

| | |
|-------------------|--|
| PROCESSO | - A. I. N° 206960.0015/22-8 |
| RECORRENTE | - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A. |
| RECORRIDO | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSO | - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF n° 0019-05/23-VD |
| ORIGEM | - SAT / COPEC |
| PUBLICAÇÃO | - 15/08/21023 |

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N°0204-11/23-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADO A OPERAÇÃO IMUNE. 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-e 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. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração lavrado em 27/02/2022 com ICMS de R\$ 549.707,65 em decorrência da seguinte infração:

Infração 01. 001.002.081. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo (2019/2021). Consta na descrição dos fatos que se refere a operações de transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparados por Imunidade Constitucional, cujo imposto é recolhido através do regime de substituição tributária, que foram transferidas para suas filiais ou vendido para clientes, em operações amparadas por imunidade, que foi utilizado o crédito fiscal do ICMS dos CT-e-s - R\$ 549.707,65. Multa de 60%.

Às fls. 35/57 dos autos, o contribuinte ingressou com a impugnação inicial, e às fls. 134/44 os autuantes apresentaram a informação fiscal quando então o processo foi pautado e julgado Procedente em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, conforme voto abaixo:

VOTO

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas.

No mérito, o sujeito passivo em termos gerais alegou que:

- i) *A atividade de comercialização de combustíveis e lubrificantes de petróleo em operações interestaduais envolve duas hipóteses de incidência: da circulação da mercadoria que é contemplado com a não incidência e da prestação de serviço de transporte que incide ICMS;*
- ii) *A operação interestadual de remessa de combustíveis não é desonerada de ICMS, visto que é tributado integralmente no Estado de destino, o que legitima a manutenção do crédito relativo à prestação do serviço de transporte;*
- iii) *O Convênio ICMS 110/2007 estabelece que o remetente deve fazer a retenção do ICMS referente a operações subsequentes com derivados de petróleo, o que justifica a manutenção do crédito relativo à prestação de serviço do transporte.*

Conforme argumento apresentado na defesa, a operação interestadual de comercialização de combustíveis derivados de petróleo é contemplada com não incidência, conforme disposto no art. 155, X, "b" da CF, enquanto a operação interestadual de transporte destas mercadorias é tributada nos termos do mesmo

dispositivo legal, sendo vedada a utilização do crédito para compensação quando a operação anterior estiver contemplada com isenção ou não incidência.

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

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

...

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

...

X – não incidirá:

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

Pelo exposto, com relação a operação interestadual de circulação de combustíveis e da prestação de serviço de petróleo destaca-se:

- i) A operação praticada pelo defensor, relativo à venda de combustível para contribuinte localizado em outro estado é contemplada com a não incidência do ICMS. Já a operação de prestação de serviço de transporte contratada é tributada pelo imposto;
- ii) A operação subsequente do combustível no Estado de destino pode ou não ser tributada, pois se ocorrer outra operação interestadual ou destinada ao exterior, continua não incidindo o imposto. Se a operação for interna, é tributada, mas não tem vinculação a operação interestadual antecedente que vinculou a prestação do serviço de transporte.

Quanto a prestação de serviço de transporte de mercadoria a preço CIF, observo que conforme disposto no art. 439 do RICMS/BA, sendo o transporte efetuado pelo remetente, em veículo locado, o “Frete [está] incluído no preço da mercadoria”. Portanto, a lógica estabelecida quanto a utilização do crédito relativo ao serviço de transporte pelo vendedor da mercadoria é de que a operação seja tributada, com base nas seguintes premissas:

- i) A transportadora paga o ICMS ao ente tributante (Estado);
- ii) A empresa que promove a circulação da mercadoria, na operação CIF inclui o valor do frete no preço da mercadoria, que por estar incluído na base de cálculo do valor da mercadoria é tributado novamente o valor do frete que já teve o imposto pago pelo transportador.

Numa situação hipotética:

- a) A empresa ALFA vendeu mercadoria com valor de R\$ 1.000,00 para a empresa BETA, em operação a preço CIF;
- b) Contratou frete no valor de R\$ 100,00 da transportadora DELTA.

Se a operação for interestadual e ambas tributadas, DELTA recolhe ICMS no valor de R\$ 12,00 (12%) para o Estado onde iniciou a operação de prestação de serviço de transporte e ALFA recolhe R\$ 120,00 relativo à venda da mercadoria, no qual já está incluso o valor de frete contratado.

Ao receber R\$ 1.000,00 de BETA, retira R\$ 100,00 para pagar a DELTA pela prestação do serviço de transporte, ficando com uma receita líquida de R\$ 900,00 da venda da mercadoria.

Neste exemplo hipotético, o frete foi tributado no valor da mercadoria e também na prestação do serviço de transporte. Por isso, a legislação tributária possibilita que na operação a preço CIF (valor do frete incluído no preço da mercadoria), o contratante do serviço de transporte tenha direito de creditar-se do ICMS pago pelo transportador, neutralizando a tributação em cascata, para evitar que o ente tributante (Estado) receba duas vezes o imposto relativo à prestação do serviço de transporte.

Agora voltando para a questão levantada neste processo, que acusa a utilização indevida do crédito do ICMS contratado vinculado a operação interestadual contemplada com não incidência do imposto.

As operações do serviço de transporte tiveram o ICMS recolhido pelas transportadoras.

Entretanto, a operação interestadual de comercialização de combustíveis é desonerada pela não incidência do ICMS (art. 155, X, "b" da CF), e estando o valor do frete incluído no valor da mercadoria (combustível), não incidindo o imposto, ao se creditar do ICMS relativo ao frete contratado, o vendedor neutralizou o valor do ICMS que o transportador recolheu aos cofres públicos.

Também, não há que se falar que a operação subsequente é tributada no Estado de destino, visto que se trata de outra operação que vem a ser praticada por outro contribuinte, podendo inclusive, também ocorrer sem incidência do ICMS, quer seja em operação destinada a contribuinte localizado em outro Estado ou destinada ao exterior. Portanto, na análise desta lide, não há que se apreciar as regras previstas no Convênio ICMS 110/2007 que trata de retenção do imposto em operações subsequentes no Estado de destino e não tem vinculação com a operação interestadual contemplada com não incidência e vedação de crédito do serviço de transporte.

Neste contexto, as decisões exaradas por este Conselho Estadual de Fazenda Estadual (CONSEF) é de que é vedada a utilização do crédito fiscal relativo à prestação de serviço de Transporte, quando vinculado a operação interestadual com combustíveis e derivados de petróleo, contempladas com não incidência do ICMS, a exemplo do Acórdão CJF 0113-11/18, cujo Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, não foi provido, apreciando no mérito:

"Quanto ao mérito, melhor sorte não teve o recorrente, visto que o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF 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 da cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação isenta."

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

No caso em análise, a acusação fiscal e os demonstrativos que a alicerçam, às fls. 18 a 65, são de que o recorrente encontra-se na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário.

Sendo assim, conforme acima exposto, na 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 nº 0220-21/02, o qual transcrevo parte do voto, a seguir:

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

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

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

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

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

Em relação ao inconformismo do recorrente com o percentual da multa aplicada, devo salientar que tais penalidades são previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 para a infração apurada, não cabendo a este Colegiado analisar sua constitucionalidade, sob a alegação de ferir princípios constitucionais da vedação ao confisco, da razoabilidade e da proporcionalidade, falecendo de competência este colegiado a análise sobre constitucionalidade, conforme art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Conforme ressaltado na informação fiscal este entendimento foi manifestado em decisão prolatada pela Câmara Superior do CONSEF, mediante o Acórdão CS nº 0220-21/02, onde ficou patente que o crédito do imposto relativo ao transporte dos combustíveis deverá ser suportado pelo adquirente em operações interestaduais, por estar situado no Estado que receberá toda a arrecadação do imposto, por força da imunidade e da substituição tributária.

Também, este CONSEF proferiu diversas decisões em julgamentos de primeira instância, pelas Juntas de Julgamento Fiscal, conforme Acórdãos JJF 0010-06/19, JJF 0152-01/17, cujos recursos não foram providos na segunda instância pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, a exemplo dos Acórdãos, CJF 0358-11/07; CJF 0414-13/13, CJF 0113-11/18 e CJF 0262-11/20-Vd.

Quanto a alegação defensiva de que a legislação infraconstitucional (Lei 7.014/1996) não pode restringir a utilização do crédito fiscal (art. 29, §§ 2º e 4º e art. 310, II do RICMS/BA) e decisões judiciais, observo que de acordo com o disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de constitucionalidade; questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida ou negar aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No que se refere a decisão contida no Acórdão CJF 0218-11/02, observo que não serve de paradigma para a questão contida neste processo, visto que aquela decisão trata de prestação de serviços de transportes realizadas dentro do Estado ou oriundas de outros Estados, conforme trecho que reproduzo abaixo:

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

Portanto, difere da situação em questão que trata de operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, contempladas com não incidência e o frete tributado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente recurso à fl. 166. Em outras palavras, para o fisco estadual, o crédito fiscal de ICMS utilizado pela Recorrente seria indevido, em razão da vedação a crédito relacionado a operações subsequentes não tributadas.

DA NECESSIDADE DE REFORMA DO ACÓRDÃO:

DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS SOBRE FRETE:

Como se sabe, no exercício de sua atividade econômica, a Recorrente realiza a venda de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo para postos revendedores, grandes consumidores e transportadores revendedores retalhistas, situados no âmbito do Estado da Bahia (operações internas) e em outros Estados da Federação (operações interestaduais).

E, para fins de logística da distribuição de seus produtos e operacionalização das suas vendas/transferências **para outros Estados da Federação**, a Recorrente tem a necessidade de contratar serviços de transporte rodoviário de cargas.

Sendo assim, em decorrência da natureza das atividades comerciais praticadas pela Recorrente no exercício de seu objeto social, é a mesma **contribuinte do ICMS**.

Para a Fiscalização Estadual, a Recorrente não poderia ter utilizado os créditos das operações de serviços de transporte por ela contratados, uma vez que as mercadorias transportadas estariam abarcadas pela não incidência do imposto, sendo a utilização dos créditos decorrentes dessas operações vedada pela legislação.

No entanto, conforme se pretende demonstrar, a Recorrente, na qualidade de tomadora dos serviços de transporte, ao passo em que suporta o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da

prestação que contrata, possui o direito ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito à natureza não cumulativa do imposto.

Isto porque, o ICMS é imposto que visa onerar somente o consumo, fato que justifica sua sistemática de compensação de créditos e débitos do imposto incidente sobre a produção e a comercialização.

Tanto é que, a Constituição Federal elegeu, através de seu artigo 155, inciso II, como fatos imponíveis à tributação pelo ICMS: **(i)** as operações de circulação de mercadorias e **(ii)** as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual:

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

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (grifamos)

Desse modo, o referido comando legal determina, expressamente, que a tributação recai, **de forma independente**, tanto sobre as operações de circulação de mercadorias como sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, englobadas sob o manto único do ICMS, porém possuindo **duas materialidades distintas** de hipótese de incidência.

Ademais, em função da autonomia das prestações de serviços de transportes em relação às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais, as tributações são independentes, não se vinculam, para fins de delimitação da ocorrência do fato gerador e nascimento da obrigação tributária.

O texto constitucional é claro, objetivo e preciso quando estabelece a não-incidência do ICMS **exclusivamente** nas **OPERAÇÕES interestaduais, assim entendido o fato jurídico inerente à prática de atos de mercancia, de circulação econômica de combustíveis e óleo lubrificante derivados de petróleo**, pressupondo, por óbvio, um negócio jurídico de venda mercantil. No entanto, o mesmo não se dá quanto às **PRESTAÇÕES** de serviço de transporte atreladas, às quais são regularmente tributadas.

Nesse contexto, em janeiro de 2022, foi proferida sentença (doc. 02 da Impugnação) em processo da Impugnante em trâmite no Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, sobre esse mesmo tema, reconhecendo a impossibilidade do Fisco de glosar os créditos da Impugnante nos autos da Ação Anulatória nº 5221092-53.2018.8.09.0051, cuja discussão é idêntica à presente. Vejamos:

Transpondo os ditames acima ao caso em vertente, verifica-se que o texto constitucional ao conceder aos produtos derivados de petróleo, relativamente ao ICMS, em operações interestaduais, está referindo-se, tão somente, a uma das hipóteses de incidência da aludida exação, qual seja operações que destinam aludidos produtos a outros entes da Federação.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 212.637/RN reconheceu que as hipóteses de incidência do ICMS estão definidas em dois grandes grupos: operações relativas à circulação de mercadorias e à prestação de serviços.

(...)

Desta feita, ante a possibilidade de incidência do imposto nas operações referentes ao serviço de transporte de mercadoria não tributada, mostra-se possível o aproveitamento de créditos alusivos a este serviço, haja vista que quando o vendedor contrata o serviço de transporte e já recolhe o ICMS, uma vez que o valor da respectiva prestação vai fazer parte da nota fiscal ou do preço das mercadorias, ao ser novamente tributado pelo ICMS, a empresa deve creditar-se do valor do ICMS-frete pago quando da contratação do serviço do transportador, sob pena de pagar duas vezes o mesmo imposto.

In casu, restou indubitável o correto aproveitamento dos créditos de ICMS no que concerne ao serviço de transporte de mercadoria, estando esta hipótese devidamente disciplinada no artigo 46, inciso II do Decreto nº 4.852/97.

(...)

Ante ao exposto, sem mais delongas, JULGO PROCEDENTES os pedidos exordiais, no sentido de anular o débito de ICMS e multa formalizados por meio do auto de infração nº 4.01.16.039079.00.

Condeno o requerido ao pagamento de honorários advocatícios que arbitro em 10% sobre o valor da causa

atualizado, nos termos do artigo 85 do CPC.
(grifamos)

Assim como o juízo de primeira instância, o E. TJGO também reconhece a impossibilidade do Fisco de glosar os créditos da Impugnante como ocorreu no presente caso. Vejamos:

DUPLA APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRAZO DECADENCIAL. ICMS - ST. BASE DE CÁLCULO. 'CÁLCULO POR DENTRO'. TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CREDITO TRIBUTÁRIO. INAPLICABILIDADE DO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. (...) 3 – O art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal estabelece as regras aplicáveis acerca da instituição de ICMS sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, deixando clara a proibição de incidência cumulativa do respectivo imposto, devendo, para tanto compensar-se o que for devido em cada operação ou prestação relativamente ao importe exigido nas operações anteriores efetivadas pela mesma ou outra unidade da federação. 4 – Evidenciado no laudo pericial contábil acostado aos autos o aproveitamento indevido de créditos relativo a serviço de transporte correspondente à aquisição de mercadorias não tributadas e a venda de mercadorias não tributadas impõe-se a declaração de nulidade do respectivo auto de infração. 5 – duplo apelo conhecidos e providos.

(TJGO - 3^a CC, AC nº 7079236-48.2010.8.09.0051, Rel. Fábio Cristóvão De Campos Faria, DJe de 01/02/2019). (grifamos)

Logo, resta evidente que, se as materialidades da hipótese de incidência são autônomas (operações X prestações), não se sustenta juridicamente a exigência da anulação dos créditos de ICMS referentes às **prestações** de serviços de transporte contratados pela Impugnante, nos termos pretendidos pela d. Fiscalização estadual.

Ademais, tem-se que todo o ora explicitado pode ser documentalmente comprovado com base em breve análise dos Conhecimentos de Transportes que foram objetos da autuação, nos quais é possível verificar que a base de cálculo utilizada para a composição do crédito do ICMS se refere exclusivamente ao valor pago no serviço de transporte e não ao valor do combustível que foi transportado.

E não poderia deixar de ser, pois o que se veda, em termos de crédito, é o seu aproveitamento unicamente quando a **operação praticada seja não tributada**. E, no presente caso, a prestação de serviço vinculada à operação imune é sim tributada e, portanto, **o direito ao crédito deve ser resguardado** em observância ao princípio da não-cumulatividade.

Assim o sendo, pouco importa se a prestação de serviço de transporte está ou não vinculada a uma operação de venda imune, **o que deve ser levado em consideração é que se está diante de hipóteses materialmente autônomas, sendo o serviço normalmente tributado pelo ICMS**.

Portanto, resta evidente que, se as materialidades da hipótese de incidência são autônomas, não se sustenta juridicamente a exigência de anulação dos créditos de ICMS referentes às prestações de serviços de transporte contratados pela Recorrente, nos termos pretendidos pela d. Fiscalização estadual.

Isto porque, o critério para que a Recorrente mantenha o crédito das prestações de serviços tributadas está vinculado apenas à contratação de serviços de transporte tributadas, nada interferindo nesse direito a ocorrência de operações (venda de mercadorias) não tributadas, já que se tratam de fatos geradores distintos.

Tal entendimento é referendado pelo E. Supremo Tribunal Federal, como se pode verificar da melhor interpretação da ementa do acórdão proferido no RE nº 161.031-0/MG, Relatado pelo Min. Marco Aurélio, *"in verbis"*:

ICMS – Princípio da não cumulatividade – mercadoria usada – base de incidência menor – proibição de crédito – inconstitucionalidade. Conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência não autoriza, sob o ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas 'a' e 'b' do inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.
(grifamos)

(*STF, Pleno, RE nº 161.031-0/MG, j. 24.3.97 – DJU de 06.06.97.*)

Neste esteio, o **princípio da não cumulatividade** garante o direito ao crédito do imposto incidente sobre os serviços de transporte contratados pelo estabelecimento que irá realizar operações de comercialização de mercadorias, independentemente destas operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS.

Portanto, resta evidente que a operação de venda interestadual “imune” difere da prestação de serviço de transporte, justamente porque nesta há regular tributação do ICMS. As questões acima tratadas por si só são capazes de superar os argumentos expostos na r. Decisão recorrida, sobretudo o contido no trecho abaixo reproduzido:

Tal qual ocorre com a infração anterior, não se pode admitir o creditamento de valores cujos débitos não ocorrerão. Além de ser imune a operação que teve como parâmetro o serviço de transporte, as operações subsequentes já foram submetidas à substituição tributária.

Como se nota, a r. Decisão recorrida **não identifica** a dicotomia entre as hipóteses materiais de incidência do ICMS sobre operações de compra e venda E sobre as prestações de serviço de transporte.

Nada obstante, ainda que os argumentos até aqui demonstrados não sejam suficientes, o que se admite apenas para argumentar, é importante destacar o alcance da imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo.

Isto porque, tais remessas de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS, mas sim com a tributação integral no momento da entrada da mercadoria no Estado de destino.

O valor do imposto incidente sobre o frete contratado, caso não fosse aproveitado como crédito, além de desvirtuar o comando constitucional, comprometeria o custo da produção, aumentando o preço das mercadorias comercializadas, já que o montante do ICMS recolhido na prestação de transporte, seria novamente recolhido na subsequente operação de venda interestadual, acarretando assim um aumento indevido da carga tributária.

É esse o entendimento deste E. Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, bem como de diversos tribunais administrativos tributários de outras unidades da federação, *in verbis*:

I) *Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia - CONSEF:*

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. (grifamos)

II) *Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro:*

O frete cobrado pelo remetente da mercadoria (...contribuinte pelo fato gerador saída de mercadorias), incluído na Nota Fiscal, É MERO CUSTO REPASSADO AO ADQUIRENTE, daí ser incluso na base de cálculo do imposto.

Para que não haja bi-tributação sobre o mesmo fato gerador (transporte) é legal o crédito, pelo remetente, do valor pago, a título de ICMS, à empresa transportadora, já que ele é o contratante do serviço(grifamos)

Ante o demonstrado, sob qualquer ângulo que se aprecie a questão, forçoso reconhecer a independência tributária existente entre a materialidade da circulação de mercadorias e a hipótese de incidência na prestação de serviços, situações de naturezas diversas e que, portanto, reclamam tratamento jurídico-tributário diverso, sempre se pautando pela adequada aplicação do princípio da não-cumulatividade.

DA INCIDÊNCIA DO ICMS NO DESTINO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM DERIVADOS DE PETRÓLEO – ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL:

Não obstante tudo o que foi até aqui exposto, cabe à Recorrente levantar mais uma questão capaz de demonstrar a legitimidade da sua tomada de créditos sobre os serviços de transporte.

Como visto, a Fazenda Pública Estadual entende que, por não serem tributadas as operações interestaduais com derivados de petróleo, seria devido o estorno dos créditos referentes aos serviços de transporte a ela vinculados, nos termos do disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal.

Mas este não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal!

Em primeiro lugar, é preciso frisar que, de fato, de acordo com a norma constitucional, não há a incidência de ICMS sobre operações de compra e venda que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

Contudo, em segundo lugar, consoante o **Pleno** do e. STF, quando do julgamento do RE 198.088-5, não se está diante de regra de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de **não-incidência do tributo restrita ao Estado de origem, o que não alcança o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final**. Confira-se:

É patente, entretanto, que não se está, no caso, diante de imunidade propriamente dita, mas de genuína hipótese de não-incidência do tributo – como aliás, se acha expresso no inc. X do § 2º do art. 155 da CF -, restrita ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõe o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo.

Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa (grifamos)

Na mesma linha, seguiu o voto do Min. Nelson Jobim, no referido julgado:

Estabeleceu-se o princípio do puro destino, qual seja o tributo, que poderia ser arrecadado na origem, passou a ser arrecado integralmente no destino (grifamos)

Como se nota, se está diante de uma escolha de natureza estritamente política que visa promover a redistribuição de receitas tributárias entre as unidades federadas, privilegiando os Estados consumidores (de destino das mercadorias), que se beneficiam de toda a carga tributária incidente na sua cadeia de produção e consumo.

Significa que a operação interestadual de venda de combustíveis sofre tributação integral, só diferindo em relação às demais operações no que tange ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador que, ao invés da saída do estabelecimento, é a entrada da mercadoria no Estado de destino.

Ou seja, **as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são verdadeiramente desoneradas do ICMS**, mas sim com a tributação integral no Estado de destino.

Não foi à toa que foi editado o Convênio ICMS nº 110/07, cuja cláusula primeira estabelece a obrigação de o remetente dos combustíveis situado em outro Estado de recolher para o Estado de destino todo o imposto incidente sobre as subsequentes operações até o consumidor final.

Dentro dessa sistemática, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido tanto na operação de saída, como em todas as etapas subsequentes de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo, é atribuída à Refinaria de Petróleo (substituta tributária); enquanto as distribuidoras de combustíveis e demais sujeitos ocupam a posição de substituídos tributários.

Ora, Exa., justamente por que as remessas interestaduais não são verdadeiramente desoneradas é que o Estado de São Paulo expressamente permitiu a manutenção dos créditos referentes às operações anteriores, nos termos do artigo 68, inciso III do RICMS/00, transscrito no tópico anterior.

Conclui-se, pois, que a Fazenda Pública Estadual partiu de **premissa equivocada** para proceder a glosa dos créditos da Recorrente, já que as operações interestaduais com derivados de petróleo submetem-se à regra específica da tributação no destino e não a uma regra desonerativa propriamente dita.

Em síntese, na remota hipótese de se entender que o direito ao creditamento do imposto incidente sobre os serviços de transporte estaria condicionado à saída tributada da mercadoria transportada, nem assim seria legítima a glosa perpetrada pela Fazenda Pública Estadual.

Isso por uma razão muito simples: as remessas interestaduais de derivados de petróleo são sim tributadas, sendo o imposto devido em favor do Estado de destino, logo, nenhuma restrição pode ser imposta à Recorrente.

DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente requer e espera a reforma do Acórdão JJF Nº 0019-05/23-VD com a procedência do presente recurso para cancelar, na integralidade, o Auto de Infração 206960.0015/22-8.

VOTO

Trata o Recurso Voluntário, de inconformismo com a decisão de primeira instância que manteve a procedência de lançamento de crédito fiscal indevido relativo ao frete de mercadorias com saídas interestaduais amparadas por imunidade constitucional (gasolina e óleo diesel).

Importante trazer aqui a jurisprudência apresentada no Recurso Voluntário, deste mesmo Conselho em que o recorrente pretende fundamentar suas razões pela improcedência do lançamento:

Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia – CONSEF – Acórdão CJF 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(grifamos)

Vejamos trecho do voto da Relatora Sandra Urânia Andrade:

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

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

No caso citado, as operações eram oriundas de outros estados ou dentro do Estado da Bahia, e aqui a situação é inversa, pois trata-se de operações com saídas para outros estados. É preciso verificar se a decisão acima poderia ser aproveitada no caso desta lide.

Em julgamento recente, foi apreciado recurso de processo semelhante, de vendas para outros estados, conforme transcrição resumida abaixo, em voto deste mesmo relator:

**PROCESSO - A. I. Nº 2069230048/20-8
RECORRENTE - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSOS VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0238-02/21
ORIGEM - SAT/COPEC**

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 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)

O processo foi enviado à PGE/PROFIS que emitiu o seguinte parecer:

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 7.01496, 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, cedo 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 trazida 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.

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;

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 (dai a minha crítica em se falar em “imunidade”, já que a operação é tributada, quando se devia falar, em “imunidade parcial”).

O mesmo equívoco ocorre quando se chama diferimento 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 dúvida 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 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 oblíqua 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 remansosa 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 a 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 incoerente 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. Nº 298937.0017/01-3 RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0102-04/02 - ORIGEM - INFRAZ SANTO AMARO INTERNET - 19.06.02

1 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 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 PROVÍDO. 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.

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

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 incontrovertida e as consequências dela no aproveitamento de créditos fiscais é prevista no art. 21, § 3º, inciso II, da LCnº 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 87/19965”. 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 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.

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.

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 Pinto Martins, 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 tragicada 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.

Este processo tem idêntica natureza, venda de combustíveis para outros estados, e ao contrário do que o recorrente trouxe como jurisprudência (aquisição de combustíveis em outros estados), e não é admissível o crédito fiscal quando há saídas, mas apenas nas entradas pelo fato do estado já receber o imposto do frete na composição do combustível que é vendido, o que não é o caso desta lide, em que havendo o crédito, o estado não terá o imposto pago anulado.

O adquirente é que poderá fazer uso do crédito fiscal no destino, quando o valor for suportado por ele, pois o estado destinatário também terá o imposto sobre o frete embutido no ICMS cobrado pelo combustível.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

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

Conforme entendimento já exarado pela Conselheira Evalda de Brito Gonçalves, ao qual me alinho, em voto de sua autoria através do ACÓRDÃO CJF Nº 0262-11/20-VD (voto vencido) e também com base em decisões já existentes, a exemplo do Recurso Especial nº 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, uma especie de Diferimento, 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 resarcimento 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 Nº 027511/18, 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 Nº 0275-11/18 EMENTA: ICMS. I. 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 206960.0015/22-8 lavrado contra IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 549.707,65, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” 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: Valdirene Pinto Lima, Anderson Ítalo Pereira e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS