

PROCESSO	- A. I. N° 206960.0017/22-0
RECORRENTE	- IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 <sup>a</sup> JJF n° 0093-03/23-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/02/2025

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0014-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADO A OPERAÇÃO IMUNE. O sujeito passivo encontra-se na condição de remetente da operação interestadual de combustíveis, sendo indevidos os créditos apropriados decorrentes das correspondentes prestações de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário. Razões recursais não elidem a exação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão da 3<sup>a</sup> JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/06/2022, acusando o cometimento da seguinte infração:

*Infração 01 – 001.002.081. Utilizou indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, crédito fiscal de ICMS, relativo a frete de mercadoria em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviços de transporte foi efetuada por transportador autônomo. Consta na descrição dos fatos, que se refere a serviço de transporte nas transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, cujo imposto é recolhido por substituição tributária, se creditando do ICMS destacado nos Cte (2018, 2019, 2020 e 2021) – R\$ 35.052,53. Multa de 60%.*

Na decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF (fls. 168/175), inicialmente foi apreciado que o lançamento foi efetuado em consonância com o disposto nos artigos 39 do RPAF/99, e art. 142 do Código Tributário Nacional, não incorrendo nas hipóteses de nulidade prevista no art. 18 do RPAF/BA.

No mérito, apreciou que:

*O contribuinte foi acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, na condição de remetente da mercadoria, relativamente a frete de mercadoria em saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviços de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Consta se tratar de transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, cujo imposto é recolhido por substituição tributária, se creditando do ICMS destacado nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos.*

*O defensor argumentou que dispositivo constitucional, art. 155, inciso XII, §§ 4º, inciso I, da CF/88, adota expressamente 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. Disse que a autuação sofrida 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, como a Carta Política o faz.*

*Afasto esta alegação considerando que não possui sustentação fática ou jurídica. Verifico da descrição dos fatos, das alegações defensivas e do levantamento fiscal que sustentam a autuação, não haver dúvidas, de que a matéria em discussão, trata da apropriação indevida por parte do Autuado, de créditos referentes a operações interestaduais de prestação de serviços de transportes apurados a partir de Conhecimentos de Transportes eletrônicos, portanto, nenhuma confusão com operação com circulação de mercadorias.*

*Sobre o argumento de que as operações não são imunes/isentas/não tributadas, a reputo insubstancial, pois a despeito de serem tributáveis por substituição tributária, no caso em discussão, de operações interestaduais, estão amparadas por não incidência, nos termos do inciso*

III, do art. 3º da Lei nº 7.014/96, in verbis:

Art. 3º. O imposto não incide sobre:

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica, a petróleo e a lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração;

Corrobora com esta regra, o inciso II, do §§ 4º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito:

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.

(...)

§§ 4º. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ela feita:

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

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

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

No caso em análise, o defensor se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.

No caso em análise, por ser a operação interestadual de combustível imune, ou seja, sem tributação, inexiste base de cálculo a ser tributada nesta operação, em que pese o valor do frete se encontrar nela incluso, e, em consequência, não ocorreu tributação sobre o frete contido na base de cálculo (imune).

Sendo assim, houve apenas, única tributação da prestação de serviço, conforme destacado no conhecimento de transporte, por se tratar de uma prestação interestadual, cujo direito ao crédito fiscal, deveria ser do adquirente (estabelecimento destinatário), que foi quem, ao final, arcou com todos os custos.

Portanto, conforme acima exposto, na condição de remetente, o autor não tem o direito de se creditar do ICMS sobre o frete nas operações interestaduais, consoante entendimento já consolidado através do Acórdão da Câmara Superior nº 0220-21/02, o qual transcrevo parte do voto, para maior clareza:

Ressalte-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado à operações de vendade 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.

Assim, dentro desta lógica tributária e em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, a legislação vigente, insita no art. 29, §§ 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, reproduzido neste voto, 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.

*Destaque-se, ainda, ser premissa falsa a alegação defensiva de tratar-se de operações tributadas pelo regime de substituição tributária, pois tais operações subsequentes, ocorreram em ente Federado, que não o Estado da Bahia, as quais não se confundem com a operação interestadual imune, ora em análise, cujo frete se encontra vinculado e que pretende o defendant se apropriar, o que não se justifica, pelas razões já expostas e nos termos do excerto do aludido Acórdão CS nº 0220-21/02.*

*Por fim, o defendant pediu que todas as intimações e notificações relativas ao presente PAF sejam encaminhadas para [jut@ultra.com.br](mailto:jut@ultra.com.br) ou [fabiosa@ipiranga.com.br](mailto:fabiosa@ipiranga.com.br).*

*Sobre este pleito, não há impedimento para que tal providência seja tomada. Observo que o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

*Assim, concluo que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido a irregularidade lançada na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame.*

*Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 186/204) por meio do advogado Maurício Pedreira Xavier, OAB/BA 9.941, inicialmente ressaltou a tempestividade do recurso, apresenta uma síntese dos fatos, argumentos defensivos e do julgamento de primeira instância que entende deva ser reformado.

Ressalta que o lançamento acusa utilização indevida de crédito fiscal do ICMS relacionado a serviço de transporte rodoviário de carga interestadual, vinculado a atividade de venda de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, no caso, de vendas/transferências para outros Estados.

No que se refere a incidência do ICMS, destaca que nos termos do art. 155, II da CF, a tributação sobre operações de circulação *circulação de mercadorias e as prestações de serviço de transporte intermunicipais e interestaduais*, são independente, com hipótese de incidência distintas, conforme preconiza doutrinadores (Roque Carrazza, Misabel Derzi), sendo que:

- i) Não há incidência sobre as operações que com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais (art. 155, II, c/c §§ 2º, II, “a” e “b” da CF/88);
- ii) São tributadas normalmente as prestações de serviços de transporte de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas remessas interestaduais.

Afirma que em janeiro/2022 o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás proferiu sentença (Doc. 2 da impugnação) reconhecendo a impossibilidade do Fisco glosar crédito de ICMS da impugnante nos autos da Ação Anulatória nº 5221092-53.2018.8.09.0051, cujo teor transcreveu à fl. 194, situação idêntica a discutida nesse processo.

Discorre sobre operações e prestação de serviços tributadas e não tributadas pelo ICMS, cujas materialidades de hipóteses de incidências são autônomas, cuja limitação do crédito do imposto se restringe aos casos de “isenção e não incidência” conforme apreciado no RE 161.031-0/MG.

Apresenta diagrama à fl. 197 que indica a operação de comercialização de derivado de petróleo, que não há incidência de ICMS, concomitante com a prestação de serviço de transporte, que há incidência do imposto, sendo que a desoneração sobre a operação interestadual é tributada no destino, inclusive previsto na Cl. 1ª do Convênio ICMS 110/2007, cuja base de cálculo para efeito de substituição tributária prevista no art. 8º da LC 87/1996 prevê a inclusão do frete na base de cálculo.

Acrescenta que esse entendimento foi manifestado no Acórdão CJF nº 0218-11/02, que reconheceu o direito de utilização do crédito fiscal sobre operações de prestação de serviço de transporte relativo a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (fl. 200).

Discorre sobre a incidência do ICMS, nas operações interestaduais com derivados de petróleo (art. 155, § 2º, X, “c” da CF), que no julgamento do RE 198.088-5 o STF decidiu que a não incidência restringe-se ao Estado de origem, mas não alcança o Estado de destino, a quem cabe o tributo. Entende que as operações interestaduais de combustíveis não são verdadeiramente desoneradas,

tanto que os próprios Estados celebraram o Convênio ICMS 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.

Ressalta que o Estado de São Paulo expressamente permitiu a “*manutenção dos créditos referentes às operações anteriores, nos termos do artigo 68, inciso III do RICMS/00*”.

Conclui afirmando que as operações interestaduais com derivados de petróleo são tributadas em favor do Estado de destino e não pode ser restringido o direito do crédito relativo a prestação do serviço de transportes que foram objetos da autuação, motivo pelo qual a decisão recorrida deve ser reformada de procedente para improcedente.

Registrada a presença da Sra. Marianna Santos na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

## VOTO

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo a contratação de serviço de transporte de mercadorias para outras unidades da Federação, amparadas por imunidade constitucional (diesel, gasolina...), que foi julgado Procedente na decisão de Primeira Instância.

No Recurso Voluntário interposto, de modo geral, o recorrente alega que a operação de circulação de mercadoria é contemplada por imunidade na origem, mas é tributada no destino, e que sendo tributada a prestação do serviço de transporte, deve ser reconhecido o direito do crédito fiscal do ICMS.

Conforme ressaltado pelo sujeito passivo, não há incidência sobre as operações com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo nas saídas interestaduais (art. 155, II, c/c §§ 2º, II, “a” e “b” da CF/88), porém, são tributadas normalmente pelo ICMS as prestações de serviços de transporte das mercadorias nas remessas interestaduais destas mercadorias.

Na situação em questão as operações interestaduais com as mercadorias objeto do transporte (diesel, gasolina...), estão amparadas por não incidência, nos termos do art. 3º, III da Lei nº 7.014/96.

No que se refere ao direito de compensação do ICMS incidente sobre a prestação do serviço de transporte, o art. 29, § 4º, II da Lei nº 7.014/96, estabelece:

*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.*

(...)

*§ 4º. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ela feita:*

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

Assim sendo, a Lei Estadual, com respaldo na Lei Federal que regulamenta o ICMS (§ 3º, do art. 20 da LC 87/1996) estabelece vedação do crédito do imposto relativo a contratação do serviço de transporte da operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, amparado por imunidade, exceto se destinado ao exterior.

No que se refere a decisão contida no Acórdão CJF Nº 0218-11/02 observo que diante de decisões antagônicas proferidas pelas Câmaras do CONSEF com relação ao direito de creditamento do ICMS da prestação de serviço de transporte vinculada a operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes amparadas por imunidade, foi proferida a decisão no Acórdão da

Câmara Superior nº 0220-21/02, cujo teor transcrevo parte:

*“Ressalte-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado à 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.”*

Pelo exposto, o entendimento manifestado é de que sendo o ICMS um imposto de competência dos Estados, estando a operação interestadual com combustível amparado pela imunidade e a operação da prestação de serviço de transporte tributada, a vedação do crédito do serviço de transporte não fere o princípio da não cumulatividade, visto que a tributação sobre os combustíveis e lubrificantes só virá ocorrer no Estado de destino dos produtos (Convênio ICMS 110/2007), que cabe suportar o crédito do valor do ICMS pago realativo ao serviço de transporte, mas não do estabelecimento localizado no Estado que o contribuinte efetuou a comercialização do produtos, sem tributação do imposto (imune).

Ressalto ainda que normas estabelecidas em outros Estados não se aplica ao contencioso administrativo do Estado da Bahia. Entretanto, com relção ao argumento de que o Estado de São Paulo expressamente permite *“manutenção dos créditos referentes às operações anteriores, nos termos do artigo 68, inciso III do RICMS/00”*, observo que conforme teor do Acórdão da Câmara Superior nº 0220-21/02 (Bahia), é admissível o crédito do ICMS relativo a prestação do serviço de transporte, vinculado a operação imune destinada a este Estado, visto que o combustível é tributado no destino.

No que se refere a decisões proferidas por Tribunais Superiores, observo que conforme disposto no art. 167, II do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores decidir sobre questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.

Por fim, ressalte se que este Conselho de Fazenda Estadual já proferiu diversas decisões sobre esta mesma matéria (vedação de crédito de ICMS relativo a serviço de transporte, vinculado a operação imune) conforme Acórdãos CJF nºs 0358-11/07, 0414-13/13, 0113-11/18 e 0262-11/20-VD.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206960.0017/22-0, lavrado contra IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S.A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 35.052,63, acrescido da multa de 60% prevista na alínea “a”, inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS