

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0029/21-0  
**RECORRENTE** - VIBRA ENERGIA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0001-02/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 19.12.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0297-11/24-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-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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0001-02/23-VD proferido pela 2ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente o Auto de Infração lavrado em 24/11/2021 no valor histórico de R\$ 6.579.695,76, abordando a seguinte infração:

***INFRAÇÃO 01 – 001.002.081** – Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, para fatos apurados em dezembro de 2016 a dezembro de 2020.*

*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.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

**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.*

*Constato 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.*

*Noto 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 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 considera-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 inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido”.*

*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:*

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

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

*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 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.*

O(a) contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Inicialmente, sustenta preliminar de nulidade por ausência de fundamentação legal à glosa do crédito salientando que a vedação ao crédito prevista na legislação se refere diretamente à utilização de crédito resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, o que não seria o caso dos autos e a Lei Estadual nº 7.014/96 em nenhum momento veda expressamente o crédito nas hipóteses em que a circulação de mercadoria ocorre mediante regime de substituição tributária.

Defende que o objetivo do legislador, com o § 2º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96 foi impedir o aproveitamento de crédito em operações ou prestações cuja etapa anterior não foi tributada, por isenção ou imunidade, apoiando-se no Acórdão do REsp 27.169/MG, de maneira que o lançamento partiria de uma premissa que desvirtua o sentido da norma para impedir o aproveitamento de crédito de prestações de serviço de transportes completamente autônomas às operações de circulação supostamente isentas ou imunes.

No mérito, aponta a improcedência da autuação por desconsiderar a autonomia das operações de circulação de mercadoria e da prestação de serviço de transporte, diante do princípio da não-cumulatividade, destacando que o acórdão recorrido descon sidera esta autonomia e que o fato de se creditar do imposto em uma operação a preço CIF não anula o recolhimento do tributo porque o crédito decorre do princípio da não-cumulatividade, em relação ao qual não há vedação para aplicação na operação, relacionado às etapas das prestações de serviço.

Destaca que a substituição tributária abrange tão somente as operações de circulação de mercadorias, não abarcando as prestações de serviço de transporte atreladas a esses produtos, sendo os serviços de frete contratados tributados pelo regime normal do ICMS.

Observa que a CF distingue cuidadosamente a operação de circulação de mercadorias da prestação de serviço de transporte, demonstrando que são hipóteses de incidência distintas e que o creditamento não decorre da circulação dos combustíveis, mas do seu frete, do qual a recorrente é tomadora, sendo que o Estado da Bahia é sujeito ativo da obrigação tributária correspondente à operação de prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual.

Salienta que esta 1ª CJF já julgou Representação proposta pela PGE/PROFIS entendendo pela regularidade do aproveitamento do crédito, conforme Acórdão CJF nº 0227-11/04. Insiste que a operação de circulação da mercadoria não se confunde com a prestação de serviço de transporte na cadeia de comercialização do produto, reproduzindo trecho de parecer do Prof. Marco Aurélio Greco, em consulta formulada pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis (SINDICOM).

Observa que, apesar dos custos dos serviços de transportes comporem o Preço Médio Ponderado ao Consumidor Final – PMPF, que configura a base de cálculo do ICMS-ST, o imposto calculado com base no PMPF é o ICMS-ST sobre as operações de circulação de mercadorias e não o ICMS Frete, de maneira que não há apropriação de créditos do ICMS calculado com base no PMPF, como equivocadamente entendeu a JJF.

Questiona se caberia incidência do ICMS sobre os fretes já que, por este raciocínio, todos os custos já foram integralmente suportados no PMPF para defender que é inequívoco seu direito à manutenção dos créditos incidentes sobre os serviços de frete contratados para transporte de combustíveis sujeitos à substituição tributária.

Defende ainda a necessidade de produção de prova pericial por perito técnico-contábil, relacionando os quesitos que entende necessário à elucidação dos fatos e indicando assistentes técnicos.

Aponta ainda a abusividade da multa por ultrapassar o limite do que se espera necessário para



desestimular ilicitudes e punir os infratores.

Conclui pedindo o provimento do recurso para reconhecer a nulidade da autuação ou, subsidiariamente, a regularidade dos creditamento ou, ainda, a extinção da multa ou sua redução.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Em Sessão Suplementar, os membros da 1ª CJF deliberaram por converter o feito em diligência para a PGE/PROFIS, a fim de que se manifestasse sobre a matéria.

No parecer de fls. 327-330v, acolhido pela Exma. Procuradora Assistente (fl. 331), o Exmo. Dr. José Augusto Martins Junior conclui que é incontroverso, por expressa previsão legal, a ilegitimidade do creditamento do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte relacionados a prestações de serviço relativas a operações de circulação de mercadorias sem incidência do imposto.

Aponta ainda, com base no entendimento do STF quanto ao “princípio do destino” (RE 198.088/SP) que o ICMS sobre os combustíveis compete ao Estado de consumo, sendo este, então, o responsável por suportar o crédito. Cita o Acórdão CJF Nº 0218-11/12 para defender que nas operações de venda interestaduais pelo regime ST não há que se falar em crédito dos serviços de transporte pelo remetente porque o valor do mesmo já está embutido no cálculo da substituição, cabendo ao adquirente a sua apropriação, por ter assumido o encargo da operação.

Transcreve a ementa de acórdão proferido pelo TJ/BA em processo com discussão semelhante (8140555-44.2022.8.05.0001).

A recorrente se manifestou às fls. 347-359, reiterando as suas razões recursais quanto à autonomia das operações de circulação e de prestação de serviço.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 06/11/2024 e adiado para 13/11/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Pedro Ramos Santos Bisneto, OAB/BA 45.037.

## VOTO VENCIDO

A recorrente suscita preliminar de nulidade por erro de direito pela suposta ausência de fundamentação legal à glosa do crédito. Todavia, entendo que a preliminar se confunde com o mérito e, com ele deve ser apreciada, na medida em que discute o alcance da vedação ao creditamento, o que está intrinsecamente relacionado à discussão sobre a autonomia das operações.

Em relação ao mérito, recentemente acompanhei voto divergente da Ilma. Cons. Valdirene Pinto Lima no Acórdão CJF nº 0208-11/24-VD, com o seguinte teor:

*“Peço vênha para divergir do i. Relator quanto ao seu voto, dando provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente.*

*Conforme entendimento já exarado no voto da Conselheira Evalda de Brito Gonçalves, a qual me alinho, através do ACÓRDÃO CJF Nº 0262-11/20-VD (voto vencido) e também com base em decisões já existentes, a exemplo do Recurso Especial nº 883.821/DF que permite direito ao creditamento quando comprovado a contratação de frete por empresa contribuinte, e que apesar da operação subsequente (interestadual) com as mercadorias comercializadas por ela sejam amparadas pela imunidade constitucional, não significa dizer que estas mercadorias não sejam tributadas, uma vez que estando sob o regime de Substituição Tributária pelas operações subsequentes (“para frente”), por toda a cadeia comercial, e por ser um fato gerador “presumido”, até o consumidor final, isso impede que os intermediários da relação se creditem do imposto, uma vez que, ele já foi antecipado, de modo que as saídas não serão cobradas das distribuidoras.*

*Nesse sentido, os combustíveis estão sujeitos à sistemática da Substituição Tributária para frente, ou seja, há a incidência do ICMS nas operações, o qual todavia, é integralmente recolhido de forma antecipada nas refinarias, e em análise ao disposto no Art. 29, § 4º, inciso II observa-se que apenas se aplica nas situações em que a operação subsequente não seja tributada.*

*Em análise do caso em questão, tais mercadorias não são isentas, nem imunes, mas tem a tributação deslocada para a unidade federada de destino, inclusive atribuindo ao remetente a responsabilidade pela antecipação do imposto devido para a unidade federada de destino, nas hipóteses do Art. 9º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96.*

*Inclusive nas hipóteses em que há saída interestadual de mercadorias que já tenha sido objeto de retenção ou antecipação do imposto, a fim de que não se configure duplicidade do imposto, há a possibilidade do ressarcimento ou da utilização do valor como crédito fiscal, nos termos dos Arts. 301 a 303 do RICMS/BA.*

*Em situação similar, já é entendimento deste eg. Conselho, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0275.11/18, de relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que este entendimento não merece prosperar, citando inclusive o Parecer PGE/PROFIS da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, que transcreve dispositivos constitucionais e legais complementares referentes ao princípio da não cumulatividade, juntamente com jurisprudência, para assinalar que o constituinte e o legislador compreenderam que somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0275-11/18 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE DIFERIMENTO. Sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estão compreendidas no termo “não tributadas”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da sua inserção entre os não tributados. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE LANÇAMENTO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. A redação do inciso IX da cabeça do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Alteração do percentual da multa de 10% para 1%. Aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime.*

*Apesar do parecer referir-se a operações sujeitas ao regime de diferimento (um mecanismo de postergação do imposto), por analogia, é razoável aceitar que, sendo as operações com antecipação tributária (um mecanismo de antecipação do imposto) também tributadas, porém deslocada para o destino, merece o mesmo tratamento, além do que, o frete foi tributado e o ônus suportado pelo vendedor e este custo não era conhecido no momento da antecipação do imposto.*

*Por esta razão, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.”*

Em que pese o parecer da PGE/PROFIS constante dos autos, me alinho a este entendimento e entendo que também se aplica ao presente caso.

Assim, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para julgar INSUBSISTENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *vênia*, divirjo do voto do Relator pelo provimento do Recurso Voluntário, eis que vislumbro ser subsistente o Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 6.579.695,76, acrescido da multa de 60%, nos termos consignados na Decisão recorrida, sob a acusação fiscal de utilização de crédito indevido decorrente das prestações de serviços de transporte em operações interestaduais, na condição de remetente de mercadorias em operações imunes (não incidência do ICMS).

De início, da análise da preliminar de que há ausência de fundamentação legal à glosa do crédito, esclareço que a acusação encontra-se devidamente precisa, inexistindo qualquer omissão ou disfunção, pois, a exigência decorre em considerar a utilização indevida do crédito ICMS sobre frete, na condição de remetente da mercadoria, nas operações de saídas interestaduais de mercadoria amparada por imunidade constitucional, cujo imposto é recolhido através do regime da substituição tributária para efeitos das operações internas subsequentes.

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

Por outro lado, mesmo que houvesse erro na indicação legal, o art. 19 do RPAF, prevê que não implica nulidade o erro da indicação de dispositivo regulamentar, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Portanto, rejeitada a preliminar de nulidade da infração, conforme pleiteado pelo recorrente, eis que o lançamento está perfeito, fundamentado em demonstrativo analítico com todos os dados



elucidativos (fls. 12 a 216 e mídia à fl. 217), inexistindo qualquer violação ao art. 142 do CTN ou ao contraditório e muito menos ao pleno exercício ao direito de defesa.

Quanto ao pedido para produção de prova pericial por perito técnico-contábil, nos termos do art. 147, II, “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o indefiro, pois considero a realização da perícia desnecessária para a convicção de juízo, diante das provas constantes nos autos.

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 e que o fato de se creditar do imposto em uma operação a preço CIF não anula o recolhimento do tributo, cujo crédito não é vedado para aplicação na operação, relacionado às etapas das prestações de serviço, eis que a substituição tributária abrange tão somente as operações de circulação de mercadorias, não abarcando as prestações de serviço de transporte atreladas a esses produtos, sendo os serviços de frete contratados tributados pelo regime normal do ICMS.

No presente caso, é indubitoso o fato de que o ICMS sobre o frete, objeto da exação fiscal, diz respeito à prestação de serviço específico nas operações de transferências e vendas de óleo diesel e gasolina para outras unidades da Federação, sendo tais operações interestaduais, por determinação constitucional, amparadas por imunidade, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, “b” da Constituição Federal, não incidindo ICMS. Portanto, tal operação não se confunde com as operações subsequentes, as quais foram submetidas ao regime de substituição tributária.

Portanto, **na base de cálculo** das operações amparadas pela imunidade, cujo frete está atrelado e é específico, inexistente tributação do ICMS na referida operação, tanto da mercadoria, quanto do frete, eis que se tratam de operações sem incidência do ICMS, por determinação constitucional. Em consequência, temos as seguintes considerações.

1ª) 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.**

Logo, numa operação normal, 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/estorno de débito em duplicidade** só é permitido apenas 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, quando 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)], o direito à compensação do ICMS sobre o frete será sempre do adquirente.

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 a compensação do 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, **só** quando o frete **compõe simultaneamente na base de cálculo da mercadoria e do conhecimento de transporte**, cabe ao remetente o direito a *compensação* do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, **a título de ressarcimento**, por ter **sido 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 venda da mercadoria, cujo o ICMS é atrelado (não cumulatividade do ICMS).

2ª) Na situação sob análise, por se tratar de operações interestaduais de transferências e vendas de diesel, óleo combustível e gasolina, mercadorias amparadas por imunidade constitucional, inexistente a alegada duplicidade da tributação sobre a prestação de frete, pois a única tributação ocorrida é via Conhecimento de Transporte (CT-e), cujo imposto pertence ao ente tributante onde iniciou a prestação de serviço e o crédito do ICMS correspondente ao destinatário, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Saliente-se que tributação pela substituição tributária diz respeito às operações subsequentes que ocorreram em outro ente federado, em favor do Estado consumidor. Em consequência, tais recolhimentos não se confundem com a operação interestadual imune, em análise, cujo frete se encontra vinculado, sendo impertinente tal crédito pelo defendente, pelas razões acima.

No caso sob análise, o valor do frete **não** está inserido na base de cálculo da operação interestadual de transferência ou venda de diesel, óleo combustível e gasolina. 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: CJF nº 0156-12/12; CJF nº 0171-13/13; CJF nº 0414-13/13; CJF nº 0113-11/18; CJF nº 0081-11/21-VD e CS nº 0220-21/02.

Ressalve-se que, por 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 pelo tomador do serviço sob cláusula CIF, anulando o débito do tributo pago pelo prestador de serviço (ou pago pelo 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 imediato” 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, salvo as transferências, 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.

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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0029/21-0**, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.579.695,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira, Evalda de Brito Gonçalves e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de novembro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS