

PROCESSO - A. I. Nº 206960.0003/22-0
RECORRENTE - COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0006-06/23-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/01/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0541-12/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE VINCULADO A OPERAÇÃO AMPARADA POR IMUNIDADE. O contribuinte autuado se encontra na condição de remetente da operação interestadual amparada por imunidade constitucional, o que torna indevidos os créditos por ele apropriados decorrentes das prestações de transporte correspondentes, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Não acolhidas as questões preliminares suscitadas. Impossibilidade de redução ou afastamento da multa por falta de previsão legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 2ª JJF referente ao Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 25 de março de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 105.651,31, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

***Infração 01. 001.002.081.** Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, ocorrência verificada nos meses de maio a dezembro de 2017, janeiro de 2018 a setembro de 2020 e novembro de 2020.*

***Consta a seguinte indicação dos autuantes:** “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional cujo imposto é recolhido através do sistema da Substituição Tributária. A autuada recebeu/transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional, se creditando do ICMS dos CTe-s”.*

A autuada apresentou **impugnação** ao lançamento constante às fls. 10 a 41. **Informação Fiscal** prestada por um dos autuantes às fls. 535 a 549.

A JJF procedeu decisão com base no voto condutor transcrito.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, impugnada pelo contribuinte.

A intimação para ciência da lavratura do Auto e Infração, inclusive com os arquivos que serviram de base para o mesmo, se encontra à fl. 08, lido pelo sujeito passivo em 31/03/2022.

Já os elementos e demonstrativos que sustentam a autuação estão às fls. 05 e 05-v, de forma resumida e impressa, e completos na mídia de fl. 07.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa,

prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação, além da robusta documentação acostada aos fólios.

Iniciando pela apreciação das preliminares trazidas em sede de impugnação, esclareço, de logo, que as mesmas não merecem prosperar, pelo simples fato de que a acusação formulada o foi de maneira bem clara, sem qualquer dubiedade ou imprecisão, tendo sido indicados corretamente a base legal e os artigos da legislação infringidos, inclusive a farta e robusta documentação trazida aos autos pela defesa reforça tal argumento, na medida em que comprova ter a autuada entendido perfeitamente daquilo que estava sendo acusada.

Por outro lado, quando da informação fiscal o autuante, de forma didática explicou detalhadamente a autuação, inclusive o teor do demonstrativo que serviu de base para a autuação, o que afasta qualquer dúvida em relação a legalidade e regularidade da ação fiscal.

Não constatee qualquer erro de enquadramento legal cometido, sequer menção ao inciso II, § 4º, do artigo 29, da Lei 7.014/96, como alegado pela empresa, mas sim, no artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96 como o enquadramento utilizado na autuação, como se observa na fl. 03 dos autos.

Ainda que tal fato ocorresse, o artigo 18 do RPAF/99, em seu § 1º, estatui que “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”, no que é complementado pelo artigo 19 do mesmo diploma regulamentar:

“Art. 19 A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”.

Isso significa dizer que ainda fosse verdadeira a argumentação defensiva, não implicaria em nulidade da autuação.

Verdade é que a acusação se escora no fato de que a autuada efetuou operações interestaduais amparadas por imunidade, tomando o crédito fiscal relativo a prestação de serviço de transporte efetuado por transportadora ou autônomo, a elas correspondentes, o que evidencia se tratarem de operações de saídas de mercadorias, como aliás, indicado na descrição da infração (fl. 01).

Quanto aos demonstrativos elaborados, como já firmado acima, se apresentam de maneira clara, com todos os elementos que possibilitassem a empresa autuada analisá-lo e efetuar a sua contestação, não procedendo o argumento de que não pode verificar quais documentos fiscais sustentaram a acusação.

Digno de registro é o fato de estar presente nos autos o “Demonstrativo de Apuração do Valor do Crédito Indevido de Frete Lançado pela Empresa”, o qual dirime qualquer dúvida quanto a apuração dos valores que compõem a base de cálculo utilizada para a realização do lançamento tributário.

Nele, é possível se constatar estarem os dados de data de emissão e lançamento do CTE, número de sua chave de acesso, valor do ICMS destacado no CTE, soma dos valores das notas listadas no CTE, soma dos valores das notas listadas no CTE com tributação, percentual de tributadas em relação ao total, crédito máximo permitido, crédito lançado no Registro de Entradas e crédito indevido a recolher.

Importante registrar que os demonstrativos elaborados pelos autuantes trazem as respectivas chaves de acesso dos documentos que serviram de base para a autuação, quando dos demonstrativos analíticos.

Além disso, os próprios Conhecimentos de Transporte trazidos aos fólios pela defesa, indicam as notas fiscais a que os mesmos se referem, fazendo a devida correlação entre a operação com as mercadorias, e a sua respectiva prestação de serviço de transporte de carga.

Assim, com clareza solar, constato que todos os princípios do processo administrativo fiscal foram atendidos e obedecidos, especialmente os da ampla defesa, contraditório e legalidade, contrariamente ao entendimento defensivo, mais uma razão para dar por superadas as arguições defensivas e adentrar na análise de fundo da autuação.

Em relação ao mérito, a acusação é a de que a empresa teria utilizado indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, o crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Sustentam a acusação as disposições dos artigos 28 e 29, § 2º, da Lei 7.014/96:

“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.

(...)

§ 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”.

Em complemento, o RICMS/12 traz em seu artigo 310, inciso II:

“Art. 310. 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”.

Ou seja: a vedação do uso do crédito fiscal em tais situações é muito clara na legislação estadual, a qual os contribuintes devem estar submetidos.

Em relação à imunidade tributária, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, consagra que o ICMS “não incidirá (...) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

Quanto a isso nenhuma dúvida, tanto que sequer foi aventado pela impugnante.

Noto, contrariamente ao entendimento da defesa, apresentado, inclusive, na sustentação oral realizada pelo advogado da empresa, não ser hipótese para a imposição de estorno de crédito, diante do fato que, nos termos do artigo 312 do RICMS/12, são as seguintes as hipóteses para que seja exigido o estorno de crédito:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria, exceto se autorizado mediante regime especial para transferência do valor do crédito fiscal excedido ao remetente para uso exclusivo na compensação do saldo devedor passível de incentivo”.

Isso pelo fato de o estorno ser situação na qual o uso do crédito é lícito, e por ocorrência de hipótese superveniente prevista na norma, não há de prevalecer, contrariamente à figura da acusação, na qual o uso do crédito sequer é permitido.

O termo Imunidade deriva do latim “immunitas”, significando isenção de múnus ou encargo, ser ou estar livre, de dispensado de resguardado de ou contra, isento, incólume, liberado, e em direito tributário o instituto pelo qual se desobriga determinadas pessoas ou situações do pagamento de tributos obrigados pelo estado.

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

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

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

Tal regramento desconstitui a sustentação defensiva de ter sido a Lei Complementar desrespeitada quando da lavratura do Auto de Infração.

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

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

A questão se resume, pois, não às operações, mas as prestações de serviço de transporte vinculadas a estas operações sabidamente imunes, ou seja operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, nas quais descabe a utilização do crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente da prestação estar sujeita à cláusula CIF ou FOB, o que em se admitindo anularia aquele que seria o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTIRC, deixando a Fazenda Pública de receber imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, e tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação não sujeita à tributação.

Assim, como as operações subsequentes de lubrificantes e combustíveis internas no Estado de destino das mercadorias estarão submetidas à tributação, cujo percentual de MVA da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá ao Estado do estabelecimento adquirente e destinatário, o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, o qual, contrariamente ao entendimento defensivo foi respeitado na presente autuação.

Tendo a empresa autuada remetido mercadorias em operações interestaduais de combustíveis e/ou lubrificantes, são devidos os créditos por ela comprovadamente apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.

Em relação a eventual ocorrência de ônus financeiro pela autuada da prestação do serviço de transporte, realizada sob cláusula CIF, como arguido, impende registrar que o ônus dos custos embutidos na aquisição realizada, inclusive quanto aos fretes sempre será do adquirente, uma vez que serão repassados todos os custos incorridos no preço das mercadorias.

No caso em apreço, em se tratando de operação interestadual de combustível/lubrificante imune, ou seja, sem incidência de qualquer tributação pelo ICMS, descabe, inclusive, qualquer possibilidade de ressarcimento, diante da inexistência de base de cálculo a ser tributada na operação, ainda que o valor da parcela do frete se encontre nela incluso.

Portanto, conforme acima exposto, na condição de remetente, o autuado não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais, reitero.

Descabe, ainda, qualquer sustentação defensiva quanto a alegada submissão de ter sido a operação anteriormente tributada pelo regime de substituição tributária, pois tais operações subsequentes, ocorreram em outro ente federado que não o Estado da Bahia, as quais não se confundem com a operação interestadual, imune, ora em análise, cujo frete se encontra vinculado e que pretende o defendente se apropriar, o que não se justifica.

Posso mencionar, ainda, em reforço a tal entendimento, posição adotada pela Câmara Superior do CONSEF, quando do julgamento que resultou no Acórdão CS nº 0220-21/02, e do qual destaco o seguinte da sua Ementa:

“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.”

No corpo do voto condutor do julgamento, proferido pela então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, destaco as seguintes observações:

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

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

Tenho ainda como relevante e digno de destaque o posicionamento do ilustre Relator do julgamento que resultou no Acórdão CJF 0358-11/07, Conselheiro Valnei Sousa Freire, o qual, pela sua clareza e didática, reproduzo em trecho do voto, acompanhado à unanimidade por seus pares, em julgamento de idêntico conteúdo do presente, realizado em 09/10/2007, inclusive mencionado pelo autuante responsável pela informação fiscal:

“No mérito, entendo que não houve equívoco na autuação quanto à aplicação da imunidade constante no art. 155, § 2º, X, “a” da CF/88, a qual se refere apenas às operações de circulação de mercadorias (petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica) destinadas a outros Estados. Assim, o autuante, corretamente, não considerou que as prestações de serviço de transporte das mencionadas mercadorias também são albergadas pela imunidade.

O motivo de ter sido vedado ao recorrente o creditamento do imposto recolhido é que ele é devido ao Estado destinatário em razão da substituição tributária. Dessa maneira, desmerece guarida o argumento recursal de que o crédito apenas anulou o recolhimento de imposto indevido, já que, repita-se, o imposto incidente sobre os serviços de transportes é devido ao Estado destinatário.

É pacífico o entendimento deste Colegiado de que ‘Nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes – independente se a preço CIF ou a preço FOB – o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria.’

Nesse contexto, posiciono-me na linha de que, com amparo no Convênio ICMS 105/92, o imposto incidente sobre o serviço de transporte é recolhido por antecipação tributária ao Estado destinatário das mercadorias, e, por conseguinte, não pode ser utilizado como crédito pelo remetente, devendo, tão-somente, o destinatário se creditar da quantia recolhida.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, considerando incensurável a Decisão da JJF e mantenho, na íntegra, o Auto de Infração”.

Posso ainda invocar os Acórdãos CJF 0113-11/18, CJF 0081-11/21-VD, CJF 0156-12/12 e em perfeita sintonia com o posicionamento adotado no julgamento do Auto de Infração que resultou no Acórdão JJF 0238-02/21-VD, do qual fui relator, exarando o mesmo entendimento.

Em relação à decisão do Ministro Gilmar Mendes, relator para voto do processo cujo relator originário era o Ministro Joaquim Barbosa no RE 358.956-3/RJ, julgado em 20/09/2005 e trazida pela impugnante, esclareço que a mesma não pode ser aplicada ao caso presente, vez que se sustenta em dois pilares diversos do caso, a saber: não comprovação de venda do produto em outros Estados e não caracterização da operação tancagem como operação de destinação, motivo pelo qual não a posso levar em consideração.

Já no RE 198.088/SP igualmente mencionado pela autuada, diz respeito a empresa localizada no estado destinatário da mercadoria (adquirente) que pleiteava a manutenção da imunidade tributária do ICMS, razão pela qual o STF decidiu ser “Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Consequente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido”, também situação diversa da ora aqui discutida.

No caso apreciado relativo à autuação, nenhuma dúvida resta quanto as operações interestaduais realizadas, não somente pela indicação das notas fiscais, como, igualmente, pela correlação dos Conhecimentos de Transportes a elas relacionados.

Diante da determinação contida na legislação, da jurisprudência pacificada neste órgão, e dos elementos contidos no feito, resta claro o cometimento pelo sujeito passivo da acusação que lhe foi imputada, não negada

em momento algum, quanto ao uso do crédito fiscal, motivo e razão pela qual tenho o lançamento como procedente em todos os seus termos.

Este, inclusive, é o posicionamento firmado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através da sua 5ª Câmara Cível, no julgamento do processo de número 0044705-90.2008.8.05.0001, tendo como Relator o Desembargador José Edivaldo Rocha Rotondano, publicado Diário da Justiça de 14/08/2014, cuja Ementa reza:

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

No que diz respeito ao pleito defensivo para que o percentual de multa aplicada seja considerado confiscatório, inconstitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a inconstitucionalidade. Existe vedação a tal apreciação conforme se depreende da leitura do artigo 125, inciso I do COTEB, segundo o qual, “Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade”.

Outro aspecto a ser observado, diz respeito a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades de conduta ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no processo administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais.

Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária compreende também “...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

Já na obra Curso de Direito Constitucional Tributário, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que “De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só a lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independentemente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, ao realizar o lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, a sua aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

A respeito do aspecto confiscatório, pertinente mencionar o fato de ter o STF no mês de fevereiro de 2022, reconhecido a repercussão geral no RE 1.335.293, a fim de discutir, quanto ao mérito, o tema 1.195, assim definido: "Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido".

Se encontra no STF para ser apreciado o RE 1.335.293/SP, cuja relatoria se encontra a cargo do Ministro Cássio Nunes Marques, por meio do qual se decidirá se multas não qualificadas, como a do presente caso, podem ultrapassar 100% do tributo devido.

Houve o reconhecimento da repercussão geral em 18 de fevereiro de 2022, à unanimidade. No texto em que constatou a possibilidade de julgamento do tema pelo STF o relator, ministro Luiz Fux, expôs precedentes do Supremo sobre o assunto, que proibem penalidades superiores ao valor do tributo devido, oportunidade na qual destacou, pela sua pertinência, o seguinte trecho, datado de 17/12/2021, no exercício da Presidência da Corte, ao se manifestar sobre a matéria:

"Destarte, a vexata quaestio transcende os limites subjetivos da causa, porquanto o tema em apreço sobressai do ponto de vista constitucional (vedação ao efeito confiscatório na seara tributária), notadamente quanto à necessidade de se conferir balizas adequadas, em precedente qualificado pela repercussão geral, quanto à fixação de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Configura-se, assim, a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica (artigo 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil), bem como a transcendência da questão cuja repercussão geral ora se submete ao escrutínio desta Suprema Corte. Nesse sentido, tenho que a controvérsia constitucional em apreço ultrapassa os interesses das partes, avultando-se relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico.

Ex positis, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigos 323 e 326-A do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA e submeto o tema à apreciação dos demais Ministros da Corte".

É o caso do ARE 1.307.464, julgado entre 07 e 14 de maio de 2021 pelo plenário virtual da 2ª Turma, e publicado em 07/06/2021, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin. Pela decisão unânime, se considerou regular lei de Santa Catarina de multa no percentual de 50% do tributo devido, sob o seguinte argumento consoante consta na Ementa:

"AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

2. Agravo Regimental a que se nega provimento".

Destaco do Acórdão proferido os seguintes trechos:

"No que diz respeito ao art. 150, IV, da Constituição, observo que a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter

confiscatório se revela de forma mais evidente.

Confirmam-se, a propósito, os seguintes precedentes:

(...)

‘Agravamento regimental no recurso extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. 1. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolem 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição. 3. Para acolher a pretensão da agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem acerca da proporcionalidade ou da razoabilidade da multa aplicada, seria necessário o revolvimento dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula nº 279/STF. 4. É firme o entendimento da Corte no sentido da legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, desde que exista lei legitimando o uso do mencionado índice, como no presente caso. 5. Agravamento regimental não provido.’ (RE 871174 AgR, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 11.11.2015)”.

(...)

Especificamente sobre o caso dos autos, destaco, por oportuno, o seguinte julgado:

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravamento regimental a que se nega provimento.’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do RISTF.

(...)

Com efeito, conforme exposto na decisão recorrida e na decisão que analisou os embargos de declaração, a orientação já sedimentada na Corte é no sentido de que o efeito confiscatório em multas que pode facilmente ser analisado em recurso extraordinário, por não depender da análise de prova ou da legislação infraconstitucional, é quando a penalidade pecuniária se traduza em valor superior ao do tributo devido. No caso dos autos, além dos julgados já citados, que trataram de questão semelhante a dos autos, há precedentes específicos que concluíram pela ausência do caráter confiscatório da multa em debate. Nesse sentido: ‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravamento regimental a que se nega provimento.’ (ARE 787.564-AgR, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015) Além disso, é de se reconhecer que eventual discussão sobre a natureza da multa, se moratória ou punitiva, com a finalidade de submissão da questão ao Tema 816 da Repercussão Geral, é inviável na via extraordinária, em especial por já ter a Corte analisado questão idêntica em outros julgados e concluído pela ausência do efeito confiscatório.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do presente agravamento regimental”.

Por conta de tais decisões recentíssimas, não posso considerar os paradigmas trazidos, por se referirem a decisões bem mais antigas, que não refletem o entendimento atual das Cortes Superiores do país, além do que a decisão acima colacionada diz respeito a multa de 50%, bem próxima daquela de 60% constante dos autos.

Em função da inexistência de previso legal, na legislação do Estado da Bahia, nego o requerimento para redução, dispensa ou relevação da multa, como pretendido pela defesa neste momento processual.

Por fim, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo possam ser encaminhadas para as pessoas e endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos

108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato de o processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder Judiciário há bastante tempo.

Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido. Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como PROCEDENTE, tal como lançado inicialmente.

Os patronos da empresa apresentam Recurso Voluntário às fls. 584/618, que tecem, os mesmos argumentos da peça impugnativa:

Relata quanto à tempestividade da peça recursal, faz uma síntese do acórdão recorrido, resumindo os fatos abordados na impugnação (questões preliminares e de mérito) e reproduzindo a ementa da decisão de piso.

Suscita **preliminar de nulidade devido à ausência de subsunção do fato a norma, sendo que o enquadramento legal se refere às entradas isentas ou não tributadas, caso concreto à saída não tributada**. Eis que o dispositivo legal capitulado como infração supostamente praticada diz respeito a entradas não tributadas, porém o caso concreto envolve operações de saída de seu estabelecimento (artigo 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96), configurando a ausência de subsunção de fato à norma, e acaso mantido o lançamento de ofício, que deve ao menos ser reduzida a penalidade aplicada, vide seu caráter confiscatório.

Afirma que foi lavrado sob fundamento de que teria violado o disposto no artigo 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96, reproduzido. Observa ser possível interpretar que o § 2º, utiliza a preposição disjuntiva “ou” para assinalar alternativas para a regra “Não dão direito a crédito”. Explica que a interpretação de primeiro momento, acima mencionada, seria estritamente literal, não se voltando para o contexto normativo em que se insere o § 2º em comento.

Considera que para se extrair o real sentido de norma qualquer, é necessário que se volte para o ordenamento jurídico como um todo, buscando a origem do aplicado pelo legislador na norma infraconstitucional e/ou local, para que se realize uma interpretação sistemática satisfatória, alcançando assim o real sentido da norma jurídica estudada. Reproduz ensinamento de Paulo de Barros Carvalho.

Indica que os delimitadores originais da não-cumulatividade em ICMS estão previstos na Constituição Federal, que define a respeito da manutenção de créditos relativos a operações ou serviços nos termos do artigo 155, § 2º, copiado, o qual dispõe sobre manejo da não-cumulatividade em duas situações específicas, quais sejam quando a operação e serviço têm relação com entrada isenta ou não tributada e quando somente a operação tem relação com saída isenta ou não tributada. Vê que a CF/88 diz serem suas disposições originais regra geral passível de modificação, na medida em que se fala em “*salvo determinação em contrário da legislação*”.

Percebe de início que o permissivo constitucional somente diz respeito ao aumento do direito ao crédito (mitigação da vedação constitucional à não cumulatividade), sendo impossível falar em restrição da regra geral constitucional, sendo tal constatação a interpretação lógica e pacífica da CF/88, vide que a regra geral do ICMS é que será não-cumulativo por natureza, de modo que só cabe ao legislador infraconstitucional restringir a não-cumulatividade naquilo que expressamente autoriza o texto constitucional, e caminhar em sentido contrário seria violar frontalmente o artigo 155, § 2º, I da CF/88.

Alega que tal entendimento aqui defendido possui amplo apoio na doutrina, à exemplo do parecer

elaborado pelo professor e ex-Ministro do STF Carlos Mário Velloso (Doc. nº 05) que, além de suas relevantes considerações, conta ainda com outras importantes menções de reflexões realizadas por outros doutrinadores, na forma do trecho reproduzido.

Tem como evidente que o artigo 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96 se reporta ao permissivo do artigo 155, § 2º, II, 'a' da CF/88, ou seja, se refere tão somente à vedação de crédito sobre operações e serviços em situações em que houve transferência protegida pela não incidência ou isenção na circulação jurídica anterior, o que não é a situação do presente caso concreto, pois aqui se fala em vedação ao crédito quando a operação posterior é não tributada.

Observa das notas fiscais de transferência e de venda interestadual das mercadorias objeto das operações a que se referem os fretes (Doc. nº 06), todas são relativas a saídas de mercadorias, não havendo se falar em entrada como disposto na capitulação legal da suposta infração a que é acusada de praticar, ou seja, o § 2º da lei local introduz seu texto corretamente falando em “*entradas de mercadorias*”, de modo que o conteúdo subsequente deve ser interpretado em respeito à própria Constituição Federal, que somente autoriza a vedação ao crédito sobre serviços (prestações) na ocasião das entradas cuja movimentação anterior foi isenta ou não-tributada.

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

Suscita **nulidade devido à imprecisão na descrição da infração e demonstração dos créditos glosados, alega cerceamento do direito de defesa**. Lembra que o Auto de Infração descreve a infração de duas maneiras conflitantes, pois diz que “*utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas*”, ao passo em que, adiante, diz que “*trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativas às operações interestaduais imunes*”.

Frente a essa imprecisão na descrição dos fatos, esperava que os arquivos anexos ao Auto de Infração poderiam elucidar o rol de operações cujo crédito de ICMS foi glosado pelo fisco estadual, porém tal exercício não foi possível, relata, já que não há qualquer segregação de operações nos anexos encaminhados, ou seja, há apenas listagem de operações de entrada e saída realizadas nos períodos envolvidos (2017 a 2021).

Pontua ser tal assertiva possível conferir na intimação eletrônica no DT-e (Doc. nº 03), foram recepcionados, além do Auto de Infração, o demonstrativo de débito por período e relatórios de operações realizadas, sendo que no demonstrativo de débito, há levantamento de valores absolutos, que serviram como base de cálculo para o imposto e penalidade, consoante plotagem apresentada.

Assevera que os relatórios de operações consignaram todas as operações realizadas no período, não havendo distinção daquelas que foram glosadas ou não pela autoridade lançadora, o que a leva a entender que o Auto de Infração em tela foi lavrado sem precisar de maneira satisfatória o seu escopo de atuação, deixando a cargo do sujeito passivo o dever de interpretar informações subjetivas para adimplir crédito tributário lançado de ofício, o que não deve ser admitido e, acaso mantido, representará violação do artigo 142 do CTN.

Em adição, invoca que o Decreto Estadual 7.629/99 indica que deverão ser entendidos como nulos os atos praticados sem demonstração dos elementos necessários para determinação da infração, copiando o teor dos seus artigos 18, inciso IV, alínea “a” e 20, trazendo, ainda, decisão contida no Acórdão JJF Nº 0107-01/16. Dessa forma, de rigor que seja julgado nulo o Auto de Infração em tela.

No mérito, pede pelo **cancelamento do Auto de Infração devido ao direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativo ao frete, pois sustenta que os encargos são assumidos pela recorrente além dos créditos destacados nas notas fiscais de sérvios de transporte**

tributados. Destaca ter por objeto social, entre outros, “o comércio atacadista de lubrificantes” (CNAE 46.81-8-05) e para tanto, usualmente contrata serviços de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento, em operações internas e interestaduais.

Reporta que conforme já exposto acerca da descrição da infração e dos dispositivos legais supostamente infringidos, fala que o fisco a autuou sob o entendimento de que não haveria a possibilidade de tomar créditos de ICMS relativo ao frete (serviço de transporte), já que a operação de saída é imune, isenta ou não tributada com relação à mercadoria transportada. Pela leitura da descrição da autuação e do respectivo enquadramento legal já expostos, a fiscalização, equivocadamente, entende que não houve tributação quando as mercadorias foram transportadas para outro Estado.

Garante poder demonstrar ter suportado o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, o qual foi realizada pela cláusula CIF, e, na figura de tomadora, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido e devidamente destacado nos documentos fiscais de transporte (Doc. nº 04), condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito.

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

Como exemplo traz imagem de DACTE de uma das operações autuadas (Doc. nº 04), o qual demonstra se tratar de serviço de transporte tomado pelo estabelecimento autuado em Luís Eduardo Magalhães/BA (Inscrição Estadual nº 124.632.282), cuja operação é sujeita à tributação normal do ICMS, com a efetiva apuração da alíquota de 12% para serviços de transporte, e destaque do imposto.

Conforme se verifica, garante não haver dúvidas ter suportado integralmente o ônus do ICMS relativo ao transporte em uma operação efetivamente e regularmente tributada pelo imposto, com o efetivo destaque no DACTE (CT-e), uma vez que foi a tomadora do referido serviço, pagando integralmente por tais valores.

Colaciona ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 883.821/DF pelo STJ, quando se anuiu que tomador do serviço de transporte, tendo arcado com este ônus, faz jus ao creditamento do ICMS em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Informa que no ano seguinte, o STJ tratou de tema próximo e sujeito à sistemática dos recursos repetitivos, conforme decisão do REsp Repetitivo 931.727/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 26/08/2009, DJe 14/09/2009, reproduzido em sua Ementa, e segundo os precedentes do STJ, com tese já fixada em Recurso Repetitivo, “o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária”.

Aponta ter sido o ICMS-mercadoria incidente sobre toda a cadeia recolhido pela refinaria (ICMS-ST) previamente e sob consideração a base de cálculo estimada e presumida das vendas por varejistas de lubrificantes a consumidores finais. Portanto, ainda que a refinaria não seja a tomadora do serviço-frete aqui em objeto, esta recolhe ICMS-ST sob consideração de valor aproximado de venda aos consumidores finais, considerando todo o custo agregado na cadeia econômica. É dizer, o ICMS-Mercadoria comporta o ICMS-Frete o qual tem direito a manter os créditos. No entanto, o serviço de frete da mercadoria sai da distribuidora, no caso, a defendente, com destino a outro estabelecimento próprio (operação de transferência) ou a estabelecimento comerciante/varejista de lubrificantes (operação de venda). Assim, as notas de conhecimento de transporte (CT-es), acostadas por amostragem no Doc. nº 04, possuem o ICMS incidente sobre o serviço de fretamento interestadual ou intermunicipal efetivamente destacado, a incluindo como

tomadora do serviço.

Sustenta ser o corolário da prática o artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, através do qual se condiciona o ICMS ao obrigatório e incondicional respeito à não-cumulatividade, garantido também pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, em outras palavras, o crédito utilizado visa evitar o duplo recolhimento de imposto via aplicação da não-cumulatividade nos parâmetros previstos pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional, *in casu*, utilização do crédito financeiro.

Menciona que, ultimamente, alguns órgãos julgadores de Secretarias de Estado de Fazenda vêm cancelando autuações idênticas a que aqui se analisa, à exemplo da decisão proferida pelo órgão julgador da SEFAZ/MT, posteriormente confirmada por decisão em sede de Recurso de Ofício (ambas acostadas ao Doc. nº 07).

Aponta ainda que em estrita observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, ao contratar o serviço de frete para transportar suas mercadorias, principalmente pelo fato que tais serviços foram tributados sob a sistemática do “ICMS normal”, conforme indicado nos próprios DT-es (Doc. nº 04) creditou-se do montante do ICMS devido e regularmente destacado nos documentos fiscais da prestação do serviço contratado, fazendo jus ao crédito indevidamente glosado pela Fiscalização, com a devida *vênia*. Essa lógica aplicada, inclusive, possui apoio em parecer elaborado pelo Professor e ex-Ministro do STF Carlos Mário da Silva Velloso (Doc. nº 05).

Entende, pois, não poder assim, ser mantida a glosa dos créditos de frete devidamente apropriados, perpetrada pelas Autoridades Fiscais da Secretaria de Estado de Fazenda da Bahia, uma vez que não cometeu qualquer falta à legislação tributária, sendo de rigor o cancelamento da presente autuação, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Impugna quanto ao **direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativo ao frete referente às mercadorias transportadas imunes, isentas ou abarcadas pelo regime da ST, tendo distinção entre a circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual**. Destaca que as mercadorias transportadas, tendo em vista que, inicialmente, o fisco autua os créditos tomados sobre a prestação de serviço de transporte (vide relato da infração) e, logo na sequência, enquadra a autuação pelo inciso II, do § 4º, do artigo 29 da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como pelo inciso II do artigo 310 do RICMS/BA (vide enquadramento legal do Auto de Infração), que tratam acerca da circulação de mercadorias.

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

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

Ressalta que o imposto devido é apurado em cada operação, de forma individualizada e compensatória entre débito e crédito. Como regra geral, tal sistemática encerra todo o ciclo de tributação de uma mercadoria sujeita ao ICMS-ST, antecipando a incidência do imposto nas operações subsequentes. Deste modo, no que tange ao ICMS das mercadorias transportadas nas operações de transporte aqui autuadas, pontua que essa reponsabilidade é atribuída à refinaria de petróleo, sob o regime de Substituição Tributária pelas operações subsequentes (para frente), por

toda a cadeia comercial. Ou seja, aqui o fato gerador é presumido até o consumidor final, onde a refinaria figura como substituta dos demais integrantes da cadeia comercial, os quais passam à figura de substituídos. Isso impede que os intermediários da relação se creditem do imposto uma vez que ele já foi antecipado, de modo que as saídas não serão cobradas das distribuidoras.

Para melhor ilustrar a referida sistemática, apresenta esquema de tributação do ICMS do segmento de lubrificantes, em forma de imagem. Aduz que em razão desse sistema de tributação que, no que se refere às mercadorias transportadas, conquanto contribuinte do ICMS, não possui o encargo de pessoalmente recolhê-lo, tendo em vista que ao adquirir lubrificantes para sua ulterior venda a varejistas, o imposto incidente sobre aqueles produtos já fora integralmente pago pela refinaria de petróleo.

Demonstra que seria claramente confuso relacionar o “Fato Gerador – Operação de Circulação de Mercadorias” com o “Fato Gerador – Prestação de Serviço de Transporte” criando, com isso, uma ilegal impossibilidade de creditamento sobre o frete, em nítida afronta ao princípio da não cumulatividade, à Lei e Jurisprudência dos tribunais pátrios, ainda mais sendo a prestação de serviço de transporte de mercadoria situação completamente distinta da operação de circulação da mercadoria em si, uma vez que tal serviço não está sujeito ao regime de substituição e possui uma hipótese de incidência completamente distinta.

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

Para ajudar na distinção entre as duas situações, copia trecho da Consulta nº 22/06 da Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina, que abordou o tema em debate, além de decisão pelo STF no Recurso Extraordinário 212.637/MG, cuja ementa reproduz, oriunda da Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Carlos Velloso, julgamento em 25/05/1999.

Cita, ainda, que em enfrentamento de caso idêntico ao presente, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais reconheceu a possibilidade de manutenção dos créditos relativos ao frete em operações com combustíveis derivados de petróleo (cujo regramento do imposto é muito semelhante ao dos lubrificantes, com aplicação dos mesmos dispositivos constitucionais), justamente fazendo a distinção entre operações de circulação de mercadorias (petróleo) e as prestações de serviço de transporte, na Apelação Cível nº 1.0702.06.308296-1/001; 1ª Câmara Cível, Relator Desembargador Alberto Vilas Boas, julgado em 02 de junho de 2009, e Apelação Cível nº 1.0079.99.015846-5/001, 6ª Câmara Cível, Relator Desembargador Edilson Fernandes, DJe 31 de agosto de 2004, copiadas em suas respectivas Ementas.

Defende ainda que as operações com lubrificantes estejam amparadas pela sistemática da Substituição Tributária, não há que se falar na vedação ao crédito, pois a prestação de serviços de transporte teve o imposto devidamente recolhido e não se pode confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte.

Pugna pela **inexistência de isenção, imunidade e não tributação das mercadorias transportadas, roga para o princípio da tributação no destino**. Para que não restem quaisquer dúvidas, encerrando de vez a discussão aqui travada, caso o fisco tivesse alegado que a glosa do crédito do ICMS referente ao serviço de transporte se deu em razão da imunidade/isenção/não tributação existente das mercadorias transportadas, o que, frisa, não ocorreu nesta autuação e jamais poderia ser alegado, ainda assim não mereceria melhor sorte o Auto de Infração.

Menciona que conforme os dispositivos legais supostamente infringidos expõem (artigo 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, combinado com o artigo 310, inciso II do RICMS/BA), a glosa do crédito se daria caso a operação subsequente fosse imune/isenta/não tributada, o que também não acontece com as mercadorias transportadas, pois, conforme já demonstrado, a Gasolina e o Óleo

Diesel estão sujeitas 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. Transcreve o teor dos dispositivos legais invocados.

Além disso, a comercialização destas mercadorias está sujeita ao princípio da tributação no destino, conferido pelo artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF, comando este reproduzido pelo artigo 3º da Lei nº 7.014/96, copiado.

Alega que o princípio do destino determina que o imposto incidente na operação de saída do derivado de petróleo (seja no caso de lubrificantes, seja no de combustíveis), não será recolhido em favor do Estado remetente, no caso, Bahia, devendo ser recolhido em sua totalidade para o Estado consumidor final, conforme disciplinam os artigos 2º, § 1º, inciso III, e 11, inciso I, “g” da Lei Complementar nº 87/96.

Explica que o Estado de origem dos produtos, receberia parte do ICMS incidente na operação, contrariando a referida norma constitucional. Por outro lado, caso aceita a manutenção dos créditos, o Estado de origem nada receberá a título de ICMS, ficando todo o imposto com o Estado para o qual os lubrificantes foram remetidos (destino), atendendo integralmente o comando exarado pelo referido dispositivo da CF.

Menciona ter sido este entendimento que restou consagrado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 17 de maio de 2000, DJe 05 de setembro de 2003), trazendo, igualmente, análise da decisão proferida realizada pelo doutrinador José Souto Maior Borges, sendo que orientação semelhante se verifica em sede doutrinária, conforme Parecer de lavra do Professor Alcides Jorge Costa (Doc. nº 08), ambas copiadas em trechos.

Finaliza se ter com base constitucional, que é no estado de destino que são tributadas as operações que compõem o ciclo econômico de petróleo e derivados, sendo que a transcrição do voto Ministro Joaquim Barbosa no Recurso Extraordinário nº 358.956/RJ, apenas ratifica, na esteira do retromencionado julgado, que a Constituição Federal prestigia a tributação integral dos lubrificantes derivados de petróleo no Estado onde ocorrerá o seu consumo, isso considerando todo o seu ciclo econômico, desde a sua produção, na forma reproduzida parcialmente do mesmo, julgado pela Segunda Turma do STF, DJe 20/09/2005.

Conclui que como os derivados de petróleo são tributados integralmente no Estado onde serão consumidos, devendo ser anulado o efeito econômico de todos os recolhimentos prévios realizados em favor do primeiro Estado, de modo que este não venha a se locupletar com qualquer valor a título de imposto nas operações dentro do seu território com os derivados de petróleo, por expresse mandamento constitucional.

Arremata que o ICMS relativo ao frete tivesse relação com o ICMS referente às mercadorias transportadas, não poderiam ser glosados os créditos, já que não há ausência de tributação na operação. O que ocorre é o recolhimento na saída destas mercadorias pelo Estado de origem, com a integral tributação a favor do Estado de destino.

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

Portanto, reafirma haver a incidência do ICMS destas mercadorias, o que demonstra que, caso fosse alegada a relação do ICMS das operações de circulação com o transporte interestadual, também não mereceria ser mantido o Auto de Infração.

Discorre sobre o **efeito confiscatório da multa aplicada, alega violação dos princípios da**

razoabilidade e da vedação ao confisco, fazendo referência a jurisprudência do STF. Disse que a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, argui, o que consubstancia percentual de 60% do valor do imposto, por ser abusiva e desproporcional. Acaso mantida qualquer parcela da autuação, ao menos a multa deve ser relativizada, ou, no mínimo, reduzida.

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

Foi nesse exato sentido que o Ministro Celso de Mello, ao analisar as multas consubstanciadas instituídas pelo Estado de Goiás, em decisão proferida em 21 de agosto de 2013 entendeu pela inconstitucionalidade das mesmas, ante violação ao quanto elencado no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, e naquele julgamento, ao analisar Recurso Extraordinário interposto em face de Acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Goiás, que entendia ser constitucional a referida penalidade, o Ministro deu provimento ao referido recurso, entendendo que a multa aplicada no patamar de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da operação violaria o princípio constitucional que veda o confisco, no Recurso Extraordinário nº 754.554, Decisão Monocrática de lavra do Ministro Relator Celso de Mello, DJe 27/08/2013, copiada em trecho.

Fala não haver dúvida, portanto, de que a multa imposta assume feições confiscatórias, na esteira da própria decisão proferida no âmbito do STF. Tal proibição exsurge do próprio texto constitucional, figurando como garantia do contribuinte e limitação ao poder de tributar, conforme artigo 150, inciso IV da CF.

O Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, no mesmo sentido, determinou a redução do valor da multa aplicada de 25% (vinte e cinco por cento) para 10% (dez por cento), em razão dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, como se extrai do julgado transcrito da Apelação Cível 138084-5/188, 4ª Câmara Cível, Relatora: Desembargadora Beatriz Figueiredo Franco, DJe 20 de julho de 2009, igualmente copiada em parte. Assim, caso se verifique alguma infração no procedimento adotado, solicita que a multa aplicada seja afastada, ante sua inequívoca violação do disposto no artigo 150, inciso IV da CF.

Finaliza requerendo que seja dado Provimento ao Recurso Voluntário para que:

- preliminarmente, seja anulado o Auto de Infração, ante o claro erro de fundamentação legal e vício que cerceia o direito de defesa da impugnante, visto que a autoridade fiscal falhou em demonstrar claramente quais foram as operações cujos créditos de ICMS foram glosados;
- no mérito, seja cancelado o Auto de Infração, na medida em que, por qualquer ótica que se observe, não há em que se falar em glosa dos créditos dos serviços de transporte interestaduais devidamente apropriados, nos termos expostos na impugnação.
- em pedido subsidiário o reconhecimento do caráter confiscatório da multa estabelecida, afastando-a e aplicando penalidade em observância aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, com amparo no artigo 150, IV da CF.
- sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados, no endereço indicado.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado tempestivamente (art. 169, I, “b” do RPAF/BA) contra a decisão recorrida que, em decisão unânime, julgou Procedente o Auto de Infração em lide,

lavrado em 25/03/2022, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 105.651,31, acrescido de multa de 60% pelo cometimento da seguinte infração:

“Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, ocorrência verificada nos meses de maio a dezembro de 2017, janeiro de 2018 a setembro de 2020 e novembro de 2020.

Consta a seguinte indicação dos autuantes: “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional cujo imposto é recolhido através do sistema da Substituição Tributária. A autuada recebeu/transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional, se creditando do ICMS dos CTe-s”.

O recorrente apresenta peça recursal às fls. 584/618, reiterando as mesmas alegações da impugnação, conforme resumidas abaixo:

- 1- **Suscita preliminar de nulidade devido à ausência de subsunção do fato à norma, uma vez que o enquadramento legal se refere às entradas isentas ou não tributadas**, enquanto o caso concreto trata de saída não tributada. O dispositivo legal citado como infração supostamente praticada diz respeito a entradas não tributadas, porém, no caso em questão, envolvem-se operações de saída de mercadorias do estabelecimento (artigo 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96), configurando, assim, a ausência de subsunção do fato à norma. Caso seja mantido o lançamento de ofício, é necessário ao menos reduzir a penalidade aplicada, tendo em vista seu caráter confiscatório.
- 2- **Suscita nulidade devido à imprecisão na descrição da infração e demonstração dos créditos glosados, alega cerceamento do direito de defesa**. Lembra que o Auto de Infração descreve a infração de duas maneiras conflitantes, pois diz que *“utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo ao frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas”*, ao passo em que, adiante, diz que *“trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente ou destinatário, relativas às operações interestaduais imunes*.
- 3- No mérito, pede pelo **cancelamento do Auto de Infração devido ao direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativo ao frete, pois sustenta que os encargos são assumidos pela recorrente além dos créditos destacados nas notas fiscais de serviços de transporte tributados**. Destaca ter por objeto social, entre outros, “o comércio atacadista de lubrificantes” (CNAE 46.81-8-05) e para tanto, usualmente contrata serviços de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento, em operações internas e interestaduais.
- 4- Impugna quanto ao **direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativo ao frete referente às mercadorias transportadas imunes, isentas ou abarcadas pelo regime da ST, tendo distinção entre a circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual**. Destaca que as mercadorias transportadas, considerando que, inicialmente, o fisco autua os créditos tomados sobre a prestação de serviço de transporte (conforme relato da infração) e, logo na sequência, enquadra a autuação pelo inciso II, do § 4º, do artigo 29 da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como pelo inciso II do artigo 310 do RICMS/BA (vide enquadramento legal do Auto de Infração), que tratam acerca da circulação de mercadorias.
- 5- Pugna pela **inexistência de isenção, imunidade e não tributação das mercadorias transportadas, roga para o princípio da tributação no destino**. Para que não restem quaisquer dúvidas, e para encerrar de vez a discussão aqui travada, caso o fisco tivesse alegado que a glosa do crédito do ICMS referente ao serviço de transporte se deu em razão da imunidade/isenção/não tributação existente das mercadorias transportadas, o que, frisa, não ocorreu nesta autuação e jamais poderia ser alegado, ainda assim não mereceria melhor sorte

o Auto de Infração.

- 6- Discorre sobre o **efeito confiscatório da multa aplicada, alega violação dos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, fazendo referência a jurisprudência do STF**. Disse que a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, argui, que, o percentual de 60% do valor do imposto, é abusivo e desproporcional. Por fim, alega que, caso mantida, qualquer parcela da autuação, ao menos a multa deve ser relativizada, ou, no mínimo, reduzida.
- 7- Por fim pede que sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados, no endereço indicado.

Da análise dos pedidos de nulidade, em que a autuada alega incerteza quanto ao enquadramento, imprecisão na descrição da infração e insuficiência na demonstração dos créditos glosados, o que configuraria cerceamento do direito de defesa, observo que o recorrente demonstra pleno conhecimento da acusação fiscal e exerce efetivamente seu direito de defesa. Dessa forma, não há fundamento para acolher a nulidade da infração, uma vez que não se declarará a nulidade sem que haja prejuízo, conforme disposto no § 2º, do art. 18 do RPAF (Decreto nº 7.629/99).

Além do mais, verifico que, a acusação encontra-se devidamente precisa, inexistindo qualquer omissão ou anomalia, pois, consoante acusação fiscal, a exigência decorre em considerar a utilização indevida do crédito ICMS sobre frete, na condição de remetente da mercadoria, nas operações de saídas interestaduais de mercadoria amparada por imunidade constitucional, cujo imposto é recolhido através do regime da substituição tributária.

Igualmente, o enquadramento legal foi: “**Art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96**”, que trata, dentre outros, do direito de creditar-se do imposto no recebimento de serviços de transporte interestadual, assim como que não dá direito à utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas.

Nesse sentido, ainda que houvesse erro na indicação, é fundamental destacar o disposto no art. 19 do RPAF/99, que estabelece que o erro na indicação de dispositivo regulamentar não implica nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, o enquadramento legal fique claramente evidenciado.

Diante do exposto, **não acolho** as nulidades da infração suscitada pelo recorrente, tendo em vista que o lançamento está perfeito, fundamentado em demonstrativo analítico com todos os dados explicativos, inexistindo nos autos qualquer violação ao art. 142 do CTN ou ao contraditório, bem como ao pleno exercício ao direito de defesa, seja na impugnação e consequentemente nas razões recursais.

No mérito, verifico que o recorrente sustenta a tese recursal de que a apropriação dos créditos de ICMS de serviços de transporte interestadual foi legítima e regular, diante do princípio da não cumulatividade, logo, não havendo qualquer motivo para vedar a sua apropriação, pois o custo do frete já constava da base de cálculo do ICMS-ST, relativo às operações subsequentes com lubrificantes, o que lhe daria direito ao crédito sobre o frete para evitar o duplo recolhimento de imposto, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, não podendo confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte, ainda que as operações com lubrificantes estejam amparadas pela sistemática da substituição tributária, do que aduz que, em razão do princípio da tributação no destino, caso os créditos fossem estornados, o Estado de origem dos produtos receberia parte do ICMS incidente na operação, contrariando a referida norma, do que cita entendimento do STF e doutrina.

No presente lançamento em lide, o ICMS sobre o frete, objeto da acusação fiscal, refere-se à prestação de serviço específico nas operações interestaduais de transferências e vendas de lubrificantes. É perfeitamente compreensível que tais operações, por força de determinação constitucional, sejam amparadas por imunidade. Conforme o disposto no art. 155, § 2º, inciso X,

alínea “b” da Constituição Federal, não incidirá ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, incluindo lubrificantes, combustíveis líquidos/gasosos derivados dele e energia elétrica. Dessa forma, tal operação não se confunde com as operações subsequentes, as quais estão sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em consequência, na base de cálculo das operações amparadas pela imunidade, cujo frete está atrelado e é específico, inexistente ICMS, tanto da mercadoria, quanto do frete, eis que se tratam de operações sem incidência do ICMS, inclusive por determinação constitucional.

Sinalizo que nas operações com cláusula CIF, o tomador, aquele que paga o serviço de transporte, é o remetente. Em sentido contrário, no frete contratado com a cláusula FOB, compete ao destinatário da mercadoria o pagamento do custo do transporte.

Na situação em análise, tratam-se de operações interestaduais de transferências e vendas de lubrificantes, mercadorias amparadas por imunidade constitucional nessas operações. Não há duplicidade na tributação sobre a prestação de frete, mas sim a tributação única, ocorrida por meio do CT-e, com o imposto pertencente ao ente tributário responsável pela prestação do serviço. O crédito do ICMS correspondente deve ser atribuído ao destinatário, que suportou o ônus, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

A alegação recursal de que, no regime de ICMS-ST, considera-se o valor aproximado de todo o custo agregado na cadeia econômica, justificando o direito do recorrente de manter o crédito de ICMS sobre o frete, não corresponde à realidade tributária. Como já exposto, nesta operação interestadual de lubrificantes não há incidência de imposto, e, conseqüentemente, inexistente duplicidade na tributação. Esse fato é evidenciado pelos cálculos do custo agregado para a consideração do valor aproximado de venda aos consumidores finais. Além disso, toda a carga tributária é suportada pelo adquirente, sendo que o imposto foi retido na origem. Nessa condição, caberia ao adquirente eventual crédito de ICMS sobre o frete, caso a prestação de serviço tivesse ocorrido sob a cláusula FOB.

Logo, no caso sob análise, o valor do frete não está inserido na base de cálculo da operação interestadual de transferência ou venda de lubrificantes e, em consequência, não há duplicidade da tributação da prestação de serviço de transporte, inexistindo qualquer compensação a fazer, a título de ressarcimento, conforme jurisprudência neste Conselho de Fazenda Estadual, específica ao caso, a exemplo dos Acórdãos: CJFs nºs 0156-12/12; 0171-13/13; 0414-13/13; 0113-11/18; 0081-11/21-VD e CS nº 0220-21/02.

No caso presente, por se tratar de uma operação interestadual de mercadorias amparadas pela imunidade constitucional, sendo o ICMS devido na unidade de destino da Federação, não se pode falar de débito de ICMS nesta operação interestadual e, em consequência, de ICMS incidente sobre o frete incluso na base de cálculo da mercadoria (operação imune) e muito menos em duplicidade de débito do ICMS sobre o frete, haja vista que só ocorreu único débito através do CTRC. Assim, mesmo que tal “ônus” seja do remetente (CIF), pois efetivamente sempre é do adquirente, tal crédito há de ser suportado pelo Estado destinatário da mercadoria, sob pena de se anular a tributação incidente sobre a operação de transporte, a qual é devidamente tributada, no Estado de origem.

Quanto a alegação de violação dos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco em relação a multa aplicada de 60%. Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, não havendo previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Por fim, quanto ao pedido para que sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados, nada impede que as intimações, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo possam ser encaminhadas para as pessoas indicadas, porém, o não atendimento a tal solicitação não implica

em nulidade do Auto de Infração, visto que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99.

Diante do exposto, e por comungar do mesmo entendimento exarado no voto da decisão recorrida, concluo pela **manutenção** do Auto de Infração em lide.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0003/22-0, lavrado contra **COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 105.651,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2024.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR DA PGE/PROFIS