

**PROCESSO** - A. I. Nº 269352.0020/23-4  
**RECORRENTE** - REFINARIA DE MATARIPE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0099-04/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTRANET 14/04/2025

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0056-11/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM A NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas. O caso concreto envolve remessa de combustível derivado de petróleo em operações interestaduais, cujo transporte foi efetuado por empresas transportadoras contratadas pelo estabelecimento autuado, na condição de remetente da mercadoria. Operação beneficiada com imunidade tributária – art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal. O crédito fiscal relacionado ao serviço de frete deve ser suportado pelo Estado destinatário final da mercadoria e apropriado pelo estabelecimento adquirente do produto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 4ª JJF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “b” do RPAF/99, que, conforme o Acórdão JJF nº 0099-04/23-VD julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2023, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 8.763.077,64, em decorrência de uma infração, a saber:

***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.*

Os autuantes informaram que:

*Trata-se de crédito indevido de ICMS proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de tomador, vinculados às operações interestaduais IMUNES, conforme Art. 155, X, alínea ‘b’ da Constituição Federal, com derivados de petróleo (ÓLEO DIESEL e GASOLINA).*

*Previsão do § 1º, do Art. 20 da LC 87/96: (...)*

*Previsão do § 2º do Art. 29 da Lei Estadual nº 7014/96: (...)*

*Conforme anexo em que discrimina os Conhecimentos de Transporte com créditos registrados na Escrituração Fiscal Digital - EFD, associados às Notas Fiscais Eletrônicas relativas aos produtos e operações mencionadas.”*

A decisão da JJF, conforme acórdão às fls. 113 a 122, inicialmente salientou que o processo estava revestido das formalidades legais e concluiu ser procedente a infração, diante das seguintes considerações:

**VOTO**

(...)

*Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere a utilização indevida, na condição de remetente da mercadoria, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de mercadorias em saídas isentas e não tributadas, cuja*

*prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportador autônomo, nos meses de junho de 2022, janeiro, fevereiro e maio de 2023.*

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

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

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

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

*O autuante, por seu turno, ressaltou que diferente do alegado pelo impugnante, a legislação indicada no Auto de Infração estabelece a vinculação do serviço de transporte com a operação de circulação da mercadoria, e no caso dos autos, trata-se de operação interestadual com gasolina e óleo diesel, e a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional estabelecido no art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88.*

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

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

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

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

*ACÓRDÃO CJF Nº 0240-12/23-VD*

*“(…) No mérito, verifica-se que o recorrente sustenta a tese recursal de que a apropriação dos créditos de ICMS de serviços de transporte interestadual foi legítima e regular, diante do princípio da não cumulatividade, logo, não havendo qualquer motivo para vedar a sua apropriação, pois o custo do frete já constava da base de cálculo do ICMS-ST, relativo às operações subsequentes com lubrificantes, o que lhe daria direito ao crédito sobre o frete para evitar o duplo recolhimento de imposto, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, não podendo confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte, ainda que as operações com lubrificantes estejam amparadas pela sistemática da substituição tributária, do que aduz que, em razão do princípio da tributação no destino, caso os créditos fossem estornados, o Estado de origem dos produtos receberia parte do ICMS incidente na operação, contrariando a referida norma, do que cita entendimento do STF e doutrina.*

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

*Em consequência, na base de cálculo das operações amparadas pela imunidade, cujo frete está atrelado e é específico, inexistente ICMS, tanto da mercadoria, quanto do frete, eis que se trata de operações sem incidência*

do ICMS, inclusive por determinação constitucional.

Saliente-se que nas operações com cláusula CIF, o tomador, aquele que paga o serviço de transporte, é o remetente. Em sentido contrário, no frete contratado com a cláusula FOB, compete ao destinatário da mercadoria o pagamento do custo do transporte.

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

Em consequência, na cláusula CIF, o remetente, ao tributar o frete juntamente com a mercadoria, oferece ao sujeito ativo tributante o ICMS sobre o valor do frete e, simultaneamente, esse mesmo valor do frete é oferecido à tributação pelo prestador de serviço, ao emitir o Conhecimento de Transporte de Carga.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A alegação recursal de que no ICMS-ST considera-se o valor aproximado de todo custo agregado na cadeia econômica, razão para o recorrente ter direito a manter o crédito do ICMS sobre o frete, não se coaduna com a verdade tributária, pois, como visto, nesta operação interestadual de lubrificantes não incide imposto e consequente inexistente duplicidade de tributação, fato este relevado quando dos cálculos do custo agregado

*para efeito da consideração do valor aproximado de venda aos consumidores finais, como também, toda a carga tributária é suportada pelo adquirente, de cujo imposto foi retido na origem e, nesta condição, lhe caberia eventual crédito do ICMS sobre frete, caso a prestação de serviço tivesse ocorrido sob cláusula FOB.*

*Ademais, como dito na Decisão recorrida, descabe a alegação recursal de ter sido antes a operação tributada pelo regime de substituição tributária, pois as operações subsequentes, a princípio, ocorreriam no Estado da Bahia, entretanto, decorrente de fato superveniente, efetivamente, ocorreram em outro ente federado, sendo, certamente, observado as regras para nova substituição tributária a favor do Estado consumidor e compensação do valor retido ao Estado da Bahia. Em consequência, tais recolhimentos não se confundem com a operação interestadual, imune, ora em análise, cujo frete se encontra vinculado e que pretende o defendente se apropriar, o que não se justifica.*

*Logo, no caso sob análise, o valor do frete **não** está inserido na base de cálculo da operação interestadual de transferência ou venda de lubrificantes e, em consequência, não há duplicidade da tributação da prestação de serviço de transporte, inexistindo qualquer compensação a fazer, a título de ressarcimento, conforme jurisprudência neste Conselho de Fazenda Estadual, específica ao caso, a exemplo dos Acórdãos: CJF nºs: 0156-12/12; 0171-13/13; 0414-13/13; 0113-11/18; 0081-11/21-VD e CS nº 0220-21/02, cuja ementa transcrevo:*

**CÂMARA SUPERIOR**  
**ACÓRDÃO CS Nº 0220-21/02**

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

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

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

*No caso presente, por se tratar de uma operação interestadual de mercadorias amparadas pela imunidade constitucional, sendo o ICMS devido na unidade de destino da Federação, não se pode falar de débito de ICMS nesta operação interestadual e, em consequência, de ICMS incidente sobre o frete incluso na base de cálculo da mercadoria (operação imune) e muito menos em duplicidade de débito do ICMS sobre o frete, haja vista que só ocorreu único débito através do CTRC. Assim, mesmo que tal “ônus” seja do remetente (CIF), pois efetivamente sempre é do adquirente, tal crédito há de ser suportado pelo Estado destinatário da mercadoria, sob pena de se anular a tributação incidente sobre a operação de transporte, a qual é devidamente tributada, no Estado de origem.*

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

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

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

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

*Dessa forma, tendo a empresa autuada remetido mercadorias em operações interestaduais de derivados de petróleo (óleo diesel e gasolina), imune, são indevidos os créditos por ela comprovadamente apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deveria ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.*



*Em relação a decisão contida no RE nº 883.821/DF, julgado em 04 de dezembro de 2008, trazido pela impugnante, esclareço que a mesma não pode ser aplicada ao caso presente, vez que se trata de situação diversa da que ora se analisa a saber: ausência de comprovação documental da materialidade do direito ao crédito do ICMS (ausência da primeira via do CTRC).*

*Já no RE 931.727/RS também mencionado pela autuada, diz respeito a: “**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORA/FABRICANTE (SUBSTITUTA) E CONCESSIONÁRIA/REVENDEDORA (SUBSTITUÍDA). VEÍCULOS AUTOMOTORES. VALOR DO FRETE. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO QUANDO O TRANSPORTE É EFETUADO PELA MONTADORA OU POR SUA ORDEM. EXCLUSÃO NA HIPÓTESE EXCEPCIONAL EM QUE O TRANSPORTE É CONTRATADO PELA PRÓPRIA CONCESSIONÁRIA.** “ Também situação diversa da ora aqui discutida.*

*Portanto, diante da determinação contida na legislação, da jurisprudência pacificada neste órgão, e dos elementos contidos no feito, resta claro o cometimento pelo sujeito passivo da acusação que lhe foi imputada, quanto ao uso indevido do crédito fiscal, motivo e razão pela qual tenho o lançamento como procedente em todos os seus termos.*

*Este, inclusive, é o posicionamento firmado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através da sua 5ª Câmara Cível, no julgamento do processo de número n. 0316320-73.2019.8.05.0001, tendo como Relator o Desembargador José Alfredo Cerqueira cuja Ementa e trechos da decisão que a seguir transcrevo:*

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

*2. Embora não incida ICMS na operação de venda de combustíveis a outro Estado, incide ICMS sobre a prestação do serviço de transporte que leva a mercadoria até a outra unidade da federação, tributo este que é arrecadado pelo estado de origem do frete. Nestes casos, somente os contribuintes das operações subsequentes que ocorrerão no outro Estado poderão compensar futuro pagamento de ICMS a outro Estado com o ICMS recolhido à Bahia sobre a prestação antecedente do serviço de transporte de saída deste Estado.*

*3. Não se discute a literalidade do art. 155, § 2º, II, b, da CF/88, pois o crédito do ICMS recolhido na prestação do serviço de transporte interestadual de saída não está sendo anulado. Apenas se diz que este crédito não pode ser aproveitado pelo remetente da mercadoria para compensação com ICMS de outras operações ou prestações a serem feitas na Bahia envolvendo produtos diversos, tampouco se pode cogitar que um só frete, que recolheu ICMS à Bahia, gere dois créditos e possa ser compensado em duplicidade, uma vez na Bahia (em operações ou prestações que envolvam outra mercadorias) e outra vez no Estado de destino (em operações ou prestações subsequentes que envolva a mesma mercadoria).”*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração. (Grifos no original)*

Inconformado com a decisão da Junta de Julgamento Fiscal, o sujeito passivo, tempestivamente interpôs Recurso Voluntário, fls. 133 a 155, no qual, inicia demonstrando a tempestividade da petição, faz uma síntese dos fatos e do julgamento da primeira instância para em seguida constatar que o Acórdão recorrido manteve o entendimento dos Fiscais autuantes.

Informa que a Recorrente tem por objeto social, entre outros, a fabricação de produtos do refino de petróleo e, usualmente contrata serviços de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento, em operações internas e interestaduais.

Destaca que a Fiscalização, equivocadamente, entendeu que não houve tributação quando as mercadorias foram transportadas para outro Estado. Entretanto, promete demonstrar que suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, realizada pela cláusula CIF, na figura de tomadora do serviço. Portanto, se arcou com o preço do serviço, consequentemente o ICMS destacado nos documentos fiscais de transporte, atende a condição para aproveitamento do crédito fiscal.

Aponta, como forma de comprovar quem foi o tomador do serviço de transporte das mercadorias, a verificação dos DACTES - Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico capaz de atestar que efetivamente a Recorrente suportou integralmente o ônus do ICMS relativo ao transporte em uma operação tributada pelo imposto, com o destaque no DACTE (CT-e), uma vez que foi a tomadora do serviço, pagando integralmente por tais valores.

Transcreve a ementa do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 883.821/DF ocorrido no Superior Tribunal de Justiça, quando se anuiu que o tomador do serviço de transporte, tendo arcado com este ônus, faz jus ao creditamento do ICMS em respeito ao princípio da não-cumulatividade, assim como o Acórdão do RESp Repetitivo nº 931.727/RS no qual o Superior Tribunal de Justiça tratou de tema próximo.

Destaca, segundo os precedentes do STJ, com tese já fixada em Recurso Repetitivo, que “o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária”. No presente caso, o ICMS referente às mercadorias incidente sobre toda a cadeia é recolhido pela refinaria como ICMS-ST, cuja base de cálculo é estimada e presumida das vendas por varejistas de lubrificantes a consumidores finais.

Argui, ainda que a refinaria não seja a tomadora do serviço de frete, esta recolhe o ICMS-ST sobre o valor aproximado de venda aos consumidores finais, considerando todo o custo agregado na cadeia econômica. Ou seja, o ICMS sobre as mercadorias comporta o ICMS sobre o frete o qual a Recorrente tem direito a manter os créditos.

Explica que o serviço de frete da mercadoria sai da refinaria (a Recorrente) com destino a outro estabelecimento próprio (operação de transferência) ou a estabelecimento comerciante/varejista (operação de venda). Portanto, os conhecimentos de transporte - CT-es, possuem o ICMS incidente sobre o serviço de frete interestadual ou intermunicipal destacado, tendo a Recorrente como tomadora do serviço.

Aponta como base legal de sua prática, o art. 155, § 2º, inc. I da Constituição Federal, através do qual se condiciona o ICMS ao princípio da não-cumulatividade, garantido também pelos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96. Portanto, evita o duplo recolhimento do imposto, *in casu* utilização do crédito financeiro.

Ressalta que o entendimento manifestado no acórdão recorrido carece de base legal, ante o fato de o frete ser tributado, de forma completamente dissociada da mercadoria transportada. Assim, o acórdão viola a não-cumulatividade vez que gera uma operação cumulativa de ICMS, motivo pelo qual a decisão *a quo* merece ser reformada.

Sinaliza que diversos órgãos julgadores de Secretarias de Estado de Fazenda vêm cancelando autuações idênticas, a exemplo da decisão da SEFAZ/MT, confirmada em sede de Recurso de Ofício, cujo acórdão reproduz trecho.

Finaliza que, em observância às determinações constitucionais e infraconstitucionais, a Recorrente, ao contratar o serviço de frete para transportar suas mercadorias, principalmente pelo fato que tais serviços foram tributados sob a sistemática do ICMS-normal, conforme indicado nos CT-e, se creditou do ICMS destacado, do qual faz jus, cuja lógica aplicada tem apoio em parecer elaborado pelo Professor Carlos Mário da Silva Velloso, conforme trechos copiados.

Acrescenta que não pode ser mantida a glosa dos créditos, uma vez que a Recorrente não infringiu à legislação tributária, assim, o lançamento deve ser cancelado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Classifica como confuso, relacionar o “Fato Gerador - Operação de Circulação de Mercadorias” com o “Fato Gerador - Prestação de Serviço de Transporte”, pois criaria uma impossibilidade ilegal de creditamento sobre o frete, em afronta ao princípio da não-cumulatividade, à lei e jurisprudência dos tribunais pátrios.

Defende que contrariamente ao acórdão recorrido, a prestação de serviço de transporte de

mercadoria é situação distinta da operação de circulação da mercadoria em si, uma vez que tal serviço não está sujeito ao regime de substituição e possui uma hipótese de incidência distinta.

Explica que a autonomia da relação jurídica de prestação de serviços de transporte em relação à operação de aquisição de mercadorias foi objeto de recente debate no âmbito da 3ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais do CARF que resultou no Acórdão nº 9303-014.916, no qual se discutiu a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre serviços de transporte tributados relacionados a mercadorias sujeitas à suspensão das Contribuições (não tributadas). Por decisão unânime, foi afirmada a autonomia do frete em relação às mercadorias e a possibilidade de apropriação dos créditos que resultou na Súmula CARF nº 188, reproduzida.

Conclui que são inconfundíveis e autônomas a tributação da prestação de serviços de transporte que aqui foi autuado, e a tributação de operação de circulação de mercadoria, não se estendendo a ausência de recolhimento do ICMS pela distribuidora das mercadorias à prestação dos serviços de transporte, cuja tributação está explícita no art. 2º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96.

Reproduz trecho da Consulta nº 22/06 da Secretaria de Fazenda de Santa Catarina, que diz reforçar o entendimento da distinção entre as operações, assim como esclarecimento do Supremo Tribunal Federal no âmbito do Recurso nº 212.637/MG – ementa reproduzida.

Complementa que em casos idênticos ao presente, os Tribunais de Justiça de Minas Gerais e de Goiás reconheceram a possibilidade de manutenção dos créditos relativos ao frete em operações com combustíveis derivados de petróleo, justamente fazendo a distinção entre operações de circulação de mercadorias (petróleo) e as prestações de serviço de transporte – TJ/MG. Apelação Cível nº 1.0079.99.015846-5/001, TJ/MG, Apelação Cível nº 1.0702.06.308296-1/001, TJ/MG. Apelação Cível nº 1.0079.99.015846-5/001, TJ/GO, Apelação Cível e Remessa Necessária nº 5550423-46.2014.8.09.0051 e TJ/GO, Apelação Cível e Remessa Necessária nº 5221092-53.2018.8.09.0051.

Resume que o entendimento restritivo do direito creditório de ICMS à Recorrente é contrário aos preceitos do ICMS em âmbito nacional, gerando insegurança jurídica ao contrariar entendimentos já sedimentados no âmbito de outros estados, fato que diz reforçar os motivos pelos quais o acórdão deve ser reformado e o Auto de Infração cancelado.

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

Explana que princípio do destino determina que o imposto incidente na operação de saída do derivado de petróleo (seja no caso de lubrificantes, seja no de combustíveis), não será recolhido em favor do Estado remetente - no caso, Bahia, devendo ser recolhido em sua totalidade para o Estado consumidor final, conforme disciplina o art. 2º, § 1º, inc. III, e art. 11, inc. I, alínea “g” da Lei Complementar nº 87/96.

Pondera, caso os créditos fossem estornados, o Estado de origem dos produtos, receberia parte do ICMS incidente na operação, contrariando a norma constitucional. Por outro lado, caso aceita a manutenção dos créditos, o Estado de origem nada receberá a título de ICMS, ficando todo o imposto com o Estado para o qual os lubrificantes foram remetidos (destino), atendendo integralmente o comando constitucional, mesmo entendimento consagrado pelo STF no RE nº 198.088/SP, ementa copiada, que analisada pelo Jurista José Souto Maior Borges, explicou a suposta “imunidade” das operações em questão, que funciona como técnica de repartição de receita do ICMS entre Estados.

Conclui que, com base constitucional, é no estado de destino que são tributadas as operações que compõem o ciclo econômico de petróleo e derivados, conforme do voto do Ministro Joaquim Barbosa, no RE nº 358.956/RJ, ratificando que a Constituição Federal prestigia a tributação integral dos lubrificantes derivados de petróleo no Estado onde ocorrerá o seu consumo, isso

considerando todo o seu ciclo econômico, desde a sua produção.

Finaliza: como os derivados de petróleo são tributados integralmente no Estado onde serão consumidos, são anulados os efeitos econômicos de todos os recolhimentos prévios realizados em favor do primeiro Estado, de modo que este não venha a se locupletar com qualquer valor a título de imposto nas operações dentro do seu território com os derivados de petróleo, por expresso mandamento constitucional.

Assim sendo, ainda que as operações com óleo diesel e gasolina estejam amparadas pela sistemática da Substituição Tributária, não há vedação ao crédito, pois: (i) a prestação de serviços de transporte teve o imposto recolhido; e (ii) não se pode confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte.

Requer o conhecimento e o provimento do Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido e cancelar o Auto de Infração.

Por fim, protesta por ser intimada quando a inclusão do presente Recurso em pauta para julgamento, de modo a viabilizar a inscrição e a realização de sustentação oral por um de seus patronos habilitados nos autos.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte segue no sentido de modificar a decisão da primeira instância, relativa ao Auto de Infração, julgado procedente, cuja exação exige o ICMS, decorrente da glosa de créditos fiscais apropriados indevidamente pela Recorrente na condição de remetente da mercadoria, relativos a frete em operações com saídas isentas e não tributadas, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Não foram arguidas questões preliminares, contudo, ressalto que o processo preenche todas as formalidades legais, inexistindo qualquer fato que venha macular o devido processo legal.

A tese recursal se concentra nos seguintes pontos:

- 1) A Recorrente suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, contratada sob cláusula CIF, e, sendo tomadora do serviço, arcou com o preço e consequentemente com o ICMS devido, destacado nos documentos fiscais de transporte, condição que entende lhe permitir o aproveitamento do crédito, com fulcro no princípio da não-cumulatividade;
- 2) O ICMS-Mercadoria (incidente sobre as mercadorias) abrange toda a cadeia e é recolhido pela refinaria como ICMS-ST, cuja base de cálculo é estimada com base nas vendas realizadas por varejistas de combustíveis e lubrificantes a consumidores finais, considerando todo o custo agregado na cadeia econômica. Ou seja, no ICMS-Mercadoria se inclui o ICMS-Frete (incidente sobre a prestação de serviço de transporte);
- 3) O fundamento do acórdão de que a Recorrente não poderia tomar o crédito sobre o frete em razão da mercadoria transportada ser imune em operações interestaduais, carece de base legal, pois o serviço de transporte é normalmente tributado dissociada da mercadoria transportada. Dessa forma, o acórdão viola o princípio da não-cumulatividade porque gera uma operação cumulativa de ICMS;
- 4) Recomenda não relacionar o fato gerador da operação de circulação de mercadorias com o fato gerador da prestação de serviço de transporte, pois a prestação de serviço de transporte de mercadoria é situação distinta da operação de circulação da mercadoria, uma vez que tal serviço não está sujeito ao regime de substituição tributária e possui uma hipótese de incidência também distinta;
- 5) A comercialização dos derivados de petróleo, lubrificantes ou combustíveis, está sujeita ao princípio da tributação no destino, previsto na Constituição Federal e na Lei nº 7.014/96. Portanto, o ICMS, incidente sobre o óleo diesel e a gasolina caberá ao estado de destino das mercadorias. Assim, caso os créditos sejam estornados, o estado de origem dos produtos,



receberia parte do ICMS incidente na operação e, caso se aceite a manutenção dos créditos, o estado de origem nada receberá a título de ICMS, ficando todo o imposto com o estado de destino, atendendo ao comando constitucional.

Inicialmente, é oportuno destacar que a infração impõe a glosa de créditos fiscais apropriados pelo sujeito passivo decorrente de operações interestaduais de transporte de *óleo diesel* e *gasolina*, beneficiadas pela imunidade constitucional, ou seja, créditos de ICMS sobre o serviço de transporte, especificamente de operações interestaduais de transferências e vendas de combustíveis, que por preceito constitucional, são amparadas por imunidade, conforme art. 155, § 2º, inc. X, alínea “b” da Constituição Federal, *in verbis*.

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

*§ 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;*

As operações, de venda e/ou transferências das mercadorias tratadas no lançamento, portanto, não são tributadas.

Quanto a arguição de que as prestações de vendas das mercadorias foram contratadas pela Recorrente sob a cláusula CIF, razão pela qual teria direito ao aproveitamento do crédito fiscal decorrente das operações de frete, com fulcro no princípio da não-cumulatividade, é fato que sendo a Recorrente o tomador do serviço e remetente das mercadorias, arca com o custo do serviço de transporte, o que não ocorreria, caso as vendas tivessem sido contratadas com a cláusula FOB, opção que compete ao destinatário da mercadoria arcar com o custo do transporte.

A Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 1º, inc. II, alínea “b”, dispõe que integra a base de cálculo do imposto, o valor correspondente ao “*frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado*”, ou seja, o frete cobrado nas vendas sob cláusula CIF integra a base de cálculo do ICMS. Portanto, no caso em análise, o frete obrigatoriamente está incluído no preço da mercadoria, constando da base de cálculo da operação ou como despesas acessórias debitadas ao adquirente.

Dessa forma, o remetente, ao tributar o serviço de transporte juntamente com a mercadoria, paga o ICMS sobre o valor do frete e, concomitantemente, esse mesmo valor é oferecido à tributação pelo prestador de serviço, ao destacar o imposto no Conhecimento de Transporte de Carga - CTRC.

Conclui-se haver uma duplicidade de incidência sobre a mesma prestação de serviço de transporte, fato que justificaria o direito de o remetente apropriar o crédito fiscal destacado no CTRC, nas operações sob cláusula CIF para que haja uma compensação ou recuperação de um dos valores oferecidos a tributação, para evitar a dupla cobrança do ICMS.

Contudo, ressalto, que a citada compensação somente é aceitável no caso de operações sob cláusula CIF, **quando o valor da mercadoria é tributado pelo ICMS simultaneamente com a tributação do serviço de transporte, concretizada na emissão do CTRC, com destaque do ICMS.**

Uma vez que o valor cobrado pelo frete não integra a base de cálculo do imposto devido à venda da mercadoria, se o remetente fizer a compensação (se creditando do imposto sobre o frete), anularia o débito do imposto devido na prestação interestadual do serviço de transporte, fato que resultaria na perda da receita do ICMS pelo estado de origem, que tem direito ao valor do imposto sobre o frete, por se tratar de prestação interestadual de serviço de transporte iniciado no estado de começo da prestação do serviço, no caso a Bahia.

Ademais, nas operações de vendas, seja sob cláusula CIF ou FOB, o adquirente da mercadoria tem direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o serviço de transporte, por ter, em última análise, arcado com o ônus do frete, já que este valor foi incluído no custo da mercadoria adquirida, portanto, no

preço final do produto, vez que é o adquirente que irá finalizar a cadeia econômica até o consumidor final.

Dessa forma, em observância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, cabe ao adquirente o direito de utilizar o crédito fiscal correspondente o valor do imposto decorrente da prestação de transporte para compensar com o débito da operação subsequente.

Do exposto, conclui-se que nas operações sob cláusula CIF, quando o custo do frete está incluso na base de cálculo da mercadoria e do serviço de transporte, cabe apenas ao remetente o direito a apropriação do crédito do ICMS sobre o frete, tributado em duplicidade e não ao adquirente.

No caso aqui tratado, as operações autuadas são operações interestaduais de transferências e vendas de *óleo diesel* e *gasolina*, mercadorias amparadas por imunidade. Dessa forma, não ocorre a alegada duplicidade da tributação sobre a prestação de serviço de transporte. Ocorre uma única tributação com o destaque do ICMS nos CT-es, gerando receita que pertence ao estado onde se iniciou a prestação do serviço e o crédito do ICMS deverá ser apropriado pelo destinatário que suportou o ônus.

Quanto ao argumento de que as mercadorias estando sujeitas ao regime de substituição tributária, a base de cálculo do ICMS-ST se considera o valor global do custo agregado na cadeia econômica, o que justificaria a Recorrente poder se creditar do ICMS sobre o frete, não tem suporte legal, uma vez que se tratando de operações interestaduais com combustíveis, não há incidência de imposto e conseqüente não ocorre a dita duplicidade de tributação, fato levado em conta nos cálculos do custo agregado e do valor estimado de venda aos consumidores finais.

Ademais, toda a carga tributária é suportada pelo adquirente quando ocorre a retenção do imposto na origem. Assim sendo, lhe caberia o crédito do ICMS sobre frete, se a prestação de serviço estivesse sob cláusula FOB.

Resta claro, portanto, que o valor das prestações de serviços de frete não compõe a base de cálculo da operação interestadual de transferência ou venda do *óleo diesel* e da *gasolina* e, portanto, não há duplicidade da tributação da prestação de serviço de transporte, inexistindo qualquer compensação a fazer, a título de ressarcimento.

Este entendimento sobre a matéria, que é recorrente, está pacificado no CONSEF, conforme jurisprudência - Acórdãos: CJFs nºs 0208-11/24-VD, 0071-12/23-VD, 0020-12/24-VD e CS nº 0220-21/02.

Por outro lado, a PGE/PROFIS tem se posicionado de forma clara sobre a matéria em conjunto com as decisões deste Conselho, a exemplo do Parecer PROCESSO PGE/2023010919-0, cujo trecho conclusivo, a seguir copiado, externa o seguinte entendimento:

*“(...) a dicção do art. 155, II c/c § 2º, II, “b”, da Constituição Federal não deixa margem a dúvidas acerca da necessidade de anulação do crédito relativo às operações anteriores (prestação de serviço de transporte), na hipótese de operação subsequente de saída de mercadorias não tributadas (operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes), como ocorreu in casu, (...)”*

*Ademais, no que concerne à quarta pergunta suscitada pela e. 1ª CJF (Tendo a prestadora de serviços efetuado o recolhimento para o Estado da Bahia do valor do ICMS sobre os mesmos e a Recorrente, que suportou o ônus, utilizado o crédito, na forma do disciplinado na legislação pertinente, ocorreu algum prejuízo ao erário baiano?), data vênha, mister observar que não são as consequências que determinam a regra de tributação. De fato, a existência de prejuízo ou não para o Estado da Bahia é irrelevante quando, em qualquer desses casos, for resultado das normas legais que incidem no caso concreto.*

*Assim é que, o recolhimento do ICMS pela transportadora e a assunção do respectivo encargo pelo adquirente do serviço são irrelevantes para fins de tributação. A eventual tributação cumulativa sobre o valor do transporte - uma na contratação do serviço e outra na formação da base de cálculo da mercadoria, da qual ele faz parte - não afasta a obrigação de anular tais créditos.*

*Nesta linha de raciocínio, é de se reconhecer que a não-cumulatividade não é um princípio absoluto, como decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema/Repercussão Geral nº 346 (...). “*

Quanto a Súmula CARF nº 188, trazida como suporte aos argumentos da Recorrente, registro que a mesma assim estabelece: “É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com

*serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/PASEP e pela COFINS não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.* “... Como se vê, há a ressalva de que os insumos tenham sido tributados.

Ressalto que este é o entendimento firmado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, através da 5ª Câmara Cível, no julgamento do Processo nº 0316320-73.2019.8.05.0001, cuja Ementa e trechos da decisão que a seguir transcrevo:

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

*(...)*

*2. Embora não incida ICMS na operação de venda de combustíveis a outro Estado, incide ICMS sobre a prestação do serviço de transporte que leva a mercadoria até a outra unidade da federação, tributo este que é arrecadado pelo estado de origem do frete. Nestes casos, somente os contribuintes das operações subsequentes que ocorrerem no outro Estado poderão compensar futuro pagamento de ICMS a outro Estado com o ICMS recolhido à Bahia sobre a prestação antecedente do serviço de transporte de saída deste Estado.*

*3. Não se discute a literalidade do art. 155, § 2º, II, b, da CF/88, pois o crédito do ICMS recolhido na prestação do serviço de transporte interestadual de saída não está sendo anulado. Apenas se diz que este crédito não pode ser aproveitado pelo remetente da mercadoria para compensação com ICMS de outras operações ou prestações a serem feitas na Bahia envolvendo produtos diversos, tampouco se pode cogitar que um só frete, que recolheu ICMS à Bahia, gere dois créditos e possa ser compensado em duplicidade, uma vez na Bahia (em operações ou prestações que envolvam outra mercadorias) e outra vez no Estado de destino (em operações ou prestações subsequentes que envolva a mesma mercadoria).”*

Assim, diante de tais considerações, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida, razão pela qual voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **VOTO DIVERGENTE**

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

Conforme entendimento já exarado em voto de minha autoria através do Acórdão CJF Nº 0204-11/23-VD (voto vencido), bem como o Acórdão proferido pela Ilustre Conselheira Evalda de Brito Gonçalves, de nº 0200-11/23, 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, o que não é o caso, frise-se, a operação é 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 027511/18, 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.

No caso em tela, temos que se trata de operações com derivados de petróleo (ÓLEO DIESEL e GASOLINA), sujeito ao artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, comando este reproduzido pelo artigo 3º da Lei Estadual nº 7.014/96, cuja comercialização destas mercadorias está sujeita ao princípio da tributação no destino, dessa forma, o ICMS, quando incidente sobre os mesmos, devem ser recolhidos e toda a arrecadação destinada ao Estado de destino das mercadorias.

Pelo princípio do destino o ICMS incidente na operação de saída do derivado de petróleo será totalmente recolhido para o Estado consumidor final, conforme disciplina o art. 2º, § 1º, inc. III, e art. 11, inc. I, “g” da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, nada será recolhido no estado remetente.

Ressalte-se que, apesar de nada ser recolhido ao estado remetente, este ainda é obrigado a suportar os créditos do ICMS inerentes aos insumos dessa operação, pois caso fossem estornados, o mesmo receberia parte do ICMS incidente na operação, o que fugiria da regra constitucional em vigor. Tal entendimento foi dado STF no RE nº 198.088/SP:

**“TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155. § 2.º 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.”*



(Recurso Extraordinário nº 198.088/SP, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 17 de maio de 2000, DJe 05 de setembro de 2003)

Ademais, no Voto proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa, STF, no Recurso Extraordinário nº 358.956/RJ, Segunda Turma, DJe 20/09/2005, o mesmo concluiu que: ***“a competência tributária pertencia ao estado destinatário, lugar em que seriam tributadas todas as operações atinentes ao ciclo econômico do aludido produto, desde a produção até o consumo.”***

Logo, como todos os itens arrolados no Auto de Infração SÃO TOTALMENTE TRIBUTADOS no Estado de destino, onde serão consumidos, os efeitos econômicos de todos os recolhimentos prévios realizados em favor do primeiro Estado, devem ser anulados na forma de manutenção de crédito nas operações anteriores, de modo que este não venha a obter vantagem com qualquer valor a título de imposto nas operações dentro do seu território com os derivados de petróleo. E isso não poderia ser diferente com o ICMS referente ao Transporte desses produtos, tendo em vista que este valor se encontra incluído no preço da mercadoria remetida.

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

## 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 **269352.0020/23-4**, lavrado contra **REFINARIA DE MATARIPE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 8.763.077,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: José Adelson Mattos Ramos, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Valdirene Pinto Lima, Bruno Nou Sampaio e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS