

A. I. N° - 269352.0015/22-2
AUTUADO - VIBRA ENERGIA S.A.
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/10/2023

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0180-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSPORTE DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO SEM INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a utilização do crédito fiscal relativo a operação com mercadoria sem incidência do imposto, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao tributo incidente sobre os serviços de transporte dessas mercadorias. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/12/2022, refere-se à exigência de R\$ 132.208,36 de ICMS, acrescidos da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 001.002.081: Utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadoria em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020; janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2021.

Consta, na descrição dos fatos, que se trata de crédito indevido de ICMS proveniente das prestações de serviço de transporte, na condição de remetente, correspondente às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de óleo diesel e gasolina.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 19 a 30 do PAF. De início, alega que se deve reconhecer a nulidade do lançamento que efetivado sob a fundamentação de “*entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas*”, nos termos do art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, ao passo que como a seguir será demonstrado não se trata no caso de “*serviços resultantes de operações ou prestações isentas*”, e, portanto, ausente de fundamento legal à autuação, em descumprimento ao princípio da legalidade.

Por outro lado, ainda que afastado o referido argumento, afirma que demonstra a regularidade do creditamento a qual reside no fato de que o impugnante arcou com os custos dos serviços de transporte interestadual adquiridos no período de 01/2018 a 12/2021, recolhendo integralmente o ICMS incidente nas prestações autuadas. Isso se deu porque, enquanto tomador dos serviços de transporte interestadual, é obrigado a reter e recolher o tributo estadual incidente sobre esse tipo de operação.

Afirma que é de suma importância que se considere no caso a autonomia entre as operações de circulação de mercadoria e as prestações de serviços de transporte, aplicando-se também para as prestações de serviço de transporte o princípio da não cumulatividade.

Entende que, diante da regularidade do creditamento, uma vez que recolheu integralmente o ICMS incidente sobre os serviços de transporte interestadual tomados nos períodos de 2018 a 2021, o Auto de Infração deve ser julgado inteiramente improcedente.

Alega nulidade do lançamento por erro na fundamentação legal adotada, porque a cobrança decorre de suposta infringência ao art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/1996, cuja redação detém o seguinte teor:

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

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

Entende que a vedação ao crédito está diretamente relacionada a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, não sendo este o caso dos autos.

Da leitura da infração descrita no auto de infração e mesmo dos DACTE e DANFEs relacionados (DOC. 04) diz ser possível perceber que, no caso, se trata de prestação de serviço de transporte interestadual em que o Impugnante figura como remetente da mercadoria, e cujas operações de circulação de mercadorias relacionadas envolvem a circulação de combustíveis, especificamente Óleo Diesel e Gasolina.

Logo, não há que se falar no caso de utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, uma vez que o ICMS incidente na prestação de serviço de transporte deve ser integralmente recolhido.

Explica: Ainda que se fale especificamente das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, sabe-se que estas estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com tais produtos. Portanto, não há no caso prestação resultante de operação isenta ou não tributada como dispõe o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/1996.

Afirma que nesse sentido é a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme Acórdão CJF nº 0218-11/02, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – CONSEF – Julgamento em 06/06/2022. Transcreve a ementa.

Conclui que é nula a autuação que fundamenta a cobrança em dispositivo cuja redação legal não se adequa ao caso. Inexiste serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas. Trata-se de patente nulidade em decorrência da falta de motivação adequada. Os fatos narrados e realmente ocorridos não conduzem à infração do dispositivo mencionado, no caso o art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/1996. É o caso de reconhecimento de vício material no lançamento efetuado, especificamente erro de direito, que encontra óbice na continuidade da cobrança ao teor do art. 142 do CTN.

Pede que seja, desde logo, acatada esta preliminar de mérito, para que reconhecido o erro de direito no lançamento efetivado, seja reconhecida a nulidade do lançamento e, por consequência, do auto de infração.

Quanto ao mérito, diz que a autuação não merece prosperar. Alega que entre as operações de circulação de mercadoria e as operações de prestação de serviços de transporte deve-se considerar a autonomia entre as operações, já que uma em nada se confunde com a outra.

Diz que os serviços de transporte interestadual autuados não são beneficiados por qualquer imunidade ou isenção. Enquanto tomador de tais serviços, recolheu devidamente o ICMS incidente sobre as referidas operações. Por este motivo, tendo em vista o inequívoco recolhimento do tributo, o seu creditamento é devido.

Entende que não se deve falar que a isenção ou imunidade decorrem das operações de circulação de mercadorias relacionadas, já que como acima ponderado, também para a circulação de mercadoria haverá o recolhimento do tributo, ainda que em outra etapa da cadeia.

Comenta sobre a distinção entre a *operação de circulação de mercadorias* e a *prestação de serviço de transporte intermunicipal/interestadual*. Diz que são hipóteses de incidência distintas do ICMS: na *operação de circulação de mercadorias*, o contribuinte figura como alienante; na *prestação de serviço de transporte interestadual*, que é a hipótese dos autos, figura como tomador do serviço.

Registra que conforme o art. 155, II, da Constituição Federal, e o art. 1º da Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), o ICMS incide sobre a *circulação de mercadorias* e sobre as *prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual*.

Como já mencionado acima, na operação de *circulação de mercadorias*, ou seja, na operação anterior de saída do combustível do estabelecimento do Impugnante para o seu cliente, o ICMS é recolhido antecipadamente, no início da cadeia, pela usina ou refinaria, sendo devido ao Estado receptor da mercadoria. Ou seja, nessa etapa da atividade comercial, o fato gerador do ICMS ocorre quando da chegada da mercadoria no Estado destinatário, mas é recolhido por substituição tributária, no início da cadeia, para facilitar a fiscalização.

Destaca que o recolhimento ao estado de consumo, refere-se ao ICMS-ST relacionado à operação de circulação de mercadoria por conta da especificidade das operações com combustíveis. Não é o caso do ICMS a ser recolhido por conta do frete, que será destinado integralmente ao Estado da Bahia.

Diz que se percebe que a operação de circulação do combustível pode ser sucedida de nova operação tributada, no presente caso, a prestação de serviço de transporte interestadual, legitimando o creditamento de ICMS, uma vez que sobre o referido serviço de transporte incide o imposto.

Afirma que o creditamento não ocorre em razão das operações de circulação dos combustíveis, mas, sim, em razão da prestação do serviço de transporte interestadual, do qual o Impugnante é tomador.

Ressalta que na operação de prestação de serviço de transporte interestadual, há a incidência do ICMS normal, de modo que o Estado da Bahia figura como sujeito ativo da obrigação tributária. Não é o Estado de destino da mercadoria que figura como sujeito ativo e irá receber os valores, mas sim o próprio Estado da Bahia, onde localizado o tomador do serviço de transporte.

Entende que esta operação não se confunde com a operação de circulação de mercadorias (venda), sobre a qual incide o ICMS-ST que é recolhido pela refinaria no início da cadeia de comercialização do produto.

Sendo distintos os fatos geradores do ICMS, depreende-se que a imunidade/isenção sobre a operação de circulação de mercadoria não vincula a prestação de serviço de transporte interestadual dessa mesma mercadoria, podendo incidir a tributação sobre essa segunda operação, como ocorreu no caso concreto.

Informa que ao analisar, por exemplo, o Conhecimento de Transporte (CT-e) nº 90133, anexo (Doc. 04), verifica-se o devido destaque do ICMS incidente sobre a prestação de transporte interestadual, se depreendendo que foi recolhido o ICMS por meio da tributação normal, o imposto incidente sobre as prestações de serviços de transporte interestadual (ICMS frete), motivo pelo qual se aproveitou dos respectivos créditos fiscais.

Menciona que o valor sequer é repassado para o valor do serviço prestado. O CT-e 90133 emitido por Transportadora Moscato Transp. Rod. Ltda., deixa muito claro que o valor do serviço, incluído neste o ICMS, não representa o valor a receber, que representa justamente a diferença do ICMS retido pelo tomador.

O valor do serviço é de R\$ 612,27 (seiscentos e doze e vinte e sete centavos), já o valor a receber é de R\$ 538,80 (quinhentos e trinta e oito reais e oitenta centavos), cuja diferença é justamente o valor do ICMS recolhido pelo Impugnante em R\$ 73,47 (setenta e três reais e quarenta e sete centavos).

Afirma que no caso concreto, os créditos de ICMS que foram indevidamente glosados pela Administração Tributária se referem ao tributo incidente sobre as operações de frete da venda de óleo diesel e gasolina – ou seja, são créditos de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte interestadual.

Portanto, não há que falar em escrituração de créditos de ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias, como equivocadamente entendeu a autuação.

Diante dos fatos narrados e da documentação juntada aos autos, por meio dos quais se comprovou que suportou o ônus do ICMS incidente sobre as operações de prestação de transporte interestadual, alega que não há razão para se exigir o estorno dos créditos de ICMS sobre frete tomados.

Registra que nesse sentido é a norma do art. 20 da Lei Complementar Federal nº 87/1996 (Lei Kandir), que transcreveu.

Conclui que embora o serviço de transporte se integre ao processo de distribuição e comercialização dos combustíveis, ele não se confunde com a circulação dos produtos, objeto de incidência do ICMS-ST, uma vez que a sua utilidade se aplica apenas ao contribuinte tomador do serviço (no caso, a própria Vibra Energia S/A), não se estendendo às etapas subsequentes da cadeia de comercialização do produto.

Destaca a distinção entre as operações. Uma é a operação de circulação (venda) da mercadoria, sobre a qual a contribuinte não recolhe o ICMS, pois já foi retido no início da cadeia, conforme o art. 155, X, “b”, da Constituição Federal. Por sua vez, a outra operação é a contratação, pelo impugnante, da prestação de serviços de transporte das mercadorias.

Afirma que a distinção entre as hipóteses de incidência é tão evidente que a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, II, “a” e “b”, tem disposição literal no sentido de que a isenção ou não-incidência (que é o caso da operação de venda realizada pelo Impugnante) não implicará em crédito para compensação com o montante devido nas prestações seguintes.

Ou seja, o ICMS incidente na prestação do serviço de transporte interestadual deverá ser recolhido integralmente quando a operação de venda da mercadoria for isenta ou não-incidente. Para facilitar, transcreve o referido dispositivo legal:

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 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;

Nesse sentido, reproduz trecho do parecer emitido em 2001 pelo professor Marco Aurélio Greco, em consulta formulada pelo SINDICOM (Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis) a respeito da distinção entre a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte, bem como da legalidade do creditamento aqui discutido.

Acrescenta que o regime de substituição tributária do ICMS não atinge as prestações de serviços de transporte atreladas à circulação dos combustíveis, que configuram a hipótese de incidência do ICMS sobre o frete.

Destaca que embora os custos com os serviços de transporte componham o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final (PMPF), que configura a base de cálculo do ICMS-ST incidente sobre as operações de circulação de mercadoria, as duas hipóteses de incidência do tributo estadual são distintas.

Explica: O PMPF é a média ponderada dos preços finais praticados pelo Estado em um determinado período. Este preço é composto por todos os custos suportados pelo vendedor, dentre eles o custo de serviços de transporte e o seu respectivo ICMS, ou seja, dentro do PMPF estipulado para a formação da base de cálculo do ICMS-ST dos combustíveis, está o ICMS sobre a prestação de serviços de transporte.

Entende que este ICMS calculado com base no PMPF é o ICMS-ST incidente sobre as operações de circulação de mercadoria, e não o ICMS frete. Assim, não há apropriação de créditos do ICMS calculado com base no PMPF.

Conclui que, diante da evidente legalidade do creditamento de ICMS que promoveu em decorrência do recolhimento do referido imposto enquanto tomador do serviço de transporte interestadual em observância à natureza não cumulativa do ICMS, bem como conforme a vasta documentação anexa e a fundamentação acima explanada, o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

Destaca, ainda, a necessidade de realização de perícia técnica contábil, informando que juntou aos autos documentação comprobatória da origem dos créditos de ICMS escriturados. Sendo assim, para que seja realizada análise pormenorizada dos documentos acostados à impugnação, de modo a reconhecer a legalidade do creditamento em discussão, requer a realização de perícia técnico-contábil, nos termos do art. 137, inciso I, alínea 'a' e art. 145 do RPAF-BA/1999.

Diz que o motivo da justificação da perícia é evidente: constatar que os créditos de ICMS escriturados se referem ao ICMS frete (e não ao ICMS relativo à circulação de mercadorias), que foi devidamente recolhido pelo contribuinte. Apresenta os quesitos necessários à elucidação dos fatos.

Sendo assim, com fulcro no art. 137, inciso I, alínea 'a' e art. 145 do RPAF-BA, reitera o pedido para realização de perícia técnico-contábil, para que o perito especializado designado por este Órgão Julgador analise de forma pormenorizada os documentos contábeis da empresa e reconheça que o creditamento é devido.

Caso seja mantida a cobrança em tela, o que não espera, requer seja excluída, pelos fundamentos que expõe.

Diz que foi imputada multa no percentual de 60% (sessenta por cento). Em sendo a multa excessiva, a ponto de ultrapassar o limite do que se espera ser necessário para desestimular ações ilícitas e punir os infratores, apresenta-se ela, na verdade, como forma de burla indireta do princípio constitucional de proibição ao confisco.

Afirma que a multa de valor exorbitante, que afeta sobremaneira o patrimônio do contribuinte, funciona como um confisco indireto, a transferir vultosas quantias como receita para o Fisco, sendo, portanto, evidentemente inconstitucional.

Apresenta o entendimento de que, mantendo-se a multa no percentual de 60% (sessenta por cento), como se verifica no caso em voga, torna-se nítido seu caráter confiscatório, motivo pelo qual requer que a impugnação seja acolhida também para excluir a multa cobrada, ou ao menos reduzi-la ao percentual de até 20% (vinte por cento) do débito.

Diante de tudo quanto exposto, pleiteia o recebimento da Impugnação no efeito **suspensivo**, para que:

- A. seja realizada a diligência/perícia técnico-contábil, nos termos do artigo 145 do Decreto nº 7.269/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF), e de acordo com os quesitos apresentados;
- B. seja julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração, tendo em vista a regularidade dos créditos efetuados nas operações em tela;
- C. subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, requer a extinção da multa de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, ou, ao menos, a sua redução para um percentual para atingir parâmetros compatíveis com a proporcionalidade, razoabilidade e não confisco;

Por fim, pugna por todos os meios de prova em direito admitidos, em homenagem ao princípio da verdade material e ao formalismo moderado do processo administrativo fiscal, bem como pela realização de sustentação oral em momento oportuno.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 1076 a 1078 dos autos. Diz que no item 3 da peça de Defesa o Autuado pede a nulidade do procedimento fiscal, alegando erro na fundamentação legal adotada.

Afirma que, da redação do citado § 2º do art. 29 da Lei 7014/96, percebe-se claramente que a autuação está devidamente enquadrada, conforme o seu texto:

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

O texto acima, diz que as prestações de serviços de transportes, vinculadas às operações não tributadas, que é o caso do presente PAF, não tem o direito ao crédito sobre o frete, ora glosado. Não se refere a infração especificamente à tributação ou não do serviço de transporte, como tentou o deficiente induzir, mas à não tributação da operação com mercadoria que está vinculada à prestação de serviço de transporte, o que não é permitido por Lei o crédito do ICMS-Frete, conforme demonstrado.

Em relação à parte em que o autuado descreve que *“Em verdade, ainda que se fale especificamente das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, sabe-se que estas estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com tais produtos. Portanto, não há no caso prestação resultante de operação isenta ou não tributada como dispõe o art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/1996”*.

Esclarece que os derivados de petróleo estão sujeitos ao regime de Substituição Tributária no Estado de Destino/consumo, mas o que ora está por ter glosado se refere à operação interestadual em si, em que nesta é imune por força constitucional. A Substituição Tributária mencionada se refere às operações subsequentes de revenda no estado final do consumo e não à operação interestadual.

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

Diz não ser correto afirmar que a presente vinculação do ICMS Frete na operação interestadual se confunde com as operações posteriores, sobre as quais é devida a Substituição Tributária. Estas operações posteriores são independentes da operação interestadual de aquisição do produto, no caso em tela. Estamos a falar da operação normal, em que o ICMS é imune na operação interestadual, enquanto a Substituição Tributária, que se refere às operações seguintes, tributadas

no destino, no caso de derivados de petróleo. Sobre as etapas posteriores não se discute na presente lide.

Afirma que se deve ater no presente auto ao que diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, que de acordo com a Constituição Federal a mesma estabelece a não incidência do ICMS, e não às operações subsequentes, como requer o impugnante, em que para estas operações estabelece a legislação o instituto da Substituição Tributária.

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

Relata que em relação ao mérito, a Defesa alega a interdependência entre os impostos (da mercadoria e do frete). Entende que a interdependência existe, de fato, tanto que a proibição legal existe pois do contrário os Estados teriam que assumir o ônus do crédito decorrente de prestações vinculadas às operações com mercadorias não-tributadas. Caso a Bahia ou qualquer Estado de origem de remessa de derivados de petróleo tivesse que suportar o ônus tributário/financeiro do ora glosado crédito, teria considerável prejuízo, haja vista que os combustíveis que são destinados a outros Estados, como já demonstrado, possuem tributação no Destino. Pergunta: como o Estado poderia assumir o crédito do ICMS – Frete referente uma operação com mercadoria que será tributada exclusivamente no destino? Como o Estado 'A' assumiria o crédito do ICMS Frete se toda a arrecadação daquela circulação de mercadoria vai para o Estado 'B'? Por isso, a proibição legal.

Diante de tudo constatado, afirma que o Defendente não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal e pede a procedência do presente Auto de Infração.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Juliana Gonçalves Amaral, OAB-SP Nº 349.965.

VOTO

O Defendente suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando que não se trata, no caso, de "serviços resultantes de operações ou prestações isentas", e, portanto, ausente de fundamento legal à autuação, em descumprimento ao princípio da legalidade.

Afirmou que houve erro na fundamentação legal adotada, porque indica que a cobrança decorre de suposta infringência ao art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/1996. A vedação ao crédito está diretamente relacionada a utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, não sendo este o caso dos autos.

Informou que se trata de prestação de serviço de transporte interestadual em que figura como remetente, cujas operações com as mercadorias relacionadas envolvem a circulação de combustíveis, especificamente Óleo Diesel e Gasolina.

Apresentou o entendimento de que é nula a autuação que fundamenta a cobrança em dispositivo cuja redação legal não se adequa ao caso, porque inexiste serviço resultante de operações ou prestações isentas ou não tributadas. Trata-se de patente nulidade em decorrência da falta de motivação adequada.

Na Informação Fiscal, o autuante destacou que, da redação do § 2º do art. 29 da Lei 7014/96, percebe-se claramente que a autuação está devidamente enquadrada, conforme o seu texto, e nas prestações de serviços de transportes, vinculadas às operações não tributadas, que é o caso do presente PAF, não gera direito ao crédito sobre o frete, ora glosado.

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a

serem executados pela Fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em arquivos eletrônicos.

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

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

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

Na descrição dos fatos, consta a informação de que se trata de crédito indevido de ICMS proveniente das prestações de serviço de transporte, na condição de remetente, correspondente às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de óleo diesel e gasolina.

Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que o texto e dispositivo legal constante no Auto de Infração indica que a autuação fiscal trata de ICMS, sendo indicado dispositivo da Lei nº 7.014/96. Os fatos foram descritos de forma compreensível, foi elaborado demonstrativo, constando nos autos que foi fornecido cópia do mencionado demonstrativo, e não implica nulidade da autuação caso exista erro de indicação de dispositivo da Lei, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal.

No presente Auto de Infração não se constatou prejuízo ao defendant, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o Defendant tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, alegando inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada nas razões de defesa.

O Defendant requereu o deferimento de diligência ou perícia no sentido de que fossem analisados de forma pormenorizada os documentos contábeis da empresa e reconhecido que o creditamento é devido.

Sobre essa alegação, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide e a prova pretendida não depende de conhecimento especial de técnicos. Diante do levantamento fiscal e com base nos demonstrativos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo Autuado em sua impugnação.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadoria em saídas

isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, nos meses de janeiro de 2018 a dezembro de 2020; janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2021.

Como já mencionado neste voto, consta, na descrição dos fatos, que o crédito indevido de ICMS é proveniente das prestações de serviço de transporte, na condição de remetente, correspondente às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com combustíveis, a exemplo de óleo diesel e gasolina.

O Defendente alegou arcou com os custos dos serviços de transporte interestadual adquiridos no período de 01/2018 a 12/2021, recolhendo integralmente o ICMS incidente nas prestações autuadas. Isso se deu porque, enquanto tomador dos serviços de transporte interestadual, é obrigado a reter e recolher o tributo estadual incidente sobre esse tipo de operação.

Afirmou que é de suma importância que se considere no caso a autonomia entre as operações de circulação de mercadoria e as prestações de serviços de transporte, aplicando-se também para as prestações de serviço de transporte o princípio da não cumulatividade.

De acordo com os esclarecimentos do Autuante, o presente auto de infração diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, e a Constituição Federal estabelece a não incidência do ICMS. Se a tributação será integralmente concretizada ao Estado de Destino, a operação de remessa do combustível do Estado da Bahia para o destino final não pode ser considerada como tributada, pois esta foi apenas uma etapa intermediária.

Em relação às operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, o Defendente reconhece que estão sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao estabelecimento refinador a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes com tais produtos.

Alegou que entre as operações de circulação de mercadoria e as operações de prestação de serviços de transporte deve-se considerar a autonomia entre as operações, já que uma em nada se confunde com a outra e apresentou o entendimento de que os serviços de transporte interestadual autuados não são beneficiados por qualquer imunidade ou isenção.

Disse que a imunidade/isenção sobre a operação de circulação de mercadoria não vincula a prestação de serviço de transporte interestadual dessa mesma mercadoria, podendo incidir a tributação sobre essa segunda operação, como ocorreu no caso concreto.

Na Informação Fiscal, o Autuante esclareceu que o imposto ora glosado se refere à operação interestadual em si, em que a mercadoria é imune por força constitucional. O que está proibido de se creditar é o ICMS do Serviço de Transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre a tributação, como é o caso da Operação Interestadual com derivado de petróleo, pois a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional estabelecido no art. 155, § 2º, X, “b”, CF/88.

Observo que, efetivamente, não incide ICMS nas operações que destinem a outros Estados, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, conforme estabelecido no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, abaixo reproduzido.

Constituição Federal de 1988:

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:

...

X - não incidirá:

...

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

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

O Autuante destacou que as prestações de serviços de transportes, vinculadas às operações não tributadas, que é o caso do presente PAF, não tem o direito ao crédito sobre o frete, ora glosado. Não se refere a infração especificamente à tributação ou não do serviço de transporte, mas à não tributação da operação com mercadoria que está vinculada à prestação do serviço de transporte.

Conforme dispõe o § 2º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, não dá direito a crédito do ICMS o serviço de transporte de operações isentas ou não tributadas.

No caso em exame, trata-se de situação relativa à circulação de mercadorias em que não incide o ICMS, por se tratar de operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo. Portanto, como se trata de ICMS sobre o serviço de transporte de mercadoria em operação não tributada, não há que se falar em crédito referente ao transporte dessas mercadorias.

Concordo com o posicionamento do Autuante de que existe interdependência entre a mercadoria e seu serviço de transporte, tanto que a proibição legal existe pois do contrário os Estados teriam que assumir o ônus do crédito decorrente de prestações vinculadas às operações com mercadorias não-tributadas. No caso, a Bahia ou qualquer Estado de origem de remessa de derivados de petróleo tivesse que suportar o ônus tributário/financeiro do ora glosado crédito, teria considerável prejuízo, haja vista que os combustíveis que são destinados a outros Estados possuem tributação no Destino.

A explicação lógica de que não é cabível o crédito do imposto sobre o serviço de transporte é porque se anularia o único débito do ICMS sobre o frete destacado no Conhecimento de Transporte, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a referida prestação de serviço, ou seja, tornaria o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

Quanto ao Acórdão deste CONSEF mencionado pelo autuado para reforçar as teses apresentadas nas razões de defesa, entendo que a mencionada decisão não se presta como paradigma em relação ao caso em exame, haja vista que se trata de situação diferente da autuação em tela, e os fatos devem ser analisados no contexto de cada processo.

O Defendente requereu, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, a extinção da multa de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, ou, ao menos, a sua redução para um percentual para atingir parâmetros compatíveis com a proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

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

A penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária.

Concluo pela subsistência da autuação, considerando que a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada nos livros fiscais próprios observando as exigências da legislação pertinente, o que não se constatou no presente caso.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269352.0015/22-2, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 132.208,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA