

A.I. Nº - 269352.0020/23-4
AUTUADO - REFINARIA DE MATARIPE S.A.
AUTUANTES - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS, WILDE RABELO DIAS FILHO e ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/06/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0099-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/2023, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 8.763.077,64, pela constatação da infração a seguir descrita.

Infração 01 – 001.002.081. *“Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em operações isentas e não tributadas, na condição de tomador, cuja prestação de serviço de transporte cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo”.* Multa aplicada de 60%, com previsão no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Como informações complementares consta a seguinte informação: *“Trata-se de serviços de transporte, na condição de tomador, vinculados à operações interestaduais IMUNES, de crédito indevido de ICMS proveniente das prestações, conforme Art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com derivados de petróleo (ÓLEO DIESEL E GASOLINA). Previsão do § 1º, do Art. 20 da LC 87/96”.*

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 12 a 29), afirmando que o auto de infração em epígrafe deverá ser anulado ou cancelado, com base nas arguições de fato e direito adiante expendidas.

Em seguida fala sobre a tempestividade da apresentação da defesa e passa à análise dos fatos, asseverando trata-se de lançamento de ofício realizado para a cobrança de ICMS em razão de suposto creditamento indevido do imposto referente ao frete (prestação de serviço de transporte interestadual - ICMS - Frete) contratado pela IMPUGNANTE (tomadora do serviço) para a realização de operações interestaduais com óleo diesel e gasolina nos períodos de junho de 2022, e de janeiro, fevereiro e maio de 2023.

Segundo o fisco baiano, pelo fato das operações interestaduais com combustíveis derivados do petróleo (óleo diesel e gasolina) serem amparadas pela imunidade constitucional do ICMS

conforme previsto na Constituição Federal (art. 155, § 2º, X, B, CF/88), bem assim pelo fato de o ICMS devido para as referidas mercadorias ser retido pela própria IMPUGNANTE por substituição tributária, a IMPUGNANTE (refinaria de petróleo) não poderia ter tomado o crédito de ICMS referente às prestações de serviço de transporte (frete) realizadas por autônomos e contratados da IMPUGNANTE e que foram devidamente tributadas pelo imposto para a realização do transporte das mercadorias.

Transcreve o teor da infração e dispositivos legais infringidos e diz que pela interpretação do fisco estadual, a possibilidade de creditamento do dito ICMS- Frete estaria condicionada às peculiaridades da tributação incidente sobre a mercadoria transportada (ICMS - Mercadoria afetando o ICMS - Frete). A descrição dos fatos do auto de infração expressamente declara esse entendimento, ao dizer que a IMPUGNANTE *“Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas.*

Dessa forma, inicialmente, cabe dissociar o ICMS-Mercadoria (operação de circulação) do ICMS-Frete (prestação de serviço) -, pois as regras tributárias intrínsecas à mercadoria não afetam a tributação do serviço contratado (frete), cujo ônus financeiro foi arcado pela própria IMPUGNANTE de maneira paralela à cadeia do produto envolvido (combustíveis), na medida em que o ICMS sobre o frete é efetivamente destacado nas NF's e CT-es das operações de transporte autuadas.

Em suma, será demonstrado inicialmente que a operação de circulação de mercadorias não deve ser confundida com a prestação de serviço de transporte, o que não foi devidamente dissociado pelo fisco do Estado da Bahia quando da fiscalização da atividade perpetrada pela IMPUGNANTE, na medida em que confunde os dispositivos da legislação aplicáveis à circulação da mercadoria em si (ICMS-Mercadoria) com os aplicáveis ao serviço de transporte interestadual de mercadorias (ICMS-Frete). Por esse motivo, acaso mantido o lançamento, seria chancelado desrespeito à não-cumulatividade - violação ao art. 155, § 2º, I, da CF/88.

Entende haver independência da tributação incidente sobre a mercadoria e sobre o frete, e, ainda que se entenda pela intersecção entre a prestação de serviço de transporte com a circulação da mercadoria em si, importante destacar que a previsão constitucional da suposta imunidade da operação não afasta totalmente a exigência do tributo na hipótese, pois o óleo diesel e a gasolina são produtos tributados por substituição tributária (ICMS-ST), nos termos em que o Convênio ICMS nº 110/07 regula a exigência do imposto nos períodos autuados, sendo que toda a quantia recolhida deve ser direcionada ao Estado da Federação em que o combustível foi destinado e consumido - regra constitucional da tributação no destino (art. 155, § 2º, X, B, da CF/88), sedimentada pelo E. STF em diversos julgamentos, conforme passará demonstrar.

Diz que a IMPUGNANTE tem por objeto social a fabricação de produtos do refino de petróleo (refinaria). Para tanto, 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.

Nesta esteira, conforme já exposto acerca da descrição da infração e dos dispositivos legais supostamente infringidos, o fisco autuou a ora IMPUGNANTE 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.

Assevera que a IMPUGNANTE suportou 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 destacado nos documentos fiscais de transporte, condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito.

A principal forma de se comprovar quem foi o tomador do serviço de transporte de mercadorias se dá pela verificação da autenticidade dos DACTES - Documento Auxiliar do Conhecimento de

Transporte Eletrônico -, que ocorre pela conferência das Chaves de Transporte (“CT-e” ou “CTRC”) elencados na planilha de apuração da fiscalização estadual (Doc. nº 04), que podem ser facilmente visualizadas no seguinte endereço: <http://www.cte.fazenda.gov.br/portal/>.

Assim, não há dúvidas que a IMPUGNANTE suportou 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.

Nesse diapasão transcreve a ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 883.821/DF pelo C. 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.

Assim, 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 tributário”, e ressalta que a imunidade constitucional utilizada de embasamento pela autoridade fiscal não significa uma operação efetivamente imune, pois o óleo diesel e a gasolina, nos períodos autuados, são mercadorias tributadas por substituição tributária, incidente quando da comercialização pela refinaria.

Comunica que ultimamente, órgãos julgadores de Secretarias de Estado de Fazenda vêm cancelando autuações idênticas a que aqui se analisa, à exemplo da decisão que apontou, proferida pelo órgão julgador da SEFAZ/MT, posteriormente confirmada por decisão em sede de Recurso de Ofício (ambas acostadas ao Doc. Nº 05):

Dessa forma, em estrita observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, a IMPUGNANTE, 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 (listagem no Doc. nº 03) 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.

Entende que, não pode assim, ser mantida a glosa dos créditos de frete devidamente apropriados pela IMPUGNANTE, 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. 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 bem abordou o tema em debate.

Acrescenta que tal distinção também foi objeto de esclarecimento pelo E. STF no RE nº 212.637/MG, e enfrentamento de caso idêntico ao presente, os E. Tribunais de Justiça dos Estados de Minas Gerais e de Goiás se posicionaram no mesmo sentido, conforme decisão que copiou.

Além disso, a comercialização destas mercadorias está sujeita ao princípio da tributação no destino, conferido pelo artigo 155, § 2º inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, comando este reproduzido pelo artigo 3º da Lei Estadual nº 7.014/96. Portanto, o ICMS, quando incide sobre o óleo diesel e a gasolina, deve ser recolhido e toda a arrecadação é destinada ao Estado de destino das mercadorias.

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 disciplina o art. 2º, § 1º, inc. III, e art. 11, inc. I, “g” da Lei Complementar nº 87/96.

Nesta toada, caso os créditos fossem estornados, 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 Constituição Federal.

Frisa que esse foi entendimento que restou consagrado pelo E. STF no RE nº 198.088/SP, que copiou, tendo como Relator o Ministro Irmão Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 17 de maio de 2000, DJe 05 de setembro de 2003.

Transcreve explicações de José Souto Maior Borges sobre a suposta “imunidade” das operações em questão, que funciona como técnica de repartição de receita do ICMS entre Estados, inserida no Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, e concluiu, com base constitucional, que é no estado de destino que são tributadas as operações que compõem o ciclo econômico de petróleo e derivados.

Frisa que de acordo com a *transcrição do voto Min. Joaquim Barbosa no RE 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.*

Arremata que a conclusão é simples: como os derivados de petróleo SÃO TRIBUTADOS integralmente no Estado onde serão consumidos, são anulados os efeitos econômicos 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.

Deste modo, mesmo que o ICMS relativo ao frete tivesse relação com o ICMS referente às mercadorias transportadas, não poderiam ser glosados os créditos.

Finaliza requerendo que seja dado provimento à presente impugnação, para que, 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 PELA IMPUGNANTE.

Um dos autuantes presta informação fiscal fls. 101 a 106 dizendo que a autuada relata em sua peça defensiva que “*cabe à presente defesa dissociar o ICMS - Mercadoria do ICMS-Frete*” e que “*a operação de circulação de mercadorias não deve ser confundida com a prestação de serviço de transporte*”. Discorda de tal alegação, haja vista que o que diz a legislação, como já demonstrado e enquadrado no Auto de Infração é exatamente a vinculação do serviço de transporte com aquela operação com mercadoria no momento realizada. Caso fosse aceita a alegação da defendente seria a previsão legal inócua, pois não teria aplicabilidade de fato;

Em relação à aplicação da Substituição Tributária sobre os produtos, esclarece que: “*Preliminarmente cabe salientar que a tributação sobre combustíveis, em operações interestaduais, cabe ao Estado de destino, o Estado de consumo, estabelecida pela própria Imunidade Constitucional mencionada em operações interestaduais. Esclarecemos que não está contido nos autos nenhuma cobrança que alcance toda a cadeia de comercialização de derivados de petróleo, que alcança a Substituição Tributária prevista para combustíveis e lubrificantes. No caso concreto da presente infração apenas diz respeito àquela prestação de serviço de transporte, donde se originou o ICMS ora glosado, serviço este que é efetuado do ponto ‘A’ ao ponto ‘B’, referente àquela e tão somente operação de circulação de mercadoria (sem tributação), e não a todas as prestações de serviço de transporte da cadeia de produção e comercialização, desde a fabricação do produto, distribuição, até chegar ao Consumidor Final. Mas é o que procura, a autuada, induzir a erro, quando alega que se trata de operação da Substituição Tributária. A substituição tributária existente na cadeia de comercialização se refere às etapas posteriores/subsequentes, realizadas após a que está contida nos autos. Por isso, a necessidade de dissociar, sim, estas operações, e não o serviço de frete sobre esta operação interestadual em lide, da mercadoria transportada.*

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

às operações seguintes, e tributadas no destino, no caso de derivados de petróleo. Sobre as etapas posteriores não se discute no presente auto de infração”;

Entende que se deve ater no presente auto ao que diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, ou que recebe de outra unidade da Federação, que, de acordo com a Constituição Federal a mesma estabelece a não incidência do ICMS, e para as operações seguintes estabelece a legislação o instituto da Substituição Tributária.

Afirma que aqui está se analisando a vinculação do serviço de transporte à tributação da operação específica, interestadual, com produto Imune, momento este em que não há nenhuma tributação. A tributação por Substituição Tributária trazida pela defendente ocorre em etapas posteriores da cadeia de comercialização, que possuem novas contratações de prestações de serviço de transporte; no caso em tela se resume àquela operação prestada com aquele CT-e, vinculado a uma operação com mercadoria não tributada/imune;

Em relação à assunção do ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, é sabido que no frete com cláusula CIF o vendedor é responsável por todos os custos e riscos que envolvem o transporte da mercadoria até o destinatário. Portanto, efetivamente o valor do frete se trata de um custo neste tipo de operação, sendo sua tributação parte deste custo;

Quanto ao recorte de julgamento do STJ em Recurso Especial, item 19 da pg. 18 dos autos, o caso em questão trazido não se adequa ao ora em discussão, haja vista se tratar, naquele caso, de permissão do crédito ou não pelo fato de não possuir as primeiras vias dos conhecimentos de transporte, conforme se verifica:

“tão só por não dispor a embargante das primeiras vias dos Conhecimentos de Transporte Rodoviários de carga”;

“exigindo a apresentação da primeira via do CTCR, e tão somente desta ... demonstra extremado preciosismo”.

No caso concreto se discute a previsão legal de que não cabe direito ao crédito do serviço vinculado à uma operação não tributada com mercadoria. Claramente não é o caso do julgamento trazido como paradigma.

No tocante ao julgamento do Fisco Estadual de Mato Grosso, trazido à pg. 20, item 22, também não se adequa ao caso em lide pois o trazido se refere à vinculação do eventual estorno de crédito nas aquisições às saídas subsequentes, se são tributadas ou não. Reiteramos que o que foi lançado no presente ato administrativo fiscal diz respeito à vinculação do serviço de transporte com aquela operação específica com a mercadoria no momento em trânsito, ou seja, a operação interestadual apenas, não as subsequentes. São previsões legais distintas;

Quanto à tributação do frete, esclarece, mais uma vez, que a não tributação levada a efeito para a proibição legal do crédito do ICMS-Frete diz respeito à operação com mercadoria, à qual está vinculada ao serviço de transporte, e não ao serviço de transporte em si. Portanto, alegação que também não elide a acusação fiscal;

Destacar, ainda, que o § 3º do art. 37 da Lei Estadual n. 7.014/96, que estabelece que se uma mercadoria é isenta, não necessariamente a prestação de serviço de transporte deva ser isenta,

Quanto à não cumulatividade do imposto, bem como que as prestações de serviços de transporte e as operações com mercadorias não se confundem, não sendo atreladas, baseado na própria Lei Complementar 87/96, seu art. 20, § 1º, estabelece a mesma regra ora utilizada como enquadramento da infração imputada no auto de infração. Art. 20, § 1º, da Lei Complementar 87/96:

“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.” (Grifo nosso);*

Ou seja, percebe-se claramente da leitura do dispositivo legal, que o mesmo que garante a não cumulatividade do imposto nas operações da cadeia de comercialização, estabelece exceção à regra em seu parágrafo primeiro. Ainda nas questões de Mérito da autuação, em que alega a interdependência entre os impostos (da mercadoria e do frete), entendemos que a interdependência existe, de fato, tanto que a proibição legal é real, pois do contrário os Estados teriam que assumir o ônus do crédito decorrente de prestações vinculadas à operações com mercadorias não-tributadas. Ademais, caso a Bahia ou qualquer Estado de origem de remessa de derivados de petróleo tivesse que suportar o ônus tributário/financeiro do ora glosado crédito, teria considerável prejuízo, haja vista que os combustíveis que são destinados a outras unidades da Federação, como já demonstrado, possuem tributação **no Destino**, conforme preceito Constitucional.

Transcreve julgados deste Conselho sobre o tema e, tendo em vista que a empresa não trouxe elementos suficientes para elidir a acusação fiscal, reforça a procedência da autuação.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Octávio da Veiga Alves, OAB/SP nº 356.510, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

De início destaco que ao iniciar a peça defensiva o sujeito passivo suscitou a nulidade do lançamento, sem a apresentação dos seus motivos, pois, todas as questões levantadas se relacionam ao mérito e serão posteriormente enfrentadas. Entretanto, observo que a acusação está posta de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A irregularidade apurada está devidamente demonstrada no levantamento fiscal fls.10/50, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se.

Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos, em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere a utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportador autônomo, nos meses de junho de 2022, janeiro, fevereiro e maio de 2023.

De acordo com informações complementares trata-se de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, relativo às operações interestaduais imunes, conforme art. 155, X, alínea “b” da Constituição Federal, com derivados de petróleo (óleo diesel e gasolina).

Na apresentação da defesa o contribuinte afirma ser incorreta a interpretação da fiscalização, no sentido de que a possibilidade do ICMS-Frete estaria condicionada às peculiaridades da tributação incidente sobre a mercadoria transportada (ICMS-Mercadoria afetando o ICMS-Frete).

Externa o entendimento de que é necessário dissociar o ICMS-Frete (operação de circulação), do ICMS Frete (prestação de serviço), pois as regras tributárias intrínsecas à mercadoria não afetam a tributação do serviço contrato (frete), cujo ônus financeiro foi arcado pela Impugnante.

Assim, ainda que a prestação de serviço de transporte se confunda com a circulação da mercadoria em si, a suposta imunidade da operação não afasta totalmente a exigência do tributo, pois o óleo diesel e gasolina são produtos tributados por substituição tributária, e todo o imposto recolhido deve ser direcionado ao Estado da Federação em que foi consumido – regra constitucional da tributação no destino (art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88).

O Autuante, por seu turno, ressaltou que diferente do alegado pelo Impugnante, a legislação indicada no Auto de Infração estabelece a vinculação do serviço de transporte com a operação de

circulação da mercadoria, e no caso dos Autos trata-se de Operação Interestadual com gasolina e óleo diesel, e a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional estabelecido no art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88.

Disse que se trata da operação normal, em que o ICMS é imune na operação interestadual, enquanto a Substituição Tributária que se refere às operações seguintes, tributadas no destino no caso de derivados de petróleo. Sobre as etapas posteriores não se discute na presente lide. O presente auto de infração, diz respeito apenas à operação que destina derivados de petróleo a outro Estado, que a Constituição Federal estabelece a não incidência do ICMS, e não às operações subsequentes, como suscitado pela impugnante.

Sobre a matéria, observo que o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, as quais são imunes, não é cabível, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independentemente da cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando o Erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

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

Por oportuno, peço vênica para reproduzir trecho, do voto do ilustre Relator Fernando Brito de Araújo, através do Acórdão nº CJF Nº 0240-12/23-VD, ao apreciar questão similar a ora analisada, com o qual me alinho:

ACÓRDÃO CJF Nº 0240-12/23-VD

“(…)

No mérito, verifica-se 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 caso, como visto, é notório o fato de que o ICMS sobre o frete, objeto da exação fiscal, diz respeito à prestação de serviço específico àquelas operações interestaduais de transferências e vendas de lubrificantes, sendo indubitável que tais operações interestaduais, por determinação constitucional, são amparadas por imunidade, ou seja, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, “b” da Constituição Federal, não incidirá ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos/gasosos dele derivados, e energia elétrica. Portanto, tal operação não se confunde com as operações subsequentes, as quais foram submetidas 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.

Saliente-se 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.

*Portanto, entende-se por preço CIF aquele em que estejam incluídas no preço da mercadoria as despesas de frete e seguro, eis que o acordado é a entrega da mercadoria no estabelecimento do adquirente. Nesta hipótese, sob cláusula CIF, o frete necessariamente **estará incluído no preço da mercadoria, constando da base de cálculo da operação ou como despesas acessórias debitadas ao adquirente.***

Em consequência, na cláusula CIF, o remetente, ao tributar o frete juntamente com a mercadoria, oferece ao sujeito ativo tributante o ICMS sobre o valor do frete e, simultaneamente, esse mesmo valor do frete é

oferecido à tributação pelo prestador de serviço, ao emitir o Conhecimento de Transporte de Carga.

Assim, diante desta **duplicidade** de incidência sobre a mesma prestação de serviço de transporte, o remetente faz jus ao crédito fiscal destacado no CTRC, sob cláusula CIF, de forma a evitar o bis in idem.

Porém, tal compensação/ressarcimento só é permitido no caso da operação com cláusula CIF, o que vale dizer: “Frete incluído no preço da mercadoria”, cuja base de cálculo sujeita-se à tributação do ICMS, e coexiste no “Conhecimento de Transporte emitido na forma regulamentar, com destaque do ICMS”, pois, **caso não compusesse da base de cálculo da mercadoria (CIF), o remetente assim procedendo, estaria simplesmente anulando o débito do imposto devido na prestação interestadual de serviço de transporte**, não resultando em aferição pelo ente tributante da receita do ICMS que tem direito sobre o frete, haja vista a prestação interestadual de serviço de transporte ter iniciado no Estado da Bahia.

Contudo, válido registrar que nas **operações de vendas**, tanto sob cláusula CIF como FOB, **o contribuinte adquirente** da mercadoria, o qual irá dar continuidade à operação comercial até o consumidor final, **é que tem direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o frete**, pois ele é quem **arcou com o ônus** do frete, cujo custo deve compor o preço final do produto e, como tal, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, ao adquirente é que cabe o direito de deduzir o crédito da prestação de transporte do débito da operação subsequente, como previsto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, a seguir transcrito:

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

[...]

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Tal regra é clara ao consignar o direito à compensação do ICMS com o montante cobrado nas operações ou prestações de serviços **anteriores**. Logo, em consequência, no caso específico, com o ICMS sobre o frete decorrentes das aquisições de insumos, tanto CIF (constante na base de cálculo da operação de aquisição dos insumos) ou FOB (constante no CTRC emitido pelo prestador de serviço de transporte).

Porém, nunca o remetente terá o direito a se creditar do ICMS sobre o frete nas operações de vendas, eis que, como dito, **o contribuinte adquirente da mercadoria, o qual dará continuidade à operação comercial até o consumidor final, é que tem direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o frete**, assim como dos insumos, pois ele é quem arcou com o ônus do frete, em respeito ao princípio não cumulatividade do ICMS.

Assim, na cláusula CIF, quando o frete **compõe simultaneamente na base de cálculo da mercadoria e no conhecimento de transporte**, cabe apenas ao remetente o direito a compensação/ressarcimento do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, **o qual foi tributado em duplicidade**. Porém, jamais o direito ao crédito do ICMS sobre o frete, pois este sempre será do contribuinte adquirente para dedução do débito subsequente na operação posterior da mercadoria, cujo o ICMS é atrelado (não cumulatividade do ICMS).

Porém, na situação sob análise, por se tratar de operações interestaduais de transferências e vendas de lubrificantes, mercadorias amparadas por imunidade Constitucional nestas operações interestaduais, inexistente a alegada duplicidade da tributação sobre a prestação de frete, porém única tributação, ocorrida via CT-e, cujo imposto pertence ao ente tributário cuja prestação de serviço iniciou e o crédito do ICMS correspondente ao destinatário, cujo ônus suportou e por respeito ao princípio da não cumulatividade.

A alegação recursal de que no ICMS-ST considera-se o valor aproximado de todo custo agregado na cadeia econômica, razão para o recorrente ter direito a manter o crédito do ICMS sobre o frete, não se coaduna com a verdade tributária, pois, como visto, nesta operação interestadual de lubrificantes não incide imposto e conseqüente inexistente duplicidade de tributação, fato este relevado quando dos cálculos do custo agregado para efeito da consideração do valor aproximado de venda aos consumidores finais, como também, toda a carga tributária é suportada pelo adquirente, de cujo imposto foi retido na origem e, nesta condição, lhe caberia eventual crédito do ICMS sobre frete, caso a prestação de serviço tivesse ocorrido sob cláusula FOB.

Ademais, como dito na Decisão recorrida, descabe a alegação recursal de ter sido antes a operação tributada pelo regime de substituição tributária, pois as operações subsequentes, a princípio, ocorreriam no Estado da Bahia, entretanto, decorrente de fato superveniente, efetivamente, ocorreram em outro ente federado, sendo, certamente, observado as regras para nova substituição tributária a favor do Estado consumidor e compensação do valor retido ao Estado da Bahia. Em consequência, tais recolhimentos 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.

*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, cuja ementa transcrevo:*

CÂMARA SUPERIOR

ACÓRDÃO CS Nº 0220-21/02

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. (...) b) SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. Cabe ao Estado de destino arcar com o valor do crédito do destinatário. Inaplicáveis as imputações descritas nas regras dos arts. 94 e 95 do RICMS/BA. Decisão modificada. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime

*Ressalve-se que, por se tratar de prestação interestadual de serviço transporte, a mesma é tributada, cujo ente tributante é o Estado da Bahia. E, se houver o crédito fiscal ao tomador do serviço sob cláusula CIF, anulando o débito do tributo pago pelo prestador de serviço ou pelo seu substituto tributário, tal prestação de serviço interestadual ficará sem qualquer tributação, como se fosse prestação de serviço de transporte interna, cuja Lei nº 8.534/02, com efeitos a partir de 01/01/03, determina no seu art. 12 a dispensa do pagamento do ICMS incidente nas **prestações internas** de serviços de transporte de carga, hipótese legal que não se coaduna à operação interestadual, esta tributada.*

Portanto, o mecanismo técnico fisco-contábil para que haja a utilização do crédito fiscal incidente sobre a prestação de serviço de transporte pelo remetente é de que na base de cálculo do ICMS da operação relativa à mercadoria esteja incluso o valor do frete e simultaneamente no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) também haja incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte, cujo “ônus” do transporte foi do remetente (CIF), ensejando, assim, duplicidade do ICMS na mesma operação de prestação de serviço, ou seja, um débito do ICMS sobre o frete na base de cálculo da mercadoria e outro débito no CTRC. Nesta condição, para se anular a duplicidade do débito do ICMS sobre o frete é facultado ao remetente, sob operação CIF, o crédito do ICMS destacado no CTRC.

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.

Logo, em razão de tal inteligência, há de subsistir a exigência fiscal, consoante pacificado entendimento do CONSEF, como também diante das considerações postas na Decisão recorrida, a seguir transcritas:

(...)

Diante de tais considerações, mantém-se a Decisão recorrida pela subsistência da infração.

Por fim, quanto a alegação de que a multa de 60% é confiscatória, falece competência a este Colegiado a sua análise, conforme previsto no art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.”

Dessa forma, tendo a empresa autuada remetido mercadorias em operações interestaduais de derivados de petróleo (óleo diesel e gasolina), imune, são indevidos 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 decisão contida no RE nº 883.821/DF, julgado em 04 de dezembro de 2008, trazido pela impugnante, esclareço que a mesma não pode ser aplicada ao caso presente, vez que se trata de situação diversa da que ora se analisa a saber: ausência de comprovação documental da materialidade do direito ao crédito do ICMS (ausência da primeira via do CTRC).

Já no RE 931.727/RS também mencionado pela autuada, diz respeito a: **“SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO**

FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA.” Também situação diversa da ora aqui discutida.

Portanto, 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, quanto ao uso indevido 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 n. 0316320-73.2019.8.05.0001, tendo como Relator o Desembargador José Alfredo Cerqueira cuja Ementa e trechos da decisão que a seguir transcrevo:

“APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. OPERAÇÃO DE VENDA DE COMBUSTÍVEIS A OUTRO ESTADO. NÃO INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS A OUTRO ESTADO. INCIDÊNCIA. CRÉDITO PARA POSTERIOR COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE USO NO PRÓPRIO ESTADO REMETENTE. PRERROGATIVA DO CONTRIBUINTE DE OPERAÇÃO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE DE DÚPLICE UTILIZAÇÃO DO MESMO CRÉDITO. DESCONTO PRESUMIDO. CONVÊNIO. CONDICIONANTES. REGISTRO EM LIVRO CONTÁBIL. PRESUNÇÃO DE REGULARIDADE. PROIBIÇÃO DE AUTUAÇÃO QUE PRESUME A ILEGALIDADE DO CONTRIBUINTE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA DO RESPONSÁVEL POR SUBSTITUIÇÃO. SENTENÇA REFORMADA EM PARTE. PROVIMENTO PARCIAL.

2. Embora não incida ICMS na operação de venda de combustíveis a outro Estado, incide ICMS sobre a prestação do serviço de transporte que leva a mercadoria até a outra unidade da federação, tributo este que é arrecadado pelo estado de origem do frete. Nestes casos, somente os contribuintes das operações subsequentes que ocorrerão no outro Estado poderão compensar futuro pagamento de ICMS a outro Estado com o ICMS recolhido à Bahia sobre a prestação antecedente do serviço de transporte de saída deste Estado. 3. Não se discute a literalidade do art. 155, § 2º, II, b, da CF/88, pois o crédito do ICMS recolhido na prestação do serviço de transporte interestadual de saída não está sendo anulado. Apenas se diz que este crédito não pode ser aproveitado pelo remetente da mercadoria para compensação com ICMS de outras operações ou prestações a serem feitas na Bahia envolvendo produtos diversos, tampouco se pode cogitar que um só frete, que recolheu ICMS à Bahia, gere dois créditos e possa ser compensado em duplicidade, uma vez na Bahia (em operações ou prestações que envolvam outra mercadorias) e outra vez no Estado de destino (em operações ou prestações subsequentes que envolva a mesma mercadoria).”

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0020/23-4**, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 8.763.077,64**, 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 maio de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR