

A.I. Nº - 206960.0012/22-9  
AUTUADO - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.  
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTES  
ORIGEM - SAT / COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/03/2023

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0036-04/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 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-e 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. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 27/06/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 859.688,33, 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 nos anos de 2019, 2020 e 2021, conforme demonstrativo de fls. 10/51 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 52. Lançado ICMS no valor de R\$ 859.688,33, com enquadramento no artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96 e multa tipificada no art. 42, inciso VII, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Como informações complementares os agentes Fiscais Autuantes informam 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.”

Às fls. 55 a 76 dos autos, o Contribuinte Autuado apresenta sua defesa, na qual traz os seguintes esclarecimentos:

Diz ser uma sociedade com sede na Rua Francisco Eugênio nº 329, São Cristóvão, Rio de Janeiro/RJ, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.337.122/0001-27, com estabelecimento filial localizado na Rodovia Candeias Madre de Deus, km 4,1, s/n, São Francisco do Conde/BA, CEP 43.970-000, inscrito sob o CNPJ/MF nº 33.337.122/0071-30 e sob a Inscrição Estadual nº 009.010.316, vem, respeitosamente, por seus representantes legais (doc. 01), na forma prevista pelos artigo 123 e seguintes, do Decreto Estadual nº 7.629/1999, apresentar Impugnação ao auto de infração em epígrafe, pelas razões de fato e direito a seguir expostas:

**I. DO SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO DO ICMS REFERENTE AO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL**

Diz que foi autuada por ter supostamente utilizado crédito indevido de ICMS relacionado a

serviço de transporte interestadual ou intermunicipal.

Pontua, que, como se sabe, no exercício de sua atividade econômica, a Impugnante realiza a venda de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo para postos revendedores, grandes consumidores e transportadores revendedores retalhistas, situados no âmbito do Estado da Bahia (operações internas) e em outros Estados da Federação (operações interestaduais).

E, para fins de logística da distribuição de seus produtos e operacionalização das suas vendas/transferências para outros Estados da Federação, a Impugnante tem a necessidade de contratar serviços de transporte rodoviário de cargas.

Sendo assim, diz que, em decorrência da natureza das atividades comerciais praticadas pela Impugnante no exercício de seu objeto social, é a mesma contribuinte do ICMS, nos termos da legislação baiana.

É cediço que a Constituição Federal elegeu, através de seu artigo 155, inciso II, como fatos imponíveis à tributação pelo ICMS, (i) as operações de circulação de mercadorias e (ii) as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

Por sua vez, diz que o Estado da Bahia reproduziu em sua legislação interna tais disposições, conforme se verifica da dicção do artigo 1º, da Lei Estadual nº 7.014/1996, que descreve.

Registra, então, que o referido comando legal determina expressamente que a tributação recaí, de forma independente, tanto sobre as operações de circulação de mercadorias como sobre as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais, englobadas sob o manto único do ICMS, porém possuindo duas materialidades distintas de hipótese de incidência.

Nesse contexto, diz que, conforme será devidamente demonstrado nos próximos tópicos, a cobrança deve ser integralmente cancelada considerando a legalidade dos créditos lançados pela Impugnante.

### **I.1 Da autonomia entre a tributação das prestações de serviços de transporte e das operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais.**

De início, diz que há que se observar a evidente autonomia existente entre a tributação das prestações de serviços de transporte e as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais, com base na reles leitura do artigo 155, inciso II c/c § 2º, II, “a” e “b” da CF/88:

*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: (...)*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações OU prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (grifamos)*

Com efeito, registra que, pela simples análise do dispositivo constitucional em comento verifica-se a autonomia na tributação entre prestações de serviços de transporte e as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais. Ou seja, a existência de materialidades diversas da hipótese de incidência do ICMS.

Diz que, no caso destes autos, a autuação sofrida pela ora Impugnante se deve justamente por não ter a Fazenda Estadual da Bahia feito a devida distinção entre as operações de circulação de mercadorias das prestações de serviços de transporte, exatamente como a Carta Política o faz.

Consigna que se trata de pretensão em notório desacordo não apenas com a letra da Constituição, bem como a interpretação dada a mesma pela doutrina e pela jurisprudência!

Após destacar entendimento de estudiosos do direito, diz que, na jurisprudência, tais entendimentos são ratificados pela Suprema Corte (RE 212.637-3/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 17.09.1999) ao afirmar que “*são duas as materialidades da hipótese de incidência do ICMS: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações*” (grifamos).

Traz à tona a ementa do ACORDÃO CJF N° 0435-11/05, deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, que descreve.

Para em seguida dizer que resta evidente serem duas as materialidades da hipótese de incidência do ICMS: OPERAÇÕES e PRESTAÇÕES, ambas autônomas entre si, conforme endossado, inclusive, pela E. Suprema Corte.

Para melhor visualização quanto à autonomia existente entre as hipóteses de incidência em discussão, a Impugnante traz à colação esquema gráfico, à fl.62 do presente PAF, exemplificando o que representa a situação fática enfrentada nestes autos.

Ou seja, diz que, no caso do serviço de transporte, o crédito será o imposto incidente sobre a prestação do serviço e que se consome no momento da prestação do serviço.

Diz que, o ICMS relativo ao transporte, quando recolhido pelo remetente, poderá ser creditado uma vez que haverá um recolhimento em separado do ICMS relativo ao serviço de transporte prestado por terceiro, cujo recolhimento estará a cargo do remetente das mercadorias.

Em seguida diz que, por haver um recolhimento em separado do ICMS incidente sobre o serviço de frete, haverá direito ao crédito correspondente, posto que, conforme definição inserta no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, crédito é imposto “cobrado” nas operações ou prestações anteriores por este ou outro Estado.

Feitas essas considerações acerca da autonomia entre referidas materialidades da hipótese de incidência do ICMS, diz que não se ignora que, no que tange especificamente às operações de remessa interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, estas não sofrem incidência do ICMS na saída do Estado de origem. É o que prevê o art. 155, § 2º, X, b, da CF/88. *in verbis*:

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

*II - operações relativas à circulação de mercadorias (...);*

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

*X - não incidirá:*

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

Ou seja, trata-se de exceção à regra geral que rege a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais, onde o Estado de origem fica com a receita referente à operação interestadual (tributada à alíquota de 7% ou 12%, conforme o caso) e o Estado de destino, por sua vez, honra o crédito da operação interestadual e tributa somente a operação posterior, mediante aplicação da alíquota interna (em geral, 18%). Todavia, nas operações com derivado de petróleo, essa sistemática é alterada, sendo que o Estado de origem não tributa a operação de venda do combustível, cabendo ao Estado de destino fazê-lo, tributando-a integralmente pela alíquota interna.

Em outras palavras, diz que as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS, mas sim com a tributação integral no Estado de destino, não se exigindo, pois, o estorno do ICMS cobrado nas operações anteriores.

Consigna que tanto é verdadeira essa afirmação que para assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações relativas a derivados de petróleo destinadas a outros Estados, os próprios Estados celebraram o Convênio ICMS n° 110/07, cuja cláusula primeira estabelece a obrigação do remetente dos combustíveis, situado em outro Estado, de recolher para o Estado de destino todo o imposto incidente sobre as subsequentes operações com derivados de petróleo até

o consumidor final, inclusive sobre a operação interestadual própria realizada pelo substituto, *in verbis*:

*Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário.* (grifamos)

Dentro dessa sistemática, diz que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido tanto na operação de saída, como em todas as etapas subsequentes de comercialização dos combustíveis derivados de petróleo, é atribuída à Refinaria de Petróleo (Substituta Tributária); enquanto as distribuidoras de combustíveis, usinas sucroalcooleiras, e postos revendedores, ocupam a posição de substituídos tributários.

Frisa que, nas operações interestaduais de remessa de combustíveis derivados de petróleo, como é o caso de parte das operações objeto da presente defesa, o ICMS será devido ao Estado de destino, nos termos do art. 155, inciso XII, § 4º, inciso I, da CF/88 c/c art. 2º, § 1º, III, da Lei Complementar nº 87/96.

Consigna que não à toa, nos termos do Convênio ICMS nº 110/2007, a Impugnante informou, por meio dos relatórios do SCANC, as operações realizadas por ela, justamente para que a Refinaria pudesse realizar o repasse do ICMS devido ao Estado da Bahia.

Diz, portanto, que em hipótese alguma há que se falar em operações não-tributadas.

Registra que, conforme o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, o valor do frete contratado pelo remetente das mercadorias está incluído na base de cálculo do ICMS incidente sobre a subsequente operação interestadual de venda, o que reforça o direito da Impugnante à manutenção dos referidos créditos, a fim de anular os efeitos da tributação em cascata. Vale transcrever o dispositivo:

*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária será:*

*II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores do serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

Diz que o valor do imposto incidente sobre o frete contratado, caso não fosse aproveitado como crédito, além de desvirtuar o comando constitucional, comprometeria o custo da produção, aumentando o preço das mercadorias comercializadas, já que o montante do ICMS recolhido na prestação de transporte, seria novamente recolhido na subsequente operação de venda interestadual, acarretando assim um aumento indevido da carga tributária.

Pontua que é esse o entendimento deste E. Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF, bem como de diversos tribunais administrativos tributários de outras unidades da federação, que destaca algumas dessas ementas.

Após traçar outras considerações, diz que resta evidente que, se as materialidades da hipótese de incidência são autônomas (operações X prestações), não se sustenta juridicamente a exigência da anulação dos créditos de ICMS referentes às prestações de serviços de transporte contratados pela Impugnante, nos termos pretendidos pela d. Fiscalização estadual.

Superada esta questão, diz passar a analisar o princípio da não-cumulatividade do ICMS e seus reflexos.

## **II.2) Do direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS sobre frete e das hipóteses de limitação ao princípio da não-cumulatividade:**

De início, diz que vale lembrar que foi consagrado no texto constitucional, o princípio da não-

cumulatividade do ICMS, disposto no artigo 155, § 2º, inciso I, que destaca na peça de defesa.

Já no âmbito do Estado da Bahia, diz que o princípio da não-cumulatividade está previsto no artigo 28 da Lei Estadual nº 7.014/1996, que também destaca na peça de defesa.

Assim, registra que a não-cumulatividade do ICMS apresenta dois vieses: (1) **de princípio**, porque é caracterizada como norma fundamental, no sentido de compor ideias centrais de um sistema, que dão um sentido harmonioso e racional à sistemática de cálculo do imposto; (2) **de regime (“regra”)**, pois é a forma pela qual o imposto é calculado, por meio de encontro entre créditos e débitos em cada elo da cadeia de produção.

Neste contexto, diz que a plurifasia e a não-cumulatividade do ICMS têm o objetivo de prevenir a reiteração da incidência do mesmo tributo, o que pode ser obtido compensando-se créditos com débitos (método imposto-contra-imposto).

Em resumo, destaca que a não-cumulatividade possibilita que o imposto incida em todos os elos da cadeia de produção, impedindo a oneração desproporcional ou demasiada do imposto, permitindo, assim, a viabilidade da atividade econômica. Possibilita seja concretizado o valor de justiça tributária, pois impede que o mesmo imposto seja cobrado em cascata.

Diz que a análise dos dois vieses permite concluir que não se trata de um mero conceito principiológico sem qualquer aplicação prática, tampouco mero sistema de encontro de contas entre créditos e débitos. Ao contrário, trata-se de uma sistemática de cálculo e de cobrança do imposto composta de alta carga conceitual.

Após traçar várias outras considerações embasadas no texto constitucional, bem assim entendimentos de condecorados do direito, diz que não há dispositivo legal válido, competente e eficaz que impeça o aproveitamento dos créditos sobre os serviços de transporte tributados que a Impugnante contrata para suas operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, donde se conclui, em observância ao princípio constitucional da não-cumulatividade, ser legítimo o aproveitamento dos créditos relativos aos serviços de transporte contratados pela Impugnante.

## II. DO PEDIDO

Com base nas considerações acima expostas, a Impugnante requer o cancelamento integral do Auto de Infração nº 206960.0012/22-9, considerando todos os argumentos expostos na presente impugnação.

Os Autuantes desenvolvem Informação Fiscal às fls. 35/36 dos autos, onde, após descrever a imputação e, de forma resumida as razões de defesa, apresentam suas contrarrazões, que a seguir passo a descrever:

Dizem que a Impugnante em nenhum momento da sua Defesa, questiona o levantamento quantitativo dos créditos indevidos de fretes, apresentado na “*Planilha de Levantamento dos créditos indevidos de fretes*” elaborada pelos Auditores Fiscais autuantes.

Pontuam que em toda sua Defesa, a Autuada apenas apresenta argumentações interpretativas da Lei Estadual nº 7.014/96 (Artigo 29, § 2º) em relação aos dispositivos constitucionais (Artigo 155, inciso II c/c § 2º, II, “a” e “b” da CF/88).

Em relação ao item 1 da Defesa, dizem os Auditores Fiscais autuantes, que têm a dizer que a Lei Estadual 7.014/1996 que fundamenta a infração, é muita clara, não deixando qualquer dúvida de que os créditos de ICMS sobre transporte reclamados pela Defendente, são indevidos, conforme se depreende do texto legal (Art. 29, § 2º e § 4º, II, da Lei nº 7.014/96 c/c o Art. 310, II, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012), que transcreve.

Em seguida diz que não há como prosperar a alegação da autuada, de que os créditos são devidos, pois o Art. 29, § 4º, II, da Lei nº 7.014/96 c/c o Art. 310, II, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, transcritos na Informação Fiscal, determina claramente a vedação do “*crédito do relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita*”. Portanto, dizem que é improcedente a alegação da autuada.

Em relação ao item 2 da Defesa, dizem que a Impugnante tece argumentos interpretativos da Lei Estadual nº 7.014/96, basicamente do seu artigo 29, § 2º, em relação aos dispositivos constitucionais (Artigo 155, inciso II c/c § 2º, II, “a” e “b” da CF/88), levantando inclusive a hipótese de constitucionalidade do citado artigo da Lei nº 7.014/96, alegando que “*a legislação infraconstitucional (Artigo 29,§ 2º, da Lei nº 7.014/96) não tem poder para restringir o direito ao creditamento do ICMS pelo contribuinte, por ser esse direito garantido pela CF/88, não estando a mercê da competência legislativa dos Estados*”. Diz ainda que, “*sendo permitido à legislação infraconstitucional, apenas e tão-somente, ampliar o direito ao creditamento, mas nunca restringir, sob pena de inconstitucionalidade*”.

Nesta questão em que a Impugnante aborda exclusivamente a legislação tributária vigente no Estado da Bahia (Lei Estadual nº 7.014/96), fazendo análise interpretativa do artigo 29, § 2º da Lei e do artigo 155, inciso II c/c § 2º, II, “a” e “b”, da Constituição Federal/88, dizem que se eximem de comentar por tratar-se de matérias, cujas competências para análise e parecer cabem, exclusivamente, a Procuradoria Fiscal - PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF.

Registraram, entretanto, que consideram necessário ressaltar que esta matéria já foi objeto de decisão pela sua procedência prolatada 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 suportado 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.

Também dizem que consideram oportuno citar outros Acórdãos do CONSEF-Conselho de Fazenda Estadual, entre tantos, das JJF - Juntas de Julgamento Fiscal, como também das CJF - Câmaras de Julgamento Fiscal, todos com julgamentos procedentes sobre a matéria em questão: ACÓRDÃO JJF N° 0010-06/19, ACORDÃO JJF N° 0152-01/17, ACÓRDÃO CJF N° 0113-11/18, ACÓRDÃO CJF N° 0358-11/07, ACÓRDÃO CJF N° 0262-11/20-VD, ACÓRDÃO CJF N° 0414-13/13.

Para maior clareza, transcrevem as Ementas e trechos dos acórdãos citados, nos quais constam as decisões procedentes sobre a matéria da autuação.

Portanto, diante dos inúmeros julgamentos procedentes do CONSEF sobre a matéria da autuação, dizem que resta a certeza de que **as argumentações da Autuada são frágeis para conseguir o objetivo pleiteado.**

Em relação ao item 3 dizem que a Autuada solicita “*que as intimações sejam encaminhadas para jut@ultra.com.br ou fabiosa@ipiranga.com.br*”.

Diante das razões expostas acima na Informação fiscal, os Auditores Fiscais autuantes **ratificam toda a ação fiscal, e pedem a este Egrégio Conselho, que seja o Auto de Infração julgado procedente.**

À fl. 165, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

## VOTO

O Auto de Infração, em tela, lavrado 27/06/2022, resultou de uma ação fiscal realizada por agente Fiscais lotados na unidade Fazendária SAT/COPEC, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 500847/22, constituiu o presente lançamento fiscal de imposto (ICMS) no valor de R\$ 859.688,33 por ter utilizado 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 nos anos de 2019, 2020 e 2021, conforme demonstrativo de fls. 10/51 dos autos, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 52, com enquadramento legal no artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96 mais multa aplicada de 60% tipificada no art. 42, inciso VII, alínea “a”, do mesmo diploma legal.

Como informações complementares os agentes Fiscais Autuantes informam 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). Autuado transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados, Diesel, Óleo combustível e Gasolina, se creditando dos CT-es”.

Inicialmente registro, da análise das peças que compõe o presente processo, todos os dados que serviram para o desenvolvimento dos roteiros de auditoria, que resultou no levantamento fiscal, ora em análise, 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 do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

Registro, também, que os demonstrativos analíticos anexados aos autos, na forma impressa, fls. 10 a 51 e gravados em arquivo eletrônico, planilha Excel no disco de armazenamento de dados – CD/Mídia, 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.

Vejo, então, 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 vendas destas mercadorias, fato que se permite identificar com segurança que se trata de operação correspondente a serviços de frete relacionados a operações decorrentes de prestação de serviços de transporte interestadual de combustível.

Em consulta ao Sistema INC, relativo ao módulo “*Cadastro de Contribuintes*” da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o autuado 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.

Observo que o Contribuinte Autuado foi cientificado do início da ação fiscal em 07/04/2022, através do Termo de Intimação de fl. 9; e da lavratura do Auto de Infração, em 05/07/2022, conforme posto, pelo próprio defensor, no início de sua peça de defesa à fl. 55 dos autos, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos gravados em arquivos eletrônicos.

Por tudo quanto verificado, constato, portanto, que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares, onde a descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, em que é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida, os dispositivos legais e regulamentares infringidos; e o direito de ampla defesa e contraditório do contribuinte plenamente preservado, o qual exerceu o seu direito com plenitude nos termos da peça impugnatória às fls. 55/76 dos autos, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração, em análise.

No mérito, a acusação diz respeito utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, com enquadramento legal no artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96, que assim dispõe:

*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.**

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, nos termos a seguir:

*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: (...)*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. (grifamos)*

Como tal não resta dúvida de que a não-incidência do imposto (ICMS), salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, e no caso em lide, é exigido imposto decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do imposto (ICMS), relativo ao serviço de frete prestado no transporte decorrente das vendas de combustíveis para fora do estado, sem a incidência do imposto (ICMS), onde a autuada é o contratante do serviço de transporte.

Portanto uma glosa de crédito do imposto (ICMS) sobre frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, mas especificamente utilizações de serviços de fretes resultantes de operações não tributadas cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, contratado pela defendantem em desconformidade com o disposto no artigo 29, § 2º, da Lei nº 7.014/96, acima destacado.

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.

É sabido que a não incidência 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 de uma técnica de tributação que oferece a tributação integral do ICMS ao Estado e/ou Distrito Federal onde serão consumidos os combustíveis, conforme o já conhecido princípio do destino.

Na peça de defesa, o sujeito passivo, diz que não se ignora, no que tange especificamente às operações de remessa interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, que estas operações não sofrem incidência do ICMS na saída do Estado de origem. É o que prevê o art. 155, § 2º, inc. X, “b”, da CF/88, *in verbis*:

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

*II - operações relativas à circulação de mercadorias (...);*

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

*X - não incidirá:*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. (Grifos acrescidos)*

Acrescenta que se trata de uma exceção à regra geral, que rege a tributação pelo ICMS nas operações interestaduais, onde o Estado de origem fica com a receita referente à operação interestadual (tributada à alíquota de 7% ou 12%, conforme o caso) e o Estado de destino, por sua

vez, honra o crédito da operação interestadual e tributa somente a operação posterior, mediante aplicação da alíquota interna (em geral, 18%).

Diz, então, que, nas operações com derivado de petróleo, essa sistemática é alterada, sendo que o Estado de origem não tributa a operação de venda do combustível, cabendo ao Estado de destino fazê-lo, tributando-a integralmente pela alíquota interna. Em outras palavras, diz, o sujeito passivo, que **as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS**, mas sim com a tributação integral no Estado de destino, não se exigindo, pois, o estorno do ICMS cobrado nessas operações interestaduais. Que é o objeto da autuação.

Assim, aceitar a tese do defensor de que as operações interestaduais de remessa de combustíveis não são efetivamente desoneradas do ICMS e que por isso seria improcedente a glosa do crédito, objeto da autuação, com espeque **no artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, estaria indo de encontro ao comando constitucional, em que 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 comando constitucional (*art. 155, inc. X, alínea “b”*) de fato, como destacado na peça de defesa, pelo sujeito passivo, não reflete um benefício fiscal de ICMS aos consumidores finais, mas uma garantia constitucional 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.

Neste sentido, não admitir o uso do crédito decorrente das operações de transporte de combustíveis para outras unidades da Federação, como arguido pelo defensor, no Estado remetente da mercadoria, de que estaria descumprindo o princípio da não cumulatividade intrínseco do ICMS, **entendo que não encontra respaldo na legislação**, pois só há a incidência do imposto (ICMS) relativamente às operações interestaduais de transferência/venda de combustível, por comando constitucional, no Estado consumidor, daí a aplicação assertiva dos agentes Fiscais Autuantes, do art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96, em que 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.

Tal entendimento já está consolidado neste CONSEF, conforme Acórdão da Câmara Superior CS nº 0220-21/02, do qual reproduzo 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 (...) 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, é que 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, que aqui volto a destacar:

*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 relacionadas às saídas de mercadorias sem a incidência do imposto (ICMS).

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 tal apropriação de crédito.

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.

Logo 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.

Consigno ser esse o entendimento do CONSEF sobre a matéria, e está em conformidade com as decisões dos julgados que resultaram nos Acórdãos CJF nº 0262-11/20-VD, CJF nº 0113-11/18 e JJF nº 0103-03/22-VD e mais recentemente ao brilhante voto do i. Relator José Adelson Mattos Ramos da 2ª JJF, traduzido no Acordão JJF nº 0001-02/23-VD, cujo o resultado foi pela procedência da autuação, por unanimidade, o qual tomei como referência para a produção da presente manifestação.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, em tela.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0012/22-9, lavrado contra **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 859.688,33, 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, 28 de fevereiro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA