

A.I. Nº - 206960.0029/21-0  
AUTUADO - VIBRA ENERGIA S.A.  
AUTUANTES - MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES e JUAREZ ANDRADE CARVALHO  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/02/2023

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0001-02/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETE DE MERCADORIA COM SAÍDAS/VENDAS INTERESTADUAIS NÃO TRIBUTADAS. É indevido o crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal vinculado a operações com mercadorias cujas saídas subsequentes não são tributadas. Comprovado nos autos que os créditos glosados se referem ao ICMS destacado em CT-es que acobertaram operações de prestação de serviço de transporte associadas às operações com mercadorias que gozam de imunidade tributária. Saídas de óleo diesel e gasolina para outras unidades da Federação. Afastada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 24/11/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 6.579.695,76, acrescido de multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, 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 saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, para fatos apurados em dezembro de 2016 a dezembro de 2020.

Os autuantes informaram que a infração decorreu da “*Utilização indevido de Crédito Fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências interestaduais de combustíveis. (Mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional cujo imposto é recolhido através do regime da Substituição Tributária). Autuada transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados, Diesel, Óleo combustível e Gasolina, se creditando dos CT-es*”.

Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 224 a 229, frente e verso, onde inicialmente demonstrou ser tempestiva a defesa e seguindo, ao descrever os fatos, conta que o Auto de Infração, impugnado, constituiu supostos créditos tributários originados de ICMS em razão de suposta utilização indevida de crédito fiscal do imposto incidente sobre o frete das mercadorias em saídas isentas e não tributadas.

Reproduz a infração e o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, dispositivo indicado pelos autuantes como infringido e aduz que, a autuação é improcedente, haja vista que o creditamento do ICMS é regular.

Justifica que a regularidade do creditamento reside no fato de ter arcado com os custos dos serviços de transporte interestadual adquiridos no período de dezembro de 2016 a dezembro de 2020, recolhendo integralmente o ICMS incidente nas operações autuadas sob o CFOP 2.353.

Explica que o fato ocorreu porque, enquanto tomadora dos serviços de transporte interestadual, é obrigada a reter e recolher o tributo estadual incidente sobre esse tipo de operação e assim, diante da regularidade do creditamento, uma vez que recolheu integralmente o ICMS sobre os serviços de transporte interestadual, o Auto de Infração deve ser julgado inteiramente improcedente.

Ao tratar do mérito, afirma que a autuação apontou suposto creditamento indevido de ICMS incidente sobre operações que envolvem diesel, óleo combustível e gasolina sujeitas ao regime de substituição tributária. Entretanto, essa tributação se restringe ao ICMS-ST incidente sobre as operações de circulação de mercadoria, que em nada se confunde com as operações de prestação de serviços de transporte autuadas.

Argumenta que sendo os serviços de transporte interestaduais autuados, não beneficiados por qualquer imunidade ou isenção, enquanto tomadora de tais serviços, recolheu o ICMS incidente sobre tais operações, motivo pelo qual, entende que o seu creditamento é devido.

Esclarece a distinção entre a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte intermunicipal/interestadual, vez que são hipóteses de incidência distintas do ICMS na operação de circulação de mercadorias, figura como alienante e na prestação de serviço de transporte interestadual, hipótese dos autos, como tomadora do serviço.

Ensina, 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.

Ressalta 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.

Justifica 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.

Complementa 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. 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.

Plota figura dos Conhecimentos de Transporte - CT-e números: 011.433, 011.718 e 013.922, anexos no Doc.03, para demonstrar o destaque do ICMS normal incidente sobre a prestação de transporte interestadual e ressalta que da análise das imagens e do Doc.03, é 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.

Aduz que os créditos de ICMS, indevidamente estornados pela Administração Tributária se referem ao tributo incidente sobre as operações de frete da venda de diesel, óleo combustível e gasolina, 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.

Acrescenta que junta aos autos também o Livro de Registro de Entradas - período de janeira a dezembro de 2018 - Doc. 04, em que constam as informações fiscais prestadas durante o período objeto da autuação.

Conclui que diante dos fatos narrados e da documentação juntada aos autos, por meio dos quais diz ter comprovado ter suportado o ônus do ICMS incidente sobre as operações de prestação de transporte interestadual, não há razão para se exigir o estorno dos créditos de ICMS sobre frete tomados.

Argui que nesse sentido é a norma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, transcrita 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.

Ressalta 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. A outra é a contratação, pela autuada, da prestação de serviços de transporte das mercadorias.

Aponta 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.

Apresenta 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.

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

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

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

Conclui que diante da evidente legalidade do creditamento de ICMS em decorrência do seu recolhimento, enquanto tomadora 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

Sob o título “*DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA TÉCNICA CONTÁBIL*”, diz 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, requer a realização de perícia técnico-contábil, nos termos dos artigos 137, inc. I, alínea “a” e 145 do RPAF/1999.

Justifica o pedido pela 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 pela autuada.

Relaciona os quesitos necessários à elucidação dos fatos e indica os seus assistentes técnicos que deverão acompanhar os trabalhos da requerida perícia, de forma que o perito especializado designado, analise pormenorizadamente os documentos contábeis da empresa e reconheça que o creditamento é devido.

Quanto ao item “*DA DELIMITAÇÃO DE ÍNDICES DE CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS MORATÓRIOS COM BASE NA VARIAÇÃO DA TAXA SELIC. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 102, § 2º, II DA LEI ESTADUAL Nº 3.956/1981*”, transcreve o art. 102, § 2º, inc. II da Lei nº 3.956/1981 - Código Tributário do Estado da Bahia, e sinaliza que a Corte Suprema, no julgamento do ARE nº 1.216.078/SP, sob o rito da Repercussão Geral, definiu que os Estados-membros e Distrito Federal podem exercer sua competência suplementar relativa a Direito Financeiro, desde que respeitados os limites estabelecidos pela legislação federal, em consonância com o art. 24, § 4º da Constituição Federal.

Portanto, na remota hipótese de manutenção do lançamento, o que admite apenas para argumentar, aduz que os índices de correção monetária e juros moratórios não podem ser cumulados e devem se submeter ao limite definido pela Suprema Corte.

Aponta que seguindo essa linha, o STF fixou a tese de que os entes federativos podem estabelecer índices de correção monetária e juros de mora, limitando-se, contudo, à taxa SELIC, que corresponde ao índice fixado pela União para os mesmos fins e reproduz a ementa do julgado com base no qual foi fixada a tese - Recurso Extraordinário com Agravo nº 1216078/SP

Salienta que os tributos federais adimplidos após o vencimento são acrescidos de correção monetária e juros de mora, ambos consolidados em um único fator, denominado de taxa SELIC e destaca a ementa extraída da ADI 442-SP, julgada em controle concentrado de constitucionalidade pelo STF, na qual se reconhece a inconstitucionalidade de dispositivo legal que fixa fator de correção superior ao utilizado pela União.

Conclui que a taxa SELIC, se revela insuscetível de ser cumulada com qualquer outro índice, seja ele juros ou correção monetária, uma vez que já estão embutidos em sua formação, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.537.922/DF, ementa copiada.

Finaliza que diante da jurisprudência consolidada do STF e STJ, entende que os índices de atualização instituídos por outros entes federativos não podem exceder juntos à variação da taxa SELIC.

Aponta que no presente caso, na remota hipótese de manutenção do Auto de Infração, deve ser afastado o art. 102, § 2º, inc. II da Lei nº 3.956/1981, por evidente contrariedade ao entendimento consolidado dos Tribunais Superiores e inconstitucionalidade.

Ao tratar “*DA ABUSIVIDADE DA MULTA*”, pondera que caso seja mantida a cobrança, o que não espera, requer a exclusão da multa imputada, no percentual de sessenta por cento.

Explica que a infração tributária pode dar causa somente a penas pecuniárias, não pode gerar confisco ou perda de bens. Em sendo a multa excessiva, a ponto de ultrapassar o limite do que se espera ser necessário para desestimular ações ilícitas e punir os infratores, apresenta-se ela, na verdade, como forma de burla indireta do princípio constitucional de proibição ao confisco.

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

Afirma que mantendo a multa desproporcional, torna-se nítido seu caráter confiscatório, assim, requer que a impugnação seja acolhida também para excluir a multa cobrada, ou ao menos reduzi-la ao percentual de até vinte por cento do débito.

Pleiteia o recebimento da impugnação, no efeito suspensivo, para que seja:

- a) Realizada a 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) Julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, tendo em vista a regularidade dos creditamentos efetuados nas operações;
- c) Subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção do Auto, requer: *(I)* 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; e *(II)* o afastamento da aplicação do art. 102, § 2º, inc. II da Lei nº 3.956/1981, que prevê a aplicação de índices que, juntos, superam a taxa SELIC, em evidente contrariedade ao entendimento consolidado dos Tribunais Superiores e inconstitucionalidade.

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

Os autuantes ao prestarem a informação fiscal, fls. 235 a 246, transcreveram a infração, as razões da defesa e quanto ao item 1, dizem que a Lei nº 7.014/1996, é muita clara, não deixando qualquer dúvida de que os créditos de ICMS sobre as prestações de transporte são indevidos, conforme prevê o art. 29, § 4º, inc. II da citada lei c/com o art. 310, inc. II do RICMS/2012, reproduzidos.

Asseguram que não há como prosperar a alegação da autuada, de que os créditos são devidos, pois, os dispositivos citados e transcritos, claramente determinam a vedação do “*crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita*” e concluem ser esta a razão pela qual é improcedente a alegação da autuada.

Em relação ao item 2 afirmam que as argumentações de mérito da autuada de que “*os créditos de ICMS que foram indevidamente estornados pela Administração Tributária se referem ao tributo incidente sobre as operações de frete da venda de diesel, óleo combustível e gasolina - 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 autuação*”, são ineficazes e não tem como prosperar, pois, não encontra guarida no texto legal vigente.

Justificam que por esta razão, é pacífico o entendimento no Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF, de que é vedada a utilização de crédito de ICMS incidente sobre prestações de serviços de transporte que não estejam vinculadas a operações subsequentes de comercialização tributadas.

Apontam que a legislação regulamentar baiana acompanha esta regra conforme se verifica no art. 290 do RICMS/2012, copiado.

Ressaltam que esta matéria já foi objeto de julgamento 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.

Citam outros Acórdãos do CONSEF, entre tantos, das Juntas de Julgamento Fiscal e das Câmaras de Julgamento Fiscal, todos com julgamentos procedentes sobre a matéria: 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.

Finaliza, por restar a certeza de que as alegações da autuada são improcedentes, diante dos inúmeros julgamentos procedentes do CONSEF sobre a matéria.

Ao abordarem o item 3, onde a autuada requer a extinção da multa de 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, assim como o afastamento da aplicação do art. 102, § 2º, inc. II do COTEB, se eximem de comentar por se tratar de matérias, cujas competências para análise e parecer são exclusivamente da Procuradoria Fiscal – PROFIS e do Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Concluem, diante das razões expostas, pela ratificação de toda a ação fiscal, e pedem ao Egrégio Conselho, que seja o Auto de Infração julgado procedente.

Participou da sessão de julgamento a representante da autuada a Dra. Juliana Goncalves Amaral OAB/SP 349.965, que em sustentação oral fez as seguintes observações:

- 1- Lembrou o motivo da autuação – creditamento indevido do ICMS sobre operações de transporte de combustíveis;
- 2- Reafirmou que a empresa recolheu integralmente o ICMS sobre o frete, portanto, arcou com este recolhimento;
- 3- Lembrou serem as operações de venda de combustíveis e o seu transporte, distintas, inclusive com recolhimento dos impostos distintos, um ICMS-ST sobre as mercadorias e o outro sobre o frete;
- 4- Reafirmou a independência das operações, portanto, com naturezas distintas.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma infração tempestivamente impugnada, que acusa o contribuinte de utilização de crédito indevido decorrente das prestações de serviços de transporte em operações interestaduais, na condição de remetente ou destinatário de mercadorias imunes, conforme previsão constitucional.

Inicialmente registro, de acordo com o informado pelos autuantes, todos os dados e insumos que serviram para o desenvolvimento dos roteiros de auditoria que resultaram no levantamento fiscal, foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, que se constitui em um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos Fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, através de arquivo eletrônico, assinado digitalmente e transmitido pelo próprio contribuinte ao ambiente SPED. Portanto, dados de operações mercantis com repercussão tributária realizadas e registradas pelo contribuinte, de seu pleno conhecimento.

Constatou que os demonstrativos analíticos anexados aos autos, na forma impressa, fls. 12 a 216 e gravados em arquivo eletrônico, planilha Excel no disco de armazenamento de dados – CD, fl. 217, foram elaborados de forma clara, objetiva e consistente, contendo todos os elementos e dados necessários à perfeita cognição da infração e do *quantum* apurado de crédito indevidamente apropriado.

Nota que foram listados Conhecimentos de Transportes Eletrônicos – CT-e, relativos a operações interestaduais de transporte de óleo diesel e gasolina, estando estes documentos associados às correspondentes operações de transporte destas mercadorias, fato que permitiu identificar com segurança que a operação correspondente ao serviço de frete, a exemplo do CT-e nº 012.379, emitido em 05/04/2017 pela empresa Transportadora Presidente Ltda., CNPJ nº 03.005.559/0003-64, correspondente ao transporte de Óleo Diesel BS10, com o CFOP 2.353 - aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial, procedente da filial baiana da autuada, destinados a filial estabelecida em Sergipe, ou seja, foram relacionadas operações relativas a prestação de serviços de transporte interestadual de operação de transferência interestadual de combustível.

A autuada exerce a atividade econômica principal de CNAE-fiscal 4681-8/01 - comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo, exceto lubrificantes, não realizado por transportador retalhista (T.R.R.), inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município baiano de São Francisco do Conde.

O contribuinte foi cientificado do início da ação fiscal em 06/12/2021, através do Termo de Intimação, fl. 10 e da lavratura no Auto de Infração, via Correios, em 09/12/2021, fls. 220 e 221, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos gravados em arquivos eletrônicos.

Por tudo quanto verificado, constato que lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Indefiro o pedido de a diligência para perícia técnico-contábil, nos termos que foi requerida pela autuada, com base no art. 147, inc. II, alínea “b” do RPAF/99, por considerá-la desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, a acusação diz respeito utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente da prestação do serviço de transporte apropriado pela autuada, na condição de tomadora dos serviços de frete.

Conforme explicado pelos autuantes, trata-se de crédito indevido em razão de ser proveniente das prestações de serviços de transporte de combustíveis (óleo diesel e gasolina), em operações interestaduais que gozam de imunidade tributária do ICMS, prevista no art. 155, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal.

A defesa alegou ser incorreta a glosa dos créditos apropriados, decorrente dos serviços de transportes interestaduais, sob os seguintes argumentos:

- (i) O creditamento do ICMS sobre o frete decorrente do transporte de óleo diesel, óleo combustível e gasolina, que o Fisco entende estarem sujeitas ao regime de substituição tributária, se restringe às operações de circulação da mercadoria, que não se confundem com as operações de prestação de serviços de transporte, ou seja, “*O creditamento não ocorre em razão das operações de circulação dos combustíveis, mas, sim, em razão da prestação do serviço de transporte interestadual, do qual é tomadora*”;
- (ii) Diz comprovar que suportou o ônus do ICMS incidente sobre as operações de prestação de transporte interestadual;
- (iii) São distintas as operações: uma é a circulação 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 decorre da contratação dos serviços de transporte destas mercadorias;

- (iv) O regime de substituição tributária do ICMS não atinge as prestações de serviços de transporte atreladas à circulação dos combustíveis, embora os custos com os serviços de transporte componham o PMPF, base de cálculo do ICMS-ST, incidente sobre as operações de circulação de mercadoria;
- (v) O PMPF é a média ponderada dos preços finais praticados pelo estado em um determinado período, sendo 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 considerado 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 sobre o frete.

Os autuantes na sua informação fiscal, mantiveram a autuação e consideraram que as alegações da defesa não devem prosperar, pois o art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com o art. 310, inc. II do RICMS/2012, determinam a vedação do “*crédito do relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita*”.

No caso em lide, é exigido imposto decorrente da utilização indevida de crédito fiscal, relativo ao serviço de frete prestado no transporte decorrente das vendas de combustíveis para fora do estado, onde a autuada é o contratante do serviço de transporte.

A autuação, apesar de exigir o estorno de crédito fiscal decorrente do serviço de frete prestado no transporte de mercadorias, no caso, combustíveis, a defesa, em sua tese, vincula o seu direito ao crédito fiscal exatamente ao peculiar sistema de tributação do ICMS sobre os combustíveis, razão pela qual, é imprescindível tratar da matéria.

A tributação dos combustíveis nos estados e no Distrito Federal é regida pela sistemática de substituição tributária do ICMS, onde a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços de transporte é atribuída a outro contribuinte de forma antecipada, cuja função desse substituto tributário na cadeia de comercialização dos combustíveis consiste em (*I*) reter e antecipar o ICMS devido; e (*II*) efetuar o repasse do tributo aos respectivos Estados onde ocorrer o consumo da mercadoria.

Relacionados à comercialização dos combustíveis, passível da incidência do ICMS, ocorre a prestação de serviço de transporte, também fato gerador do ICMS, contudo, com base de cálculo distinta, sendo nesse caso, assegurado crédito fiscal no valor do ICMS devido àquele contribuinte para o qual o serviço foi prestado, ou seja, o tomador do serviço de transporte, desde que relacionada com operações ou prestações regulares e tributadas.

É cediço que a imunidade do ICMS aplicável às operações interestaduais com combustíveis não é um comando que teria o propósito de desonerar os combustíveis e lubrificantes do imposto. Trata-se uma técnica de tributação que oferece a tributação integral do ICMS ao estado e ao Distrito Federal onde serão consumidos os combustíveis, conforme o já conhecido princípio do destino.

Referente ao ICMS, a Constituição Federal no seu art. 155, inc. II, prevê a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, operações de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Exercendo a competência constitucional, a Lei Complementar nº 87/1996, define que o ICMS incide em duas hipóteses distintas: uma sobre a circulação das mercadorias e outra sobre o serviço de transporte. Na primeira hipótese a incidência é definida como a “*saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”, e a segunda é “*início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza*”.

A Constituição ainda prevê, no seu art. 155, inc. X, alínea “b” que o ICMS não incidirá “sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica”.

O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, assentou que:

*“TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 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 constitucionalidade 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”.*

Ou seja, o comando constitucional não reflete um benefício fiscal de ICMS aos consumidores finais, mas, trata-se de uma garantia de que a integralidade do imposto sobre os combustíveis será destinada ao Estado ou Distrito Federal de consumo dos combustíveis, ou seja, o local de consumo dos combustíveis que deve ficar com toda a arrecadação do ICMS. Ou seja, a operação não deixa de ser tributada, apenas o sujeito ativo responsável pelo recolhimento do imposto é que é alterado.

Portanto, considerar as operações interestaduais com combustíveis imunes, isentas, ou não tributadas é equivocada em razão da sistemática da substituição tributária, prevista no Convênio ICMS 110/2007, uma vez que o ICMS é tributado sobre os combustíveis, recolhido na primeira operação realizada pela refinaria de petróleo ou pelo importador.

Assim, as saídas decorrentes de operações intermediárias realizadas pelas distribuidoras não geram débito de ICMS na operação em si, exceto no caso de operação interestadual realizada pela distribuidora com diferença de imposto a recolher, com base no Convênio ICMS 110/07, posto que o imposto já fora retido na sistemática da substituição tributária.

O ICMS é recolhido pela refinaria com base no regime de substituição tributária levando em conta todos os custos agregados para mensuração do preço final do produto disponibilizado ao consumidor, dentre eles a produção, distribuição, tributos, fretes, seguros, que compõem o PMPF, base de cálculo do ICMS-ST.

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 óbvio, 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:

*“Ressalte-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”.*

Dessa forma, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, o art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96, veda o crédito relativo à mercadoria ou à prestação de serviço de transporte a ela feita, quando a operação de saída subsequente não for tributada, ou estiver isenta do imposto:

*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 (...).*

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

Portanto, a autuada na condição de remetente de mercadoria sem incidência do ICMS, não tem o direito de se creditar do imposto sobre o serviço de transporte nas operações interestaduais.

Assim, é incontestável que o aproveitamento dos créditos de ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte – CT-e, que acobertaram as prestações de serviços de transportes correlatos a operações interestaduais com mercadorias sem incidência do ICMS é totalmente vedada, assim sendo, inadmissível.

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.

A conclusão não pode ser outra senão que é incontestável o acerto da fiscalização ao glosar os créditos apropriados pela autuada decorrente das operações arroladas, de forma que não pode prevalecer o argumento defensivo de que se o serviço de frete é tributado normalmente, independe da relação com operação tributada ou não.

Em relação ao pedido para o afastamento da aplicação do art. 102, § 2º, inc. II da Lei nº 3.956/1981 - COTEB, que prevê a aplicação de índices que juntos, superam a Taxa SELIC, em evidente contrariedade ao entendimento consolidado dos Tribunais Superiores e flagrante inconstitucionalidade, saliento que não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade de norma vigente, assim como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme previsto no art. 167, incisos I e III do RPAF/99.

Quanto a alegação de que a multa sugerida de 60% do valor do imposto configura evidente desrespeito aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, lembro que que a penalidade é a legalmente prevista para a irregularidade apurada, portanto, deixo de manifestar pelos argumentos acima expostos.

Por fim, registro ser esse o entendimento do 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.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0029/21-0**, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.579.695,76**, 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, 23 de janeiro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR