

A. I. N° - 206923.0002/23-2
 AUTUADO - ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A.
 AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA
 ORIGEM - SAT / COPEC
 PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0156-06/25-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. O creditamento do imposto não pode se prestar a anular os efeitos financeiros de uma tributação já ocorrida, cuja consequência jurídica seria simplesmente desfeita se se permitisse a apropriação de crédito para operações subsequentes desoneradas. Infração caracterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS. ATIVO FIXO / USO CONSUMO. A sistemática de recolhimento do diferencial de alíquotas não autoriza que a unidade federada de destino se aproprie de uma fatia do tributo que seja superior ao complemento entre a alíquota de origem e aquela cabível ao Estado destinatário. Infração elidida em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2023 (ciência em 06/04/2023, pelo DT-e), exige ICMS no valor histórico de R\$ 38.440,41, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 001.002.030: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente(s) tributadas. **ICMS:** R\$ 13.202,73. **Multa:** 60%.

Consta, ainda, que “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas compras, vendas e transferências interestaduais de óleo diesel e gasolina (mercadorias amparadas por imunidade constitucional)”.

Infração 02 - 006.005.001: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. **ICMS:** R\$ 25.237,68. **Multa:** 60%.

O Sujeito Passivo apresenta impugnação, às folhas 54/68, aduzindo o que segue.

Alega que a presente autuação não merece prosperar, posto que: “(i) Em relação à Infração nº 01, cumpre destacar que a própria legislação do Estado da Bahia, mais especificamente o artigo 309, inciso V do RICMS/BA, permite a tomada de crédito referente aos serviços de transporte tomados pelo estabelecimento, que é tributado regularmente pelo ICMS; (ii) Não por outra razão, a Câmara Superior do CONSEF possui entendimento sedimentado no sentido de admitir o aproveitamento dos créditos decorrentes dos serviços de transportes contratados pela distribuidora nas operações internas de compra (frete FOB) ou venda (frete CIF), para evitar a bitributação (Acórdão nº 0220-21/02); (iii) Por fim, no que tange a Infração nº 02, o cálculo realizado pela Autoridade Fiscal está equivocado, pois não foi seguida a regra prevista no artigo 321, inciso VIII do RICMS/BA, segundo a qual o DIFAL é calculado sobre a diferença entre a alíquota interna e interestadual, aplicadas aos contribuintes em geral, também nas operações com empresas do regime simplificado; (iv) Inclusive, em caso idêntico ao dos autos (Acórdão JJF

Nº 0215-04/21-VD), a própria fiscalização reconheceu o mesmo erro realizado na apuração do DIFAL, o que reforça a necessidade de extinção da autuação por erro na base de cálculo”.

É o que passa a expor, em sucessivo.

Alega independência entre a tributação da operação de circulação de combustíveis e da prestação do serviço de frete, bem como direito ao aproveitamento dos créditos sobre o frete contratado e pago pela distribuidora, em respeito ao princípio da não-cumulatividade. Explica que, conforme consignado na exposição fática, a Autoridade Fiscal glosou os créditos decorrentes da prestação de serviço de transporte contratados pela Impugnante nas operações internas de compra e venda de gasolina e óleo diesel, bem como nas operações de vendas interestaduais dos referidos combustíveis. Segundo a autuação, os serviços de frete não estariam vinculados a operações com saídas subsequentes tributadas, e, por essa razão, o aproveitamento dos créditos do ICMS-Frete seria indevido, violando o art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Alega, todavia, que tal entendimento não merece prosperar, como passa a demonstrar.

Preliminarmente, destaca que o modelo constitucional do ICMS, previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal atribuiu a competência aos Estados e ao Distrito Federal para aplicar o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Transcreve o texto citado, explicando que essa cobrança veio a ser implementada através da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), cujo art. 2º também reproduz para, em seguida, concluir que a legislação estabelece duas hipóteses de incidência DISTINTAS para as operações econômicas, sendo uma a operação de circulação de mercadorias e outra a prestação de serviços de transporte. Ou seja, explica que há dois fatos geradores independentes para incidência do ICMS, os quais geram créditos também de forma autônoma. Isto é: **(i)** afirma que haverá um crédito decorrente do ICMS pago pelo vendedor em função da ocorrência do fato gerador “circulação da mercadoria”, isto é, o “ICMS-Comercialização”, que é apropriado pelo adquirente da mercadoria; e **(ii)** haverá um outro crédito decorrente do ICMS pago pelo comprador ou pelo vendedor em função da ocorrência do fato gerador “prestação do serviço de transporte”, isto é, o “ICMS-Transporte” ou “ICMS-Frete”, que será apropriado por quem suportar o encargo do frete, independentemente de ser o vendedor (frete CIF) ou o adquirente da mercadoria (frete FOB).

Assim o sendo, conclui que, independentemente de a prestação de serviço de transporte estar ou não vinculada a uma operação de venda desonerada, o que deve ser levado em consideração é que a prestação do serviço de transporte é tributada pelo ICMS, tendo em vista se trata de hipóteses materialmente autônomas. Portanto, sustenta que, como os serviços de transporte, tanto nas operações internas, quanto nas operações interestaduais, são sempre tributados, deve ser resguardado o creditamento por aquele que suportou o encargo do frete, em respeito ao princípio da não cumulatividade, conforme será esmiuçado a seguir.

Ensina que o princípio da não-cumulatividade, essencial à sistemática do ICMS, foi consagrado pela Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, inciso I, cujo texto reproduz, explicando que a previsão da referida sistemática foi então recepcionada pelos arts. 19 e 20 da Lei Kandir, também reproduzidos.

Em síntese, sustenta que o princípio da não-cumulatividade do ICMS tem por objetivo prevenir o efeito de incidência “em cascata da tributação”, ou seja, a reiterada incidência do mesmo tributo sobre operações subsequentes. Para tanto, explica que o regramento da não-cumulatividade prevê a compensação de créditos com débitos (método imposto-contra-imposto), possibilitando a incidência do imposto em todos os elos da cadeia de produção, sem que haja a oneração desproporcional da operação ou prestação de serviço.

Dessa forma, conclui que a Impugnante, enquanto tomadora dos serviços de transporte, já que contrata frete CIF nas saídas e frete FOB nas aquisições, goza do direito aos créditos do ICMS recolhido sobre as prestações de serviço de transporte dos combustíveis, em respeito à sistemática de não-cumulatividade do ICMS. Inclusive, destaca que esse cenário NÃO se enquadra na hipótese de exceção ao princípio da não-cumulatividade, prevista pelo artigo 155, § 2º, II da

Constituição, também reproduzido para, a seguir, concluir que, como se extrai do texto constitucional, apenas as operações ou prestações que estejam abrangidas pela não-incidência ou isenção do ICMS poderão suprimir o direito ao crédito do contribuinte, não sendo possível à legislação infraconstitucional restringir o direito ao creditamento, sob pena de inconstitucionalidade.

No caso dos autos, como se trata de creditamento decorrente da PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, as quais são tributadas normalmente tanto nas operações internas, como nas interestaduais, defende que não há que se falar em aplicação da vedação prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a” da CF. Em outras palavras, assevera que não pode a Autoridade Fiscal glosar os créditos dos serviços de transporte tomados pela Impugnante, cujo valor efetivamente suportou, baseado na alegação de que o aproveitamento do crédito dos serviços contratados estaria sendo obstado pela isenção ou não incidência das operações posteriores, sob pena de evidente violação ao princípio da não-cumulatividade. Nesse sentido, colaciona doutrina de Sacha Calmon, em apoios aos seus argumentos.

Ademais, argumenta que a própria legislação estadual, no art. 309, inciso V do RICMS/BA, garante expressamente o aproveitamento dos créditos referentes aos serviços de transporte, tributados regularmente pelo ICMS, tomados pelo estabelecimento que os suportou, conforme texto que reproduz.

Isto posto, conforme entendimento do próprio regulamento de ICMS do Estado da Bahia, conclui que não restam dúvidas de que a glosa efetuada pelo Ilmo. Auditor é indevida, o que importa na extinção da autuação ora combatida.

Sustenta, também, direito ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da contratação de serviço de transporte nas operações internas de compra ou venda, por se tratar de operações tributadas por substituição tributária. Feitos os esclarecimentos no tópico anterior, vem a ora Impugnante refutar a equivocada alegação da Autoridade Fiscal de que as operações internas subsequentes seriam desoneradas, conforme exposto a seguir.

Pois bem. Primeiramente, como já exaustivamente demonstrado, alega que não há vinculação entre o ICMS-Comercialização e o ICMS-Frete, e tampouco seria possível submeter o creditamento, decorrente de uma prestação de serviço, à modalidade de tributação de uma OPERAÇÃO, pois se trata de dois fatos geradores autônomos e distintos. Assim, como as prestações de serviço de transportes são tributadas normalmente em toda a cadeia, defende que aquele que suportou o encargo do ICMS-Frete na compra ou na venda deve se creditar do imposto, em respeito à não-cumulatividade do ICMS.

Em segundo lugar, alega que não se sustenta o argumento de que as operações internas subsequentes de circulação dos combustíveis não possuem saídas tributadas, como equivocadamente considera a Autoridade Fiscal. Isso porque, pela sua natureza, a tributação nas operações internas de compra e venda de combustíveis ocorre por meio da sistemática de substituição tributária, onde a Refinaria é a substituta tributária, que recolhe antecipadamente o ICMS da distribuidora (substituída tributária) e do restante da cadeia. Portanto, assevera que as operações internas NÃO são desoneradas, mas sim tributadas, ocorrendo o recolhimento do ICMS antecipadamente em razão do regime de substituição tributária.

Dessa forma, ainda que se submetesse o crédito decorrente da PRESTAÇÃO DE SERVIÇO à tributação da OPERAÇÃO, o que admite apenas a título de argumentação, defende que sequer se poderia vedar o creditamento da prestação de serviço de transportes de combustíveis em razão da particularidade do regime de tributação desses produtos.

Ressalta ser este o entendimento do próprio CONSEF, como se verifica do Acórdão nº 0220-21/02, prolatado pela Câmara Superior (DOC. 04), cuja ementa transcreve.

Ademais, como se extrai do acórdão acima, admitindo que o frete compõe também o ICMS-ST da operação de circulação de mercadorias, entende ser necessário admitir o aproveitamento dos créditos decorrentes dos serviços de transportes contratados pela distribuidora nas operações

internas de compra (frete FOB) ou venda (frete CIF), para evitar a bitributação, já que o valor do frete teria sido tributado tanto pela operação de circulação como na prestação do serviço de transporte. Destaca, inclusive, que o reconhecimento do direito ao crédito, nas operações internas de combustíveis, dos serviços de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF tem sido reproduzido em diversos julgados do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nº 0178-12/03 e 0072-12/09.

Assim, conclui que não merece prosperar a glosa dos créditos decorrentes das prestações de serviço de transporte intermunicipal nas operações internas de combustíveis, conforme entendimento pacífico do CONSEF, uma vez que tais operações não são desoneradas, mas sim tributadas antecipadamente por substituição tributária.

Sustenta, ainda, o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da contratação de serviço de transporte nas operações interestaduais de venda de combustíveis. Ainda quanto à Infração nº 01, entende que também não merece prosperar a alegação de aproveitamento indevido dos créditos decorrentes dos serviços de transporte contratados e pagos pela Impugnante nas operações interestaduais de venda dos combustíveis, sob a justificativa de que a operação de circulação de mercadoria gozaria da imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição, como passa a demonstrar a seguir.

Como já esclarecido, afirma que a Constituição veda a incidência do imposto apenas sobre as operações interestaduais de circulação de combustíveis, sendo as prestações de serviços de transportes interestaduais dessas mercadorias tributadas normalmente. Por conseguinte, tratando-se de materialidades distintas, como a imunidade não incide sobre a prestação de serviço de transportes, defende ser devido o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento que suportou o ônus do frete. Além disso, ainda que se submetesse o aproveitamento do crédito decorrente da prestação de serviço de transporte à tributação da operação de circulação de mercadorias, o que novamente admite apenas a título de argumentação, assevera ser falsa a premissa de que a operação interestadual não seria tributada.

Argumenta que, na realidade, a operação interestadual de venda de combustíveis sofre tributação integral no Estado de destino. A única diferença para as demais operações é o momento em que se considera ocorrido o fato gerador: ao invés da saída do estabelecimento, ocorre na entrada da mercadoria no Estado de destino. Afirma tratar-se, meramente, de escolha de natureza política que visa promover a redistribuição de receitas tributárias entre as unidades federadas, privilegiando os Estados consumidores, que se beneficiam de toda a carga tributária incidente no ciclo da mercadoria, desde a produção até o consumo, evitando-se a concentração das receitas nos Estados produtores. Tanto é que, em 2007, as unidades federativas celebraram o Convênio ICMS 110, visando assegurar a arrecadação do ICMS incidente sobre as operações relativas a derivados de petróleo destinados a outros Estados.

Explica que, em sua cláusula primeira, o Convênio estabeleceu a obrigação do remetente dos combustíveis, situado no Estado de origem, 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, conforme dispositivo convenial que transcreve. Isto é, na operação de venda interestadual de combustíveis por distribuidora localizada na Bahia a posto varejista localizado em outro Estado da Federação, cabe à distribuidora o recolhimento do ICMS devido ao Estado de destino, de modo que definitivamente não se trata de operação desonerada por imunidade tributária.

Ademais, destaca que, ao realizar a operação de venda interestadual, o valor do frete é incluído na base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido. Dessa forma, após calcular o valor do ICMS devido ao Estado de destino na operação de venda interestadual de combustíveis, conclui que caberá à distribuidora, na qualidade de remetente da mercadoria, complementar o recolhimento do ICMS em relação ao imposto retido pela Refinaria ou obter o ressarcimento da diferença, conforme previsto na Cláusula Décima Oitava, também reproduzida. Verifica, portanto, que a Impugnante sofre dupla tributação de ICMS sobre o frete.

Nesta condição, para se anular a duplicidade do débito do ICMS sobre o frete, sustenta que deve ser garantido à Impugnante, sob operação CIF, o crédito do ICMS decorrente da contratação do serviço de transporte, sob pena de bitributação. Nesse sentido, cita trecho extraído do julgamento recente do Acórdão CJF nº 0298-11/21-VD pelo CONSEF, no qual se reconheceu “*(i) a autonomia entre a tributação do imposto na operação de circulação da mercadoria e na prestação do serviço de transporte, e (ii) que o valor do frete está incluído no ICMS da operação, e, portanto, deve-se manter os créditos decorrentes da contratação dos serviços de transporte*”.

Ante o exposto, tendo em vista “*(i) a autonomia na tributação da prestação de serviço de transporte, (ii) que as operações interestaduais são tributadas no Estado de destino, e (iii) que a Impugnante recolhe o ICMS sobre o transporte em duplicidade na operação de venda interestadual*”, sustenta que se deve garantir o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da prestação de serviço de transporte interestadual.

Alega, ainda, insubsistência da Infração 02, por força do cálculo do DIFAL nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias fornecidas por empresas optantes pelo simples nacional e violação à regra prevista no art. 321, VIII do RICMS/BA. Argumenta que, em relação a Infração nº 02, a Autoridade Fiscal alegou que a Impugnante teria deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (DIFAL), nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao seu ativo fixo e/ou consumo, o que não procede, como será demonstrado a seguir.

Ensina que o diferencial de alíquotas de ICMS (DIFAL) foi instituído pela Emenda Constitucional nº 87/2015 e regulamentado pelo Convênio ICMS 93/2015, para promover a partilha do ICMS entre o estado de origem e o estado de destino em operações interestaduais. No caso concreto, explica que a fiscalização autuou a Impugnante para cobrança do DIFAL em decorrência das aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao seu uso, consumo ou ativo permanente, com fundamento no art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a” do RICMS/BA, cujo texto reproduz.

Argumenta, todavia, que, em relação às aquisições de mercadorias fornecidas por empresas optantes pelo Simples Nacional, a fiscalização violou a regra prevista no art. 321, inciso VIII do RICMS/BA, segundo a qual o DIFAL é calculado sobre a diferença entre a alíquota interna e interestadual, aplicadas aos contribuintes em geral, também nas operações com empresas do regime simplificado. Transcreve o texto do dispositivo citado para concluir que, embora a mercadoria adquirida na operação interestadual venha com a alíquota do Simples Nacional, o cálculo do DIFAL deverá utilizar a alíquota dos contribuintes em geral, como previsto no referido art. 321, inciso VIII do RICMS/BA, seguindo a fórmula “*DIFAL = Valor da Operação x (Alíquota interna - Alíquota interestadual)*”. Inclusive, em caso idêntico ao dos autos (Acórdão JJF Nº 0215-04/21-VD), a própria fiscalização reconheceu o mesmo erro realizado na apuração do DIFAL, conforme imagem que acosta.

Dessa forma, uma vez que a Autoridade Fiscal não observou a regra imposta pelo art. 321, VIII do RICMS/BA, deixando de equiparar as alíquotas reduzidas das empresas optantes pelo Simples Nacional às alíquotas dos contribuintes em geral para cálculo do DIFAL, conclui que deve ser rejeitado o auto de infração também nesse ponto, ante a ausência de clareza, certeza e liquidez da autuação em relação a base de cálculo.

Diante de todo exposto, requer a ALESAT COMBUSTÍVEIS S/A que sua Impugnação seja conhecida e julgada integralmente procedente para reconhecer e declarar a nulidade/improcedência absoluta do presente Auto de Infração, com fulcro nos fundamentos supramencionados.

Requer, outrossim, a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada de novos documentos para fins de comprovar todo o alegado.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 117/120, o autuante presta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Quanto à Infração 01, afirma que a autuada apresenta, em sua defesa, argumentações inócuas,

pelas quais nunca alcançarão a sua pretensão, vez que, não há sustentação fática em suas alegações, o que restará provado pelo Autuante nas informações a seguir.

Assevera que a autuada, efetivamente, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS incidentes sobre o serviço de transportes interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, nas compras e transferências interestaduais, o que não gera crédito tributário, destacando que este Conselho já teve oportunidade de julgar matéria idêntica, cujas decisões transcreve abaixo:

ACÓRDÃO CJF Nº 0424-11/03. EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal decorrente do serviço de transporte tomado, relativo à operação de circulação de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, salvo disposições expressas em contrário. Inexistência de omissão na decisão recorrida. Indeferido o Pedido de Diligência Fiscal. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

ACÓRDÃO CJF Nº 1126/01. EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE VINCULADA A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS. A legislação veda o creditamento fiscal nesta hipótese. Preliminares de nulidade não acolhidas. Infração caracterizada. Acertada a Decisão Recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

Informa também que o Acórdão da Câmara Superior do CONSEF de nº 0220-21-02, ressalta que nas prestações de transporte vinculado à operações de venda de combustíveis e lubrificantes para outros Estados, onde o remetente retém e recolhe para o Estado de destino, o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo, conforme referida decisão.

Quanto à Infração 02, pontua que a autuada apresenta, em sua defesa argumentações inócuas, pelas quais nunca alcançarão a sua pretensão, vez que, não há sustentação fática em suas alegações, o que restará provado pelo Autuante as informações a seguir.

Assevera que a autuada, efetivamente, deixou de recolher o ICMS diferencial de alíquotas, Ativo/Material de consumo, e que os cálculos e demonstrativos estão anexo ao presente PAF, (folhas 12 a 50), destacando que foram efetuados conforme orientação contida no inciso XI, do artigo 17º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Pelos fatos aduzidos, ratifica toda a ação fiscal.

Por fim, como o presente lançamento foi elaborado na forma regulamentar, alicerçado nos princípios da legalidade, espera deste Egrégio Conselho o julgamento TOTALMENTE PROCEDENTE, ao tempo em que se manifeste a verdadeira justiça fiscal.

Esse é o relatório.

VOTO

Como não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme linhas que seguem.

A Infração 01 teve a sua conduta descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado à operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente(s) tributadas”. Trata-se de utilização de crédito fiscal relativo a serviços de transportes vinculados a operações de saídas interestaduais praticadas pela autuada, com óleo diesel e gasolina, mercadorias amparadas por imunidade constitucional, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando: “**a)** o art. 309, inciso V do RICMS permite a tomada de crédito referente a serviços de transporte tomados; **b)** independência entre a tributação da operação isenta e do frete tomado; e **c)** alega que, embora a operação subsequente não seja tributada, as operações futuras, ao longo da cadeia, sofrem incidência do imposto, já que os combustíveis são tributados internamente, mediante substituição tributária”.

Antes do enfrentamento da questão posta, impõem-se breves considerações acerca da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar nº 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área comercial, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 309, inciso I, alínea “a” do RICMS/12, conforme abaixo:

“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;
...”*

Percebam que além de ter que atender ao requisito acima (serem empregadas para comercialização, inclusive material de embalagem), faz-se indispensável (pela dicção do caput) que as operações subsequentes sejam tributadas, sem o que o crédito será indevido.

Nesse sentido, o art. 310, inciso II do RICMS/12 estabeleceu uma vedação expressa de crédito quando a operação subsequente estiver desonerada do imposto, conforme abaixo.

“Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

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

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja operação seguinte se submeta à incidência do ICMS, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “compensação com o tributo devido na operação subsequente”, nos termos do art. 310, inciso II do RICMS/12, reproduzido acima.

Relativamente à alegação de que as operações enquadradas no regime de substituição tributária são tributadas, é importante destacar que o art. 290 do RICMS/12 veda, expressamente, o creditamento relativo às prestações de serviço de transporte, nas operações subsequentes com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, conforme abaixo.

“Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária (grifos acrescidos).”

De fato, o creditamento do imposto não pode se prestar a anular os efeitos financeiros de uma tributação já ocorrida, cuja consequência jurídica seria simplesmente afastada se se permitisse a apropriação de crédito para operações subsequentes desoneradas. Este é o entendimento

consolidado no âmbito deste Conselho de fazenda, conforme acórdãos abaixo.

"ACÓRDÃO CJF Nº 0424-11/03: EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal decorrente do serviço de transporte tomado, relativo à operação de circulação de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, salvo disposições expressas em contrário. Inexistência de omissão na decisão recorrida. Indeferido o Pedido de Diligência Fiscal. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime."

"ACÓRDÃO CJF Nº 0245-11/22-VD: EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO. O que se verifica é que o legislador permitiu a acumulação do crédito fiscal apenas para exportação, não permitindo para as demais operações, inclusive quanto ao serviço vinculado a estas, não havendo separação entre as mercadorias e os serviços a elas vinculados, cabendo razão ao autuante pelo lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime."

Assim, considerando que o Sujeito Passivo se apropriou dos créditos em prestações vinculadas as operações subsequentes desoneradas pelo imposto, entendo que restou caracterizada a infração.

Julgo, portanto, a Infração 01 procedente.

No que se refere à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento*”. Trata-se de recolhimento a menos do diferencial de alíquotas, nas compras interestaduais efetivadas pelo Contribuinte.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando erro na apuração da base de cálculo nas operações de aquisição a empresas do Simples Nacional, pois o autuante teria desconsiderado a regra de equiparação de tratamento prevista no art. 321, inciso VIII do RICMS/12.

Examinando os fólios processuais, é possível constatar que, efetivamente, assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a sistemática de recolhimento do diferencial de alíquotas não autoriza que a unidade federada de destino se aproprie de uma fatia do tributo que seja superior ao complemento entre a alíquota de origem e aquela cabível ao Estado destinatário, nos termos da Resolução do Senado Federal nº 22, de 19 de maio de 1989.

Não é próprio a esse sistema se apurar o imposto através da compensação de débitos e créditos já que tal mecanismo se presta, exclusivamente, para evitar-se a cumulação do imposto em **operação subsequente**. O diferencial de alíquotas, todavia, é apurado em **operação única**, devendo-se excluir a alíquota de origem e incluir o tributo na base de cálculo, à alíquota interna do destino. A partir daí, deve-se fazer incidir apenas o diferencial de alíquotas, sem qualquer mecanismo de compensação entre débito e crédito.

Ademais, a Constituição Federal veda tratamento menos favorecido aos contribuintes do Simples Nacional, devendo o cálculo do diferencial de alíquotas ser manejado de forma a não desestimular as aquisições a empresas do Simples Nacional, como, aliás, lhe foi assegurado pelo art. 321, inciso VIII, § 1º do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 321. O recolhimento na forma do Simples Nacional não exclui a incidência do ICMS devido:

...
VIII - nas aquisições em outros estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, observada a dispensa prevista no inciso I do art.

§ 1º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam a alínea “b” do inciso VII e o inciso VIII deste artigo será calculada tomado-se por base as alíquotas aplicáveis aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional.

...”

Assim, acolho o argumento defensivo, ao tempo em que refaço o cálculo do diferencial de alíquotas, reduzindo o valor lançado nesta infração e julgando a Infração 02 procedente em parte, conforme abaixo.

MÊS	DIFAL REAPURADO	DIFAL RECOLHIDO	DIFERENÇA
jan/18	R\$ 461,33	R\$ 220,27	R\$ 241,06
fev/18	R\$ 1.120,78	R\$ 898,95	R\$ 221,83
mar/18	R\$ 1.180,11	R\$ 1.263,43	R\$ -
abr/18	R\$ 291,83	R\$ 268,88	R\$ 22,95
mai/18	R\$ 492,62	R\$ 473,21	R\$ 19,41
jun/18	R\$ 1.248,55	R\$ 1.105,00	R\$ 143,55
jul/18	R\$ 150,36	R\$ 183,09	R\$ -
ago/18	R\$ 1.481,86	R\$ 1.080,27	R\$ 401,59
set/18	R\$ 910,86	R\$ 608,53	R\$ 302,33
out/18	R\$ 993,19	R\$ 485,55	R\$ 507,64
nov/18	R\$ 2.527,13	R\$ 699,84	R\$ 1.827,29
dez/18	R\$ 2.034,83	R\$ 2.662,65	R\$ -
jan/19	R\$ 319,44	R\$ 149,87	R\$ 169,57
fev/19	R\$ 252,05	R\$ 220,90	R\$ 31,15
mar/19	R\$ 183,30	R\$ 181,66	R\$ 1,64
mai/19	R\$ 1.805,71	R\$ 1.768,01	R\$ 37,70
jun/19	R\$ 311,11	R\$ 295,39	R\$ 15,72
jul/19	R\$ 377,59	R\$ 347,89	R\$ 29,70
ago/19	R\$ 32,23	R\$ 28,25	R\$ 3,98
set/19	R\$ 187,80	R\$ 173,03	R\$ 14,77
out/19	R\$ 7.648,59	R\$ 7.426,98	R\$ 221,61
nov/19	R\$ 1.340,40	R\$ 1.491,74	R\$ -
dez/19	R\$ 335,02	R\$ 381,75	R\$ -
jan/20	R\$ 65,74	R\$ 148,15	R\$ -
fev/20	R\$ 548,38	R\$ 706,77	R\$ -
mar/20	R\$ 2.013,91	R\$ 2.268,44	R\$ -
abr/20	R\$ 1.432,92	R\$ 1.912,14	R\$ -
mai/20	R\$ 3.259,22	R\$ 4.036,84	R\$ -
out/20	R\$ 619,84	R\$ 790,57	R\$ -
dez/20	R\$ 187,80	R\$ 201,94	R\$ -
TOTAL	R\$ 33.814,52	R\$ 32.479,99	R\$ 4.213,50

Do exposto, julgo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 13.202,73
2	R\$ 4.213,50
TOTAL	R\$ 17.416,23

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206923.0002/23-2, lavrado contra ALESAT COMBUSTÍVEIS S.A., devendo ser intimado, o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 17.416,23, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR