

A.I. Nº - 206960.0027/22-6
AUTUADO - VIBRA ENERGIA S.A.
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 07/05/2024

4ª UNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0075-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. MERCADORIAS BENEFICIADAS COM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas. O caso concreto envolve remessa de combustível derivado de petróleo em operações interestaduais, cujo transporte foi efetuado por empresas transportadoras contratadas pelo estabelecimento autuado, na condição de remetente da mercadoria. Operação beneficiada com imunidade tributária – art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88. O crédito fiscal relacionado ao serviço de frete deve ser suportado pelo Estado destinatário final da mercadoria e apropriado pelo estabelecimento adquirente do produto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferidos os pedidos de conversão do feito em diligência e de exclusão ou redução da penalidade pecuniária a argumento da sua excessividade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em tela foi lavrado em 14/12/2022, para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 9.215.220,27, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte imputação:

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. Utilização indevido 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 regime da Substituição Tributária. A Autuada recebeu/transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados, mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional, se creditando indevidamente do ICMS dos CT-es”.* Período janeiro/2021 a junho/2022. Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 171 a 182, arguindo a tempestividade da peça defensiva e, após efetuar uma descrição dos fatos, passou a suscitar uma preliminar de nulidade do Auto de Infração por erro na capitulação legal adotada pelos autuantes, apontando que a infração restou enquadrada no art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/96, cuja redação assim se apresenta:

***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.

Entretanto, afirmou que o caso concreto não se refere a serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, mas a prestações de serviço de transporte interestadual em que figurou como remetente da mercadoria, e cujas operações envolvem a circulação de combustíveis, ressaltando que ainda operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo estejam 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, não há no caso em exame prestação resultante de operação isenta ou não tributada, conforme dispõe o art. 29, § 2º da Lei n. 7.014/1996.

Logo, afirma ser nula a autuação que fundamenta a cobrança em dispositivo cuja redação legal não se adequa ao caso, incorrendo a autoridade administrativa em vício de natureza material – erro de direito – que encontra óbice na continuidade da cobrança ao teor do art. 142 do CTN.

Nessa linha de entendimento cita precedente administrativo deste CONSEF, extraído do Acórdão nº 0218-11/02, cuja Ementa é transcrita na peça de defesa com o seguinte conteúdo:

“EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE, MERCADORIAS (GASOLINA, DIESEL E QUEROSENE) ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração descaracterizada. Na formação da base de cálculo nas operações com combustíveis e lubrificantes encontram-se embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto correta a utilização do crédito sobre as prestações de serviços de transporte vinculados a tais produtos. Decisão modificada. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.” (Acórdão CJF nº 0218-11/02, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal – CONSEF – Julgamento em 06/06/2022 (2002))”.

Ao ingressar ao mérito da autuação, passou a arguir sua improcedência, visto que a acusação aponta aproveitamento de crédito indevido de ICMS incidente sobre operações que envolvem combustíveis sujeitos ao regime de substituição tributária, entretanto, 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, observando que, neste ponto, especificamente os serviços de transporte interestadual autuados não são beneficiados por qualquer imunidade ou isenção, enquanto que, na condição de tomador de tais serviços, recolheu devidamente o ICMS incidente sobre as referidas operações e, por este motivo, tendo em vista o inequívoco recolhimento do tributo, seu creditamento é devido, não devendo se falar que a isenção ou imunidade decorrem de operações de circulação de mercadorias relacionadas, conforme já ponderado, também para a circulação de mercadoria haverá o recolhimento do tributo, ainda que em outra etapa da cadeia.

Citou que conforme os artigos 155, inc. II, da Constituição Federal e 1º da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Na operação de circulação de mercadorias, ou seja, na operação anterior de saída do combustível do seu estabelecimento para o seu cliente, o ICMS é recolhido antecipadamente no início da cadeia, pela usina ou refinaria, sendo devido o imposto ao estado destinatário 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.

Ressaltou 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, enquanto que o creditamento não ocorre em razão das operações de circulação dos combustíveis, mas, em razão da prestação do serviço de transporte interestadual, do qual é tomadora.

Pontuou que na operação de prestação de serviço de transporte interestadual, incide o ICMS normal, de modo que o Estado da Bahia figura como sujeito ativo da obrigação tributária, e 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.

Conclui que sendo distintos os fatos geradores do ICMS, 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.

Afixou à fl. 177, imagem do Conhecimento de Transporte - CT-e nº 130440, Doc.04, para demonstrar o destaque do ICMS normal incidente sobre a prestação de transporte interestadual, ressaltando que da análise dos referidos documentos, resta evidente que recolheu, com a tributação normal, o ICMS incidente sobre as prestações de serviços de transporte interestadual - ICMS frete, motivo pelo qual se aproveitou dos respectivos créditos fiscais.

Aduziu que os créditos de ICMS, indevidamente estornados pela Administração Tributária se referem ao tributo incidente sobre as operações de frete da venda de diesel, gasolina e JET-1, ou seja, são créditos de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte interestadual, portanto, não há que se falar em escrituração de créditos de ICMS incidente sobre as operações de circulação de mercadorias, como equivocadamente entendeu a fiscalização.

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

Sustentou que nesse sentido é a norma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, transcrito, e 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, ressaltando 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, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal, e a outra é a contratação, da prestação de serviços de transporte das mercadorias.

Defendeu que a distinção entre as hipóteses de incidência é tão evidente que a Constituição Federal, no art. 155, § 2º, inc. II, alíneas “a” e “b”, tem disposição literal no sentido de que a isenção ou não-incidência, que é o caso da operação de venda realizada pela autuada, 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 e transcreve os dispositivos legais e constitucionais citados, com o propósito de facilitar seu entendimento.

Apresentou para consubstanciar seus argumentos trecho do parecer emitido em 2001 pelo professor Marco Aurélio Greco, em consulta formulada pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis – SINDICOM, acerca da distinção entre a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte, bem como da legalidade do creditamento discutido, afirmando ainda 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.

Destacou 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, ponderando que o PMPF é a média ponderada dos preços finais praticados pelo estado em um determinado período, cujo 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. Entretanto, 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.

Concluiu sustentando que diante da evidente legalidade do creditamento de ICMS em decorrência do seu recolhimento, enquanto tomador do serviço de transporte interestadual, em observância à natureza não cumulativa do ICMS, bem como conforme a vasta documentação anexada e a fundamentação apresentada, o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

No tópico seguinte passou a se reportar a respeito da “*NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA CONTÁBIL*”, citando ter juntado aos autos documentação contábil que comprova a origem dos créditos de ICMS escriturados, para que sejam analisados, de modo a reconhecer a legalidade do creditamento em discussão, requerendo sua realização nos termos dos artigos 137, inc. I, alínea “a” e 145 do RPAF/1999, apresentando como justificativa a tal pedido, a necessidade de se 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, apresentando os quesitos que considera necessários à elucidação dos fatos, com a indicação de Assistentes Técnicos para acompanhar os trabalhos a serem realizados.

Questionou acerca do que considera como “*abusividade da multa aplicada no percentual de 60%*”, pleiteando, após as ponderações efetuadas, por sua redução ao percentual de 20%.

Ao final apresentou os seguintes pedidos:

- a) Realização de diligência para perícia técnico-contábil, nos termos do art. 145 do Decreto nº 7.269/1999 - RPAF, e de acordo com os quesitos apresentados;
- b) Que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a regularidade dos creditamentos efetuados nas operações em tela;
- c) Subsidiariamente, na hipótese de manutenção do Auto, 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.

Pugnando, finalmente, 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.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 526 a 541, efetuando inicialmente uma descrição dos fatos e apresentando uma síntese dos argumentos defensivos, para, em seguida, adentrarem à sua contestação.

Assim é que, em relação ao pedido de nulidade formulado pela defesa, sustentaram que não há como prosperar a alegação defensiva de que os créditos são devidos, pois o art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 310, II, do RICMS/BA determinam a vedação de crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita.

No que tange as argumentações de mérito trazidas pelo autuado, ressaltaram que esta matéria já foi objeto de julgamento por este órgão, administrativo, cuja decisão foi pela procedência, conforme resultado prolatado pela Câmara Superior do CONSEF, mediante o Acórdão CS nº 0220-21/02, onde ficou patente que o crédito do imposto relativo ao transporte dos combustíveis deverá ser por direito, apropriado pelo adquirente em operações interestaduais, por estar situado no estado que receberá toda a arrecadação do imposto, por força da imunidade e da substituição tributária.

Mencionaram, com o fito de consubstanciarem seus posicionamentos, diversos acórdãos deste CONSEF, tanto em 1ª quanto em 2ª Instâncias, todos com julgamentos procedentes sobre a matéria, conforme a seguir: Acórdãos JJF nº 0010-06/19, JJF nº 0152-01/17, CJF nº 0113-11/18, CJF nº 0358-11/07, CJF nº 0262-11/20- VD, CJF nº 0414-13/13, cujas ementas e trechos dos acórdãos foram reproduzidos, além de Acórdãos mais recentes a seguir: JJF nº 006-06/23, JJF nº 0034-06/23, CJF 0240-12/23 e JJF nº 0019-05/23, cujas ementas também transcreveu.

Neste sentido, ponderaram ter certeza de que as alegações do autuado são improcedentes, diante dos inúmeros julgamentos deste CONSEF sobre a matéria, todos procedentes.

Afiançaram ser desnecessária a realização da perícia fiscal/contábil requerida pelo autuado pois já restou exaustivamente comprovado nos autos que é indevido os créditos fiscais utilizados pelo autuado.

Quanto ao argumento de abusividade da multa aplicada, onde foi requerido pelo autuado a extinção da multa aplicada no percentual de 60% ou sua redução ao patamar de 20%, se eximiram de comentar por se tratar de matéria, cuja competências para análise e parecer são exclusivamente da Procuradoria Fiscal – PROFIS e do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Concluíram pugnando pela Procedência do presente Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Drª Juliana Gonçalves Amaral, OAB/SP nº 349.965, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O Auto de Infração em tela foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 9.215.220,27, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte imputação: *“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. Utilização indevido 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 regime da Substituição Tributária). A Autuada recebeu/transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados, mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional, se creditando indevidamente do ICMS dos CT-es”*. Período janeiro/2021 a junho/2022. Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

Por oportuno registro que a matéria acima, ora discussão, já fora objeto de expedição de outros autos de infração, contra o mesmo autuado, a exemplo do Auto de Infração nº 206960.0029/21-0, lavrado pelos mesmos autuantes e julgado Procedente pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0001-02/23 de 23/01/2023, referente ao período de dezembro/2016 a dezembro/2020, cujo Relator foi o I. Julgador José Adelson Mattos Ramos.

Também cito o Auto de Infração nº 269352.0016/22-9, julgado Procedente pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 056-05/23, de 18/04/2023, referente ao período verificado entre os meses de fevereiro, março e abril de 2019; maio, junho e novembro de 2020, e de janeiro a dezembro de 2021, tendo como Relator o I. Julgador Tolstói Seara Nolasco.

Aqui insta esclarecer que apesar do A.I. nº 269352.0016/22-9 abranger também o período de janeiro a dezembro/21, que alcança por igual ao presente Auto de Infração, não há concomitância ou duplicidade de exigência em relação ao lançamento que ora se analisa, visto que se tratam de estabelecimentos distintos, pois, aquele se refere ao estabelecimento com inscrição estadual sob nº 001.718.247, e CGC/MF sob nº 34.274.233/0272-13, enquanto que o estabelecimento abarcado neste A.I. contém a I.E. nº 009.011.883 e CGC/MF sob nº 034.274.233.0080-06.

Isto posto e considerando que os argumentos defensivos apresentados pelo autuado para o presente processo são absolutamente os mesmos constantes nas peças defensivas trazidas pelo autuado em relação aos dois processos acima identificados, sem qualquer inovação ou acréscimo de novos argumentos jurídicos, tomo, **com a devida vênia**, como razão para decidir o inteiro conteúdo do Voto proferido pelo I. Relator Tolstói Seara Nolasco através do Acórdão JJF nº 056-05/23, posto que, concordo plenamente com as fundamentações proferidas, ali contidas, em relação ao não acolhimento da preliminar de nulidade suscitada, do indeferimento da realização de diligência para fim de realização de perícia técnica contábil, ao mérito da autuação e manutenção da penalidade aplicada, razão pela qual, transcrevo a seguir a íntegra do citado Voto

que passa a fazer parte integrante do presente voto, em todos os seus termos:

“VOTO

O contribuinte suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando erro de fundamentação legal, vício que cerceia o seu direito de defesa. O ponto tratado pelo defendente 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 (demonstrativos, provas e fundamentação legal) que serviram de base para a ação fiscal, comprovando o motivo da autuação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que o Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme documentos juntados entre as fls. 07/19 do PAF, gravados na mídia anexada à fl. 30, cópias entregues ao contribuinte na conclusão da ação fiscal.

Determina a lei que a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível, conforme estabelecido no art. 142 do CTN. Assim também dispõe o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que se trata de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente de óleo combustível, relativas às operações interestaduais imunes. Os anexos discriminam os Conhecimentos de Transporte com os créditos associados às Notas Fiscais Eletrônicas relativas aos produtos e operações mencionadas.

O Contribuinte entendeu autuação, se defendeu e apresentou sua impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, afirmando não concordar com a interpretação adotada pela autoridade fiscal. Inexistiu, no caso em exame cerceamento ao direito de defesa.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração 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.

Ademais dispõe o art. 18, § 1º do RPAF, que eventuais incorreções ou omissões meramente formais não acarretam nulidade do Auto de Infração. Já o art. 19 do mencionado Regulamento estabelece não configurar nulidade do lançamento erro na indicação de dispositivo legal, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a natureza da infração cometida pelo sujeito passivo.

A questão atinente ao enquadramento legal da infração tem relação direta com o mérito e será mais à frente devidamente abordada neste voto.

Fica indeferida de plano a solicitação defensiva de realização de perícia ou diligência fiscal com fulcro no art. 147, II do RPAF/99, considerando que os elementos presentes neste PAF são suficientes para a decisão de mérito da presente lide e a formação do convencimento dos Julgadores. Ademais, nos termos do dispositivo regulamentar citado, o pedido de perícia deverá ser indeferido, quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere a utilização indevida de crédito de ICMS relativo ao frete, nas saídas interestaduais de mercadorias não tributadas, cuja prestação de serviço foi efetuada por empresas transportadoras, nos meses de fev., mar., e abr., de 2019; mai., jun., e nov., de 2020; e de jan., a dez., de 2021. Trata-se de remessas de óleo combustível, operação imune nos termos do art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal.

O Autuado afirmou que suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, pois na condição de tomador do mesmo, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido, condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito. Pontuou ainda que a operação com a mercadoria e a prestação de serviço de transporte constituem fatos geradores distintos e autônomos, não podendo a imunidade da operação afetar o regime de tributação do frete e o correspondente direito ao crédito do imposto recolhido em favor do Estado da Bahia.

O Autuante ressaltou que diferentemente do alegado pelo Impugnante, é vedado a apropriação do crédito de ICMS do Serviço de Transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre a tributação, como é o caso da Operação Interestadual com óleo combustível, pois a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional já acima referenciado.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, deve o contribuinte observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para sua utilização. Conforme previsto no § 2º e § 4º, inc. III, do art. 29 da Lei 7.014/96, respectivamente:

“§ 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”.

(...)

§ 4º - É vedado o direito ao crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita:

(...)

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

Este assunto foi objeto de reiteradas decisões no CONSEF. É consenso neste órgão, que nas operações interestaduais de combustíveis efetuadas pelo distribuidor ou qualquer outro remetente, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF, como a preço FOB, somente poderá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias e não pelo remetente.

Na decisão da Câmara Superior deste CONSEF (Acórdão CS Nº 0220-21/02), ficou estabelecido que no caso das operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, em que se verifica não-incidência do ICMS, por força da imunidade constitucional, não cabe o crédito fiscal pelo remetente relativamente ao serviço de transporte contratado, independente de contratação, CIF ou FOB, pois haveria a anulação do único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTIRC pelo transportador, já que na operação com a mercadoria não há incidência do ICMS em favor do Estado remetente.

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

O autuado encontra-se na condição de remetente, nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados, decorrentes das prestações de serviços de transporte originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário.

Portanto, o direito ao crédito nas prestações de serviço de transporte nas operações interestaduais imunes com combustíveis deve seguir o princípio da tributação no destino.

Cabe ainda destacar que o precedente administrativo citado pela defesa, originário do Acórdão nº 0218-11/2002, da 1ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, diz respeito a fato distinto do que se encontra em discussão neste PAF. Naquele caso o direito ao crédito do ICMS que incidiu sobre o serviço de transporte de combustíveis derivados de petróleo foi assegurado ao contribuinte baiano, pois as operações com as mercadorias tinham por destino final o Estado da Bahia, sujeito ativo, credor do imposto recolhido sob o regime da substituição tributária, cuja base de cálculo tinha na sua composição o custo com o serviço de frete.

Por fim, em razões subsidiárias, a defesa alegou que a aplicação de multa à razão de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito ao princípio constitucional do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF. Caso não acolhida a exclusão da penalidade pede que ao menos a mesma seja reduzida para o percentual de 20%.

Sobre a questão observo que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, falcendo competência a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Da mesma forma não há previsão na norma processual administrativa e na lei de regência do imposto para que se faça dosimetria e a correspondente redução das penalidades decorrentes de descumprimento de obrigação principal.

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

Considero, também, importante transcrever excerto extraído do Voto proferido na 2ª Junta de Julgamento Fiscal, constante no Acórdão JJF nº 001-02/23-VD, acima identificado, pelo fato de, dentre outros fundamentos, também pormenorizar o conteúdo do Acórdão CS Nº 0220-21/02, que se adequa ao presente caso:

“(…)

O princípio da não cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal, reproduzidos nas Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96 e regulamentada no caput do art. 309, do RICMS/2012, determina que:

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

contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem; (...)

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

Portanto, conclui-se que o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois, será este contribuinte o que irá realizar a operação subsequente.

Quanto às operações efetuadas a preço FOB (Free on Board), o crédito do imposto decorrente do serviço de transporte, caberá ao destinatário da mercadoria e caso ocorra a preço CIF (Cost, Insurance and Freight), onde o valor do frete está incluso no preço da mercadoria, o crédito caberá ao remetente ou vendedor das mercadorias.

Considerando o argumento da defesa de que a autuada, remetente das mercadorias, arcou com o custo do transporte, ou seja, operações a preço CIF, de uma análise superficial, poder-se-ia concluir que no caso a autuada faria jus ao correspondente crédito fiscal.

Contudo, a questão merece uma análise sob outros aspectos. O direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o frete, pelo remetente de mercadorias em operações a preço CIF, tem sentido quando a mercadoria é tributada. Se a operação for a preço FOB, o destinatário é o detentor do crédito fiscal do imposto pago na operação anterior correspondente à mercadoria e o crédito correspondente ao serviço de transporte, aquele destacado no CT-e.

Na operação a preço CIF o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria, assim sendo, se o destinatário utilizar o crédito do imposto destacado na nota fiscal e aquele destacado no CT-e, se creditará em duplicidade, razão pela qual há vedação a utilização do crédito sobre o frete, no caso de operação a preço CIF, sendo a mercadoria tributada.

Por outro lado, o remetente que já se debitou do imposto sobre o valor da mercadoria, lembrando já incluso o valor do frete, arcaria com o pagamento de ICMS em duplicidade, razão pela qual, este é que tem o direito ao crédito fiscal correspondente ao serviço de transporte com o propósito de anular a duplicidade do débito.

Tratando-se de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, caso dos autos, ocorre sem tributação das mercadorias. Portanto, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que normalmente é tributado.

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

Resta claro, portanto, que este entendimento se aplica tanto para operação a preço CIF como a preço FOB, ou seja, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, independente se a preço FOB ou CIF, o crédito fiscal decorrente da prestação de serviço de transporte, caberá sempre ao destinatário da mercadoria.

Tal entendimento já está consolidado neste CONSEF, conforme Acórdão da Câmara Superior CS nº 0220-21/02, do qual segue reproduzido trecho do voto proferido pela i. Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade:

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

(...)”.

Merece destaque, ainda, outro excerto obtido do mesmo Voto acima:

“(…)”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)”

Desta forma, com arrimo em tudo quanto acima posto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, por ser este o entendimento predominante neste CONSEF sobre a matéria, conforme julgamentos que resultaram nos Acórdãos: CJF nº 0262-11/20-VD, CJF nº 0113-11/18 e JJF nº 0103-03/22-VD.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0027/22-6, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.215.220,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR