedente o Auto de Infração em epígrafe, mantendo a glosa do ICMS-Frete apropriado pela contribuinte.

Segundo o acórdão recorrido, como se trata de uma operação de venda interestadual de mercadoria, no qual não há incidência do ICMS em favor do Estado da Bahia, a vedação ao crédito se estenderia ao crédito decorrente do transporte dos referidos produtos.

Esta interpretação, contudo, está equivocada, consoante será detalhado em sucessivo.

Primeiramente, registre-se que o frete cujo correspondente crédito foi glosado é aquele destacado no conhecimento de transporte pelo transportador contratado pela distribuidora, consoante se infere do livro de Entrada já anexado aos presentes autos.

Dito isto, note-se que o acórdão recorrido, embasado nos argumentos suscitados pelo Agente Fiscal, aponta o artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, bem como o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 como fundamentos para a manutenção da autuação em epígrafe e da consequente glosa do crédito.

É certo, porém, que não há vedação nos referidos dispositivos à apuração de créditos de frete vinculados ao transporte de mercadorias tributadas pelo regime de substituição tributária.

Vejamos a redação do artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

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

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

Uma leitura preliminar do referido dispositivo poderia levar a uma precipitada interpretação de vedação ao crédito de ICMS relativo ao serviço de frete vinculado a operações de mercadorias gravadas com substituição tributária.

O equívoco desta interpretação se dá em virtude de se tentar vincular o termo “prestações de serviço” à palavra “mercadoria”, de modo a se entender que não dará direito ao crédito o ICMS-Frete quando a “mercadoria” transportada não for objeto de tributação na operação subsequente.

Ocorre que a interpretação correta a ser dada ao aludido dispositivo é a de que não daria direito ao crédito quando a prestação do serviço de transporte não for objeto de tributação. O antecedente a que se refere o termo “prestação de serviço”, portanto, não é “mercadoria”, mas sim “estabelecimento”.

A explicação para a correta interpretação acima mencionada está no fato de que há dois fatos geradores nesta operação:

(i) um fato gerador é a operação de circulação de mercadoria;

(ii) o outro fato gerador é a prestação do serviço de transporte dessa mesma mercadoria.

O ICMS, contudo, incide em ambos os casos. Da mesma forma, é possível estabelecer-se a substituição tributária tanto:

(i) para o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação de circulação da mercadoria; como também;

(ii) para o recolhimento do ICMS incidente sobre o frete, ou seja, sobre a prestação do serviço de transporte.

A substituição tributária pode ocorrer para ambas as incidências, como para apenas uma delas.

No que toca ao crédito decorrente de cada uma dessas incidências, destaque-se que ele surgirá também de forma autônoma, ou seja:

(i) haverá um crédito decorrente do ICMS pago pelo vendedor em função da ocorrência do fato gerador operação de circulação da mercadoria; e

(ii) haverá um outro crédito decorrente do ICMS pago pelo comprador ou pelo vendedor em função da ocorrência do fato gerador “prestação do serviço de transporte”.

No primeiro caso – item (i), o crédito é apropriado sempre pelo adquirente da mercadoria, ao passo que, no segundo caso – item (ii), será apropriado por quem suportar o encargo do frete (vendedor ou adquirente da mercadoria).

Tal autonomia resulta que, embora o fato gerador relativo à circulação de mercadoria seja gravado pela sistemática da substituição tributária, desde que o frete NÃO esteja incluído na base de cálculo, remanesce a possibilidade de o adquirente se creditar do valor do ICMS relativo ao fato gerador do “serviço de transporte (frete)”, inclusive porque cobrado do prestador destacadamente.

Logo, afigura-se inequívoca a exegese segundo a qual o que o art. 20, § 1º da LC nº 87/96, assim como o art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, buscam afastar exatamente o crédito do ICMS-Frete recolhido pelo adquirente quando integrante da base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria.

Ora, se o ICMS incidente sobre a prestação do serviço de transporte integrou a base de cálculo do ICMS recolhido pelo vendedor, presume-se por este suportado, o que já afasta a intenção do adquirente de creditar-se desse imposto, que figuraria nesse caso como substituído tributário do ICMS-Frete.

Diferente é a situação, no entanto, quando o ICMS-Frete é recolhido separadamente, ou seja, não entra na apuração da base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação da mercadoria.

Nesse caso, o valor do crédito do ICMS-Frete estará individualizado e não terá qualquer relação com o ICMS a ser recolhido em função da circulação da mercadoria. Fará jus a esse crédito individualizado do ICMS-Frete, portanto, aquele que o recolher, seja o adquirente nas operações sob cláusula FOB, seja o vendedor nas operações sob cláusula CIF.

Aliás, se não fosse possível desvincular o ICMS decorrente da circulação da mercadoria do ICMS decorrente do serviço de transporte, somente teria direito ao crédito do ICMS-Frete o vendedor da mercadoria.

Dirimindo qualquer dúvida que ainda pudesse persistir, veja-se que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo vem reconhecendo o direito ao crédito nas subsequentes operações de transporte com mercadorias submetidas à antecipação tributária ou substituição tributária a cargo de terceiros, conforme consignado na Decisão Normativa CAT nº 07/2015, com destaque para o item 4 em negrito:

Considerando que:

I - O artigo 266 do RICMS determina que o transportador, exceto nas hipóteses nas quais a prestação do serviço de transporte esteja sujeita ao regime da substituição tributária, previstas no artigo 316 do RICMS, deverá pagar o imposto devido pela sua prestação do serviço em território paulista, ainda que a mercadoria transportada tenha sido submetida à retenção antecipada do imposto em razão do regime da substituição tributária;

II - O tomador desse serviço (pessoa contratualmente responsável por seu pagamento, podendo ser o remetente da mercadoria, o destinatário ou um terceiro interveniente nos termos do artigo 4º, inciso II, alínea “c”, do RICMS) tem, por regra, direito ao aproveitamento do crédito do imposto relativo à prestação, destacado no conhecimento de transporte emitido pelo transportador nos termos do § 4º do artigo 274 do RICMS, quando a prestação desse serviço estiver vinculada a operação regularmente tributada, Decide aprovar a proposta da Consultoria Tributária e expedir o seguinte ato normativo:

- 1. Nos termos do artigo 41 do RICMS, a base de cálculo para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo contribuinte substituto, incluído, dentre outras parcelas, o valor do frete, e acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido pela legislação para a mercadoria objeto da operação.*
- 2. Contudo, nas hipóteses em que o valor do frete, contratado pelo adquirente substituído, não seja conhecido pelo contribuinte substituto, aplica-se o disposto no artigo 42 do RICMS, conforme o qual o pagamento do imposto relativo à referida parcela deverá ser efetuado pelo contribuinte substituído que receber a mercadoria diretamente do sujeito passivo por substituição, na forma prevista no artigo 280 do RICMS.*
- 3. Por outro lado, o contribuinte substituído, contratante do serviço de transporte na operação de aquisição da mercadoria, poderá aproveitar o crédito, quando admitido, do valor correspondente ao imposto destacado no documento fiscal emitido pelo transportador (§ 4º do artigo 274 do RICMS), sendo, porém, vedado o crédito quando o transportador for optante pelo regime do Simples Nacional (artigo 63, XI, do RICMS, c/c artigo 2º B, VI, da Resolução CGSN 10/2007).*
- 4. O crédito do imposto relativo às subsequentes Prestações de serviço de transporte com essa mercadoria poderá ser apropriado pelos respectivos tomadores, quando admitido, desde que o imposto tenha sido devidamente destacado no conhecimento de transporte emitido pelo transportador (§ 4º do artigo 274 do RICMS).*
- 5. Ficam revogadas as respostas a consultas tributárias que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.*

Nesse sentido, faz-se necessário destacar que, embora os Julgadores de piso mencionem o Acórdão CS nº 0220-21/02 da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda Estadual como fundamento para manter a autuação combatida, o raciocínio adotado na referida decisão não deve ser aplicado ao presente caso.

Vejamos:

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

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

Ora, Doutos Julgadores, notem que a situação tratada na referida decisão não corresponde com os fatos descritos no caso em tela. Isto porque, conforme exaustivamente exposto, o valor do ICMS referente à prestação do serviço de transporte NÃO foi embutido no valor da mercadoria transportada e sim recolhido de forma destacada em favor deste Estado da Bahia.

Portanto, diferentemente do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, vedar o direito ao crédito do ICMS-Frete suportado pela Recorrente em relação ao transporte da gasolina, óleo diesel, biodiesel e álcool anidro é medida que afronta o princípio da não-cumulatividade assegurado no art. 155, § 2º, I da CF/88 e na legislação complementar (LC nº 87/96 e leis estaduais).

Este, inclusive, é o posicionamento pacífico do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema:

“Não há dúvidas, portanto, de que o crédito referente às operações anteriores de aquisição de mercadorias deve ser anulado/estornado.

Diferente, contudo, é a situação dos créditos relacionados às prestações anteriores, ou seja, aos serviços

tomados. Isto porque, regra geral, não há “revenda” de serviços e, assim, se a regra constitucional determinasse o estorno/cancelamento dos créditos também quando não houvesse prestações de serviços posteriores, todos os créditos de fretes, por exemplo, deveriam ser estornados.

Em resumo, se a prestação do serviço é tributada, gera-se o crédito para o tomador do serviço, ao passo que, se a prestação do serviço NÃO é tributada, não há que se falar em crédito a ser apropriado pelo tomador pois, nesse caso, não houve imposto pago na aquisição, razão pela qual inclusive a alínea “a” do dispositivo constitucional acima referido (art. 155, § 2º, II) veda o crédito tanto para as operações seguintes, como também para as prestações seguintes.

A ausência de referência ao termo prestações na alínea “b”, pois, revela-se o que se chama de silêncio eloquente do legislador constitucional e que não pode ser relevado pelo fiscal autuante, tampouco pelo julgador administrativo.

Desta feita, com fulcro nos fundamentos jurídicos acima expostos, que demonstram a autonomia da incidência do ICMS e do respectivo crédito do frete em relação à incidência do ICMS e do respectivo crédito da mercadoria transportada, reforçado e embasado no silêncio eloquente do art. 155, § 2º, II, “b”, indiscutível se afigura o direito ao crédito glosado pela fiscalização, o que conduz à necessária reforma da Decisão ora recorrida.

DOS PEDIDOS

Diante de todo exposto, requer a ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para fins de desconstituir em sua integralidade o Auto de Infração ora recorrido, com fulcro nos fundamentos acima arguidos.

O processo foi pautado para a sessão do dia 01.06.2022, ocasião em que o colegiado entendeu que devido às peculiaridades do lançamento e das questões de direito pertinentes, deveria ser submetido à apreciação da PGE/PROFIS, para emissão de parecer, sendo então solicitada diligência, conforme pedido abaixo:

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de Auto de Infração julgado Procedente, e que lavrado em 09 de dezembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$209.750,25, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração.

Infração 01. 01.02.30. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. Informa o autuante ser a autuação decorrente do fato de “a autuada vendeu combustível (gasolina e diesel) para clientes localizados em outros estados da Federação, aproveitando-se dos respectivos Créditos Fiscais dos conhecimentos dos Fretes, sendo essa operação de venda imune, conforme demonstrativos anexos ao presente PAF”.

Diz, ainda: “Créditos indevidos de ICMS lançados no LRE e RICMS – CFOP 2553 (aquisição de serviço de transporte de estabelecimento comercial)“.

Após impugnação, fls. 41/46, e a informação fiscal fls. 64/66, a Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, votou pela PROCEDÊNCIA do lançamento.

Inconformado, apresentou Recurso Voluntário. Em apertada síntese, alega o seguinte:

Que os créditos de ICMS que a fiscalização requer o estorno correspondem aos valores vinculados aos fretes contratados pela contribuinte ora Recorrente nas operações de venda de gasolina e óleo diesel, que estão sujeitos à substituição tributária, concentrando-se o recolhimento do imposto na refinaria.

Que o frete que gerou o crédito em tela é exatamente o frete pago pela contribuinte no transporte de gasolina e óleo diesel. Desta feita, estando na condição de contratante desse frete, indiscutível é o seu direito à apropriação e aproveitamento.

Segundo o acórdão recorrido, como se trata de uma operação de venda interestadual de mercadoria, no qual não há incidência do ICMS em favor do Estado da Bahia, a vedação ao crédito se estenderia ao crédito decorrente do transporte dos referidos produtos.

Vejamos a redação do artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

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

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

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

Ora, Doutos Julgadores, notem que a situação tratada na referida decisão não corresponde com os fatos descritos no caso em tela. Isto porque, conforme exaustivamente exposto, o valor do ICMS referente à prestação do serviço de transporte NÃO foi embutido no valor da mercadoria transportada e sim recolhido de forma destacada em favor deste Estado da Bahia:

A autuada vendeu combustível (gasolina e diesel) para clientes localizados em outros estados da Federação, aproveitando-se dos respectivos Créditos Fiscais dos conhecimentos dos Fretes, sendo essa operação de venda imune, conforme demonstrativos anexos ao presente PAF”.

O enquadramento legal está no art. 29, parágrafo 4º, II da Lei nº 7.014/96, e assim vejamos o que diz a legislação pertinente a partir do art. 28 da lei:

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

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

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

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

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

No caso desta lide, a operação se refere a venda de combustíveis com destino a outra unidade da Federação, que está assim disposto na CF:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis

A não incidência na operação de saída, conforme a constituição é uma garantia do recolhimento da integralidade do imposto no destino, por substituição tributária, conforme expressa o parágrafo 4º do art. 155 supracitado:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Assim, postas estas considerações, esta Câmara requer sejam apreciados as razões do contribuinte nas operações interestaduais com combustíveis e o respectivo crédito glosado pelo fisco.

Às fls. 140/44 o procurador Dr. José Augusto Pinto Martins Jr assevera que preambularmente o lançamento se estribou na inteligência de que o crédito fiscal de sobre a prestação de serviços de transporte deve ser franqueado ao contribuinte para qual o serviço foi prestado, quando e somente tal serviço estiver atrelado a uma operação ainda tributada, não se aplicando às operações sujeitas ao regime ST ou não tributadas.

De fato, uma análise apressada dos arts. 20 da Lei Complementar e 29 da Lei nº 7.014/96, nos leva a inferir que o legislador de fato vedou o crédito de ICMS sobre frete quando o mesmo estivesse vinculado a operações de circulação de mercadorias sem tributação.

Pois bem, cediço que a tributação de combustíveis é regida pela substituição tributária e se concentra em única etapa, exigido em única operação, concentrando-se o recolhimento na refinaria estando embutido no valor da base de cálculo todos os custos atinentes à circulação ou prestação de serviços até o último elo da cadeia econômica.

A situação de uma comercialização de combustível é incomum porquanto existentes duas operações encadeadas, sendo que a primeira feita na refinaria está abarcada no regime de ST, Neste aspecto poder-se-ia inferir que a ST realizada pela refinaria albergaria os fretes, contudo tratando-se de operações imunes, as operações compreendidas seriam aquelas realizadas após o adquirente dos produtos da autuada e sujeitas à tributação.

Em sendo assim, a situação retratada de venda interestadual de combustível pela autuada se amoldaria perfeitamente ao regramento da vedação de crédito de frete relativo a prestação de serviços de transportes vinculados às operações com mercadorias com saída subsequente não tributada (imune).

Desta maneira, existem 2 operações interestaduais simultâneas, enfeixadas pela imunidade. O valor do frete incorporado ao valor da operação da substituição tributária em nada tem a ver com o frete pago pelo autuado na sua operação de venda interestadual de combustível.

Logo, verifica-se perfeitamente correta a imputação do Auto de Infração, porquanto relativo à venda de combustível pela autuada, em operação interestadual tragada pelo fenômeno da imunidade, não sendo possível o crédito do frete de operação de circulação não tributada, conforme preconiza os arts. 20 da Lei Complementar e 29 da Lei nº 7.014/96.

VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário, da insatisfação do contribuinte com a decisão de piso que julgou Procedente o lançamento, com a seguinte descrição: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018. A autuada vendeu combustível (gasolina e diesel) para clientes localizados em outros estados da Federação, aproveitando-se dos respectivos Créditos Fiscais dos conhecimentos dos Fretes, sendo essa operação de venda imune, conforme demonstrativos anexos ao presente PAF*.

O enquadramento legal está no art. 29, parágrafo 4º, II da Lei nº 7.014/96, e assim vejamos o que diz a legislação pertinente a partir do art. 28 da mesma lei:

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

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

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

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

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

O que se verifica é que há expressa vedação ao crédito quando a saída subsequente não for tributada ou estiver isenta, exceto a destinada ao exterior.

No caso desta lide, a operação se refere a venda de combustíveis com destino a outra unidade da Federação, que está assim disposto na CF:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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

X - não incidirá:

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

O recorrente, pelo que entendi, traz argumentos que são inegavelmente respeitáveis, no que mereceu a conversão do processo em diligência à PGE/PROFIS para emissão de parecer, e em se tratando de legislação tributária complexa, a sua interpretação, muitas vezes põe o julgador diante de um exaustivo trabalho de interpretação.

A não incidência das operações interestaduais de combustíveis (chamada de imunidade, por se tratar de dispositivo constitucional, que se diferencia da isenção), muitos doutrinadores a consideram erroneamente aplicada, dado que nesse caso, sendo diferente de uma exportação, ocorre sim tributação, mas integralmente no destino. A não incidência por imunidade se reporta apenas à origem da mercadoria.

Ou seja, se há “imunidade”, deveria ao menos ser chamada de “imunidade parcial”, visto não haver incidência na origem, mas há tributação no destino. A não incidência na operação de saída, conforme a constituição é uma garantia do recolhimento da integralidade do imposto no destino, por substituição tributária, conforme expressa o parágrafo 4º do art. 155 supracitado,

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Assim, como já comentado, a imunidade propriamente dita ocorre nas exportações, onde realmente não há incidência de ICMS em hipótese alguma, conforme o inciso X, “a” do art. 155.

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Assim, em princípio, pelos argumentos apresentados no recurso, parece estranha a vedação ao crédito num serviço de transporte, resultando de uma operação, que em verdade não é imune,

porque o dispositivo constitucional destina integralmente o imposto ao destino, vedando a incidência na origem, atribuindo o recolhimento integral no destino (daí a minha crítica em se falar em “imunidade”, já que a operação é tributada, quando se devia falar, repito, ao menos de “imunidade parcial”).

O mesmo equívoco ocorre quando se chama deferimento do ICMS de “benefício fiscal” quando em verdade o ICMS é cobrado sem qualquer benefício, mas apenas postergado. Enfim, tais situações, benefício fiscal e imunidade em situação inexistente, obviamente decorre de uma percepção da legislação, que é complexa, e sem dúvidas há margem para diferentes interpretações, o que é próprio do direito, daí o meu apreço e respeito à tese defensiva do contribuinte.

Os argumentos do Recurso numa análise *en passant* lhe são favoráveis, porém há de se verificar que se trata do fato de que o recorrente é o tomador do serviço de transporte, com venda de combustível que é tributada integralmente no destino, e que obviamente, a operação para o estado de origem se configura sem qualquer vantagem tributária (a dita imunidade), e a Lei Complementar nº 87/96 veda o crédito no seu art. 20, parágrafo 1º quando das operações ou prestações de serviços são “isentas ou não tributadas” ou que se refiram a operações e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Há de se perguntar de início, se a operação de venda interestadual de combustível é autônoma em relação às mercadorias.

Embora sem dúvida a prestação do serviço seja um fato gerador distinto da saída de mercadorias, sendo sim fatos autônomos, a LC 87/96 vincula um ao outro para efeito de crédito de ICMS quando diz que não dão direito ao crédito a utilização de **serviços resultantes de operações isentas ou não tributadas**, ou seja, o serviço de transporte em si é um fato autônomo e tributável, mas há claro vínculo desse serviço com operação vinculada na prestação, se decorrente ou não de operações tributadas, para efeito de creditamento do imposto.

E a operação de combustíveis em saídas interestaduais é tributada? Sim, porém para o estado destinatário, não havendo de se falar em tributação na origem (daí porque se fala em imunidade), sendo não tributada para o estado em que está o início da operação de transporte, onde é também devido o ICMS do frete.

Temos no país, um sistema tributário de repartição de impostos entre os estados, que, porém, concede exceção constitucional para as operações com combustíveis, e no caso pode sim, se falar em operação tributada para um (estado de destino) e operação sem incidência, com “imunidade”, para o estado de origem. Daí decorre o fato de que muitos entendem que existe uma “imunidade” para operação de saída.

Confesso que tal situação seria passível de um esclarecimento por parte da Suprema Corte, mas é certo que até o momento é esta a interpretação conferida pelas legislações estaduais, tendo sido confirmado no Agravo 734.258 conforme transcrição resumida abaixo:

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 734.258 GOIÁS

RELATORA : MIN. ROSA WEBER

AGTE.(S) : IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A

ADV.(A/S) : MARCOS JOAQUIM GONCALVES ALVES E

OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) : ESTADO DE GOIÁS

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE GOIÁS

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES QUE DESTINAM COMBUSTÍVEL PARA OUTROS ESTADOS. SERVIÇO DE TRANSPORTE. CREDITAMENTO. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. EVENTUAL OFENSA REFLEXA NÃO VIABILIZA O RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 102 DA LEI MAIOR. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973.

1. A controvérsia, a teor do já asseverado na decisão guerreada, não alcança estatura constitucional. Não há falar em afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais. Compreensão diversa demandaria a análise da legislação infraconstitucional encampada na decisão da Corte de origem, a tornar

obliqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, como tal, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário. Desatendida a exigência do art. 102, III, "a", da Lei Maior, nos termos da remanso jurisprudência desta Suprema Corte. 2. As razões do agravo não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastream a decisão agravada. 3. Agravo regimental conhecido e não provido.

A matéria debatida, em síntese, diz com o direito ao creditamento de ICMS referente ao serviço de transporte vinculado à operação que destina combustíveis a outros Estados da Federação. A agravante ataca a decisão impugnada, ao argumento de que a violação dos preceitos da Constituição Federal se dá de forma direta. Reitera afronta ao art. 155, § 2º, II, "a" e "b", da Constituição Federal.

Sustenta ser imune o serviço de transporte vinculado à operação interestadual por força do art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal. Defende fazer jus ao creditamento do ICMS por força da regra da não cumulatividade esculpida no art. 155, § 2º, I, da Constituição.

Pondera que o serviço de transporte não se confunde com o de operação de venda. Aduz que a Constituição determinou apenas a anulação dos créditos de ICMS em relação às operações anteriores à albergada pela imunidade tributária, deixando de mencionar a necessidade de anulação de créditos relativos às prestações de serviço.

Em memorial afirma que a prestação de serviço é simultânea à operação imune e, sobre ela, não há qualquer vedação de creditamento de ICMS, a teor da norma imunizante consagrada no art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal.

O Tribunal de Justiça do Estado de Goiás julgou a controvérsia em decisão cuja ementa reproduzo:

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

DE TRANSPORTE VINCULADO A OPERAÇÃO INTERESTADUAL NÃO TRIBUTADA PELO IMPOSTO. PETRÓLEO E DERIVADOS. MULTA. REDUÇÃO.

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

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

III – A legitimidade da multa e sua fundamentação nos princípios da razoabilidade e do não confisco recomendam o estabelecimento de seu valor ao montante da obrigação principal.

VOTO

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Preenchidos os pressupostos genéricos, conheço do agravo regimental e passo ao exame do mérito.

Irrepreensível a decisão agravada.

Analizando os dispositivos constitucionais, vislumbra-se que a Constituição da República determinou um caso de não incidência tributária em relação às operações envolvendo petróleo e combustíveis dele derivados, ao estipular que o ICMS não incide sobre a saída de tais produtos a outros Estados da Federação, impondo, como regra, a impossibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS nas operações seguintes e anteriores àquela abrangida pelo benefício.

Nesse contexto, a legislação admite a mitigação do princípio da não-cumulatividade nas hipóteses de entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, devendo ser o imposto estornado, sempre que o serviço ou a mercadoria que deu entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta.

Ressalte-se que se a operação não for tributada pelo ICMS, ela não irá gerar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. Então, **considerando a vedação legal de aproveitamento de créditos de ICMS quando a operação não for tributada, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-cumulatividade.**"

Da leitura dos fundamentos do acórdão recorrido verifico inocorrente afronta direta à Constituição Federal. O Tribunal de origem, na hipótese em apreço, interpretou o caso concreto à luz da Lei Complementar nº 87/1996 e do Código Tributário Estadual. Assim, entendeu existente vedação de crédito de ICMS na legislação infraconstitucional, sem colocar a matéria constitucional em primeiro plano.

Nesse contexto, a suposta afronta aos preceitos constitucionais indicados nas razões recursais demandaria a

análise da legislação infraconstitucional apontada no apelo extremo, a tornar oblíqua e reflexa eventual ofensa à Constituição, insuscetível, portanto, de viabilizar o conhecimento do recurso extraordinário.

As razões do agravo não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastream a decisão agravada.

Agravo regimental conhecido e não provido.

É como voto.

Vejamos a jurisprudência deste Conselho de Fazenda:

PROCESSO - A.I. N° 298937.0017/01-3 RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ªJJF n° 0102-04/02 - ORIGEM - INFAS SANTO AMARO INTERNET - 19.06.02

1 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0218-11/02 - EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE, MERCADORIAS (GASOLINA, DIESEL E QUEROSENE) ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração descaracterizada. Na formação da base de cálculo nas operações com combustíveis e lubrificantes encontram-se embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto correta a utilização do crédito sobre as prestações de serviços de transporte vinculados a tais produtos. Decisão modificada. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.

O Auto de Infração acima julgado foi lavrado imputando-se ao recorrente a utilização indevida de crédito fiscal referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias – gasolina, diesel e querosene – enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, conforme estabelece os arts. 94, inciso II e 95, II do RICMS/97.

Vejamos trecho do voto da Relatora, Conselheira Sandra Urânia Andrade:

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

Ressalte-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a operações de venda de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo.

Correto o procedimento do recorrente, portanto, ao se creditar deste imposto, como já expomos acima, tanto nas prestações de serviço de transporte intermunicipal (portanto, interno) como em relação aos serviços de transporte tomados vinculados à operações de aquisição interestadual dos produtos referenciados, visto que, na base de cálculo do imposto retido ou antecipado, já se levou em consideração a parcela do frete.

Do tanto quanto foi aqui exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reformando-se a Decisão Recorrida para julgar o Auto de Infração em epígrafe IMPROCEDENTE.

Verifica-se no julgamento acima, que o autuante entendeu que por ser a operação com “imunidade” glosou o crédito do destinatário, no entanto foi reconhecido por este órgão julgador, que a “imunidade” ocorre na origem, e não no destino, dando provimento ao Recurso Voluntário e julgando improcedente o Auto de Infração.

Ou seja, toda argumentação do recorrente estaria correta, se estivesse na condição de adquirente, tendo arcado com o valor do imposto. Não se pode conceder um crédito na origem, se não ocorre tributação vinculada ao estado onde se situa o remetente, pois nestas circunstâncias estaria o estado em total prejuízo quanto ao imposto devido pelo frete. Para tal, seria necessário que a legislação tributária estadual concedesse isenção para este tipo de operação.

Vejamos outro acórdão da Câmara Superior deste Conselho, decidido em maioria de 9 x 2, também sendo relatora a Conselheira Sandra Urânia:

PROCESSO - A.I. N° 207090.0001/02-1 RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Acórdão 2ºCJF n° 0367-12/02 - ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO INTERNET - 06.01.03 CÂMARA SUPERIOR ACÓRDÃO CS N° 0220-21/02 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. Cabe ao Estado de destino arcar com o valor do crédito do destinatário.

Inaplicáveis as imputações descritas nas regras dos arts. 94 e 95 do RICMS/BA. Decisão modificada. Recurso PROVIDO. Decisão não unânime

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

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

O que se verifica na jurisprudência deste Conselho, é que não se nega que a “imunidade” seja parcial, visto a tributação existir, porém inteiramente no destino. A interpretação, contudo, é que não havendo tributação na origem, o lançamento está de acordo com o disposto na legislação estadual e na LC 87/96.

Além disso, trago aqui decisão da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador em processo similar:

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador

Processo: 8140555-44.2022.8.05.0001 Classe/Assunto: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias] Parte Ativa: EMBARGANTE: IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A. Parte Passiva: EMBARGADO: ESTADO DA BAHIA

Quanto à imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo destinados à comercialização e à industrialização, está ela prevista na LC nº 87/1996 e irá variar conforme a finalidade para qual os derivados de petróleo serão utilizados, como se constata dos arts. 2º, § 1º, III, 3º, III, 4º, IV, 9º § 1º, I, 11, I, “g”, e 12, XII, a partir dos quais fica clara a diferença entre o tratamento das operações petróleo e derivados adquiridos para consumo, por um lado, e para comercialização ou industrialização, por outro.

No caso, a imunidade é incontrovertível e as consequências dela no aproveitamento de créditos fiscais é prevista no art. 21, § 3º, inciso II, da LC nº 87/1996, que veda a utilização deles quando vinculados as operações subsequentes isentas ou não tributadas. A finalidade do aludido dispositivo é impossibilitar o uso do crédito pela aquisição de mercadorias e serviços utilizados como insumos para uma operação de saída de outra mercadoria ou serviço, posteriormente realizado sem a incidência do imposto.

Como bem destacado pelo Ente, “na prática, a manutenção desse crédito reduziria a tributação de outras operações, completamente desvinculadas das mercadorias ou serviços para os quais os insumos foram adquiridos, distorcendo a própria natureza do tributo.

Deste modo, embora a tributação do serviço de transporte de fato possua autonomia em relação à incidência do ICMS na operação de saída da mercadoria transportada, essa autonomia não autoriza a manutenção do crédito fiscal pela respectiva contratação, porque a inexistência de débitos na operação para a qual ele foi utilizado impede o seu aproveitamento.

Inclusive, sem a restrição, o uso do crédito fiscal resultaria, no Estado de origem, em uma isenção indireta do imposto sobre o frete em descompasso com a regra do art. 11, inciso II, alínea “a”, da LC nº 87/1996. Postas as coisas desta maneira, no particular, entendo correta a tese estatal de que, admitir o creditamento no transporte de mercadorias imunes, é desonrar o próprio serviço, sem que exista previsão para exonerá-lo do ICMS. O crédito, assim, deve ser aproveitado no estado de destino, como decidido pelo CONSEF no julgamento do PAF, com o que se reconhece a subsistência do lançamento fiscal ora hostilizado.

Vejamos decisão do Tribunal de Justiça da Bahia:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ARGAVO REGIMENTAL EM APELA MBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO. CÂO CÍVEL. IMPROVIMENTO MONOCRÁTICO DO RECURSO PRINCIPAL. ECREDITAMENTO DE ICMS. SERVIÇO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, § 2º, X DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA NA ORIGEM. PRECEDENTES DO STF. ART. 557, CAPUT DO CPC. DECISÃO MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Consoante consignado na decisão vergastada “Segundo definido pela Corte Superior o recolhimento do ICMS, na hipótese de transporte de combustíveis, ocorre no Estado destinatário, louvando-se o consumidor do creditamento junto a este, dado que, no Estado de origem, no caso concreto, Estado da Bahia, configura-se circunstância de não-incidência tributária.” 2. Assim,

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

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

O que se verifica acima é que este Conselho de Fazenda deu provimento ao Recurso Voluntário, quando foi lançado imposto contra destinatário das mercadorias. No caso, o recorrente é o remetente, uma situação inversa, pois no caso da remessa, embora haja tributação, esta ocorre inteiramente no destino, ocorrendo uma mitigação do princípio da não cumulatividade, conforme decisão da Ministra Rosa Weber do Supremo Tribunal Federal.

Por fim, reproduzo abaixo, parecer conclusivo do Dr. José Augusto Martins Junior, em resposta à diligência deste Conselho de Fazenda:

A situação de uma comercialização de combustível é incomum porquanto existentes duas operações encadeadas, sendo que a primeira feita na refinaria está abarcada no regime de ST. Neste aspecto poder-se-ia inferir que a ST realizada pela refinaria albergaria os fretes, contudo tratando-se de operações imunes, as operações compreendidas seriam aquelas realizadas após o adquirente dos produtos da autuada e sujeitas à tributação.

Em sendo assim, a situação retratada de venda interestadual de combustível pela autuada se amoldaria perfeitamente ao regramento da vedação de crédito de frete relativo a prestação de serviços de transportes vinculados às operações com mercadorias com saída subsequente não tributada (imune).

Desta maneira, existem 2 operações interestaduais simultâneas, enfeixadas pela imunidade. O valor do frete incorporado ao valor da operação da substituição tributária em nada tem a ver com o frete pago pelo autuado na sua operação de venda interestadual de combustível.

Logo, verifica-se perfeitamente correta a imputação do auto de infração, porquanto relativo à venda de combustível pela autuada, em operação interestadual tragada pelo fenômeno da imunidade, não sendo possível o crédito do frete de operação de circulação não tributada, conforme preconiza os arts. 20 da Lei Complementar e 29 da Lei 7.014/96.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do i. Relator quanto ao seu voto, dando provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente.

Conforme entendimento já exarado em voto de minha autoria através do ACÓRDÃO CJF N° 0262-11/20-VD (voto vencido) e também com base em decisões já existentes, a exemplo do Recurso Especial n° 883.821/DF que permite direito ao creditamento quando comprovado a contratação de frete por empresa contribuinte, e que apesar da operação subsequente (interestadual) com as mercadorias comercializadas por ela sejam amparadas pela imunidade constitucional, não significa dizer que estas mercadorias não sejam tributadas, uma vez que estando sob o regime de Substituição Tributária pelas operações subsequentes (“para frente”), por toda a cadeia comercial, e por ser um fato gerador “presumido”, até o consumidor final, 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.

Nesse sentido, os combustíveis 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, e em análise ao disposto no Art. 29, § 4º, inciso II observa-se que apenas se aplica nas situações em que a operação subsequente não seja tributada.

Em análise do caso em questão, tais mercadorias não são isentas, nem imunes, mas tem a tributação deslocada para a unidade federada de destino, inclusive atribuindo ao remetente a

responsabilidade pela antecipação do imposto devido para a unidade federada de destino, nas hipóteses do Art. 9º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.

Inclusive nas hipóteses em que há saída interestadual de mercadorias que já tenha sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade do imposto, há a possibilidade do ressarcimento ou da utilização do valor como crédito fiscal, nos termos dos Arts. 301 a 303 do RICMS/BA.

Em situação similar, já é entendimento deste eg. Conselho, a exemplo do Acórdão CJF N° 0275-11/18, de relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que este entendimento não merece prosperar, citando inclusive o Parecer PGE/PROFIS da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, que transcreve dispositivos constitucionais e legais complementares referentes ao princípio da não cumulatividade, juntamente com jurisprudência, para assinalar que o constituinte e o legislador compreenderam que somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF N° 0275-11/18 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE DIFERIMENTO. Sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estão compreendidas no termo “não tributadas”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da sua inserção entre os não tributados. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE LANÇAMENTO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. A redação do inciso IX da cabeça do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Alteração do percentual da multa de 10% para 1%. Aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime.

Apesar do parecer referir-se a operações sujeitas ao regime de diferimento (um mecanismo de postergação do imposto), por analogia, é razoável aceitar que, sendo as operações com antecipação tributária (um mecanismo de antecipação do imposto) também tributadas, porém deslocada para o destino, merece o mesmo tratamento, além do que, o frete foi tributado e o ônus suportado pelo vendedor e este custo não era conhecido no momento da antecipação do imposto.

Por esta razão, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206923.0048/20-8, lavrado contra **ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$209.750,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Evalda de Brito Gonçalves, Valdirene Pinto Lima e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES –PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVALDA DE BRITO GONÇALVES - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS

