

**PROCESSO** - A. I. Nº 206923.0008/17-6  
**RECORRENTE** - RAIZEN COMBUSTÍVEIS S. A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0010-06/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15.12.2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0262-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL VINCULADO À OPERAÇÃO IMUNE. O recorrente 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. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da Relatora. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal, nº 0010-06/19, que por unanimidade julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF, que exige o valor histórico de R\$349.839,47, acrescido de multa, tendo em vista as infrações abaixo, nos períodos de Janeiro a Dezembro de 2014, com base no Art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c Art. 310, inciso II do RICMS/BA:

*Infração 01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria(s) com saída(s) subsequente tributadas.*

*Utilização indevido de Crédito Fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências interestaduais de combustíveis. (mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional cujo imposto é recolhido através do regime da Substituição Tributária).*

*Autuada transferiu e vendeu a frete CIF, para suas filiais e clientes em outros Estados, Diesel, Óleo combustível e Gasolina, se creditando dos CTe-s”.*

O autuado apresentou impugnação (fls. 31 a 60) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 150 a 152), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JJF que após análise julgou Procedente (Fls. 161 a 168) nos seguintes termos:

#### VOTO

*Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*O Auto de Infração em lide, exige ICMS, em razão de supostamente ter a Impugnante utilizado indevidamente crédito fiscal referente o serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, não vinculado à operação com mercadoria com saída subsequente tributadas.*

*Segundo consta dos autos, a utilização indevida do crédito fiscal, se refere ao ICMS incidente nas operações de serviço de transporte relativo às transferências interestaduais de combustíveis, realizadas com frete a custo CIF.*

*Ocorreu que tendo considerado que a referida operação estaria amparada por Imunidade Constitucional, cujo imposto que incidirá nas operações subseqüentes do destinatário foi recolhido através do regime da*

*Substituição Tributária, o Autuante glosou o crédito apropriado pelo remetente (Autuado), por entender que não estaria vinculado a saída de mercadorias em operações tributadas.*

*Inicialmente, enfrentando a preliminar de nulidade, que se apoia no argumento de que as mercadorias não são imunes/isentas/não tributadas, a reputo insubsistente, pois a despeito de que de fato as mercadorias são tributadas, a operação subsequente a sua entrada, no caso de transferência interestadual, esta indubitavelmente amparada por não incidência, ex vi do inciso III do Art. 3º da Lei nº 7.014/96.*

*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;*

*Corroborando com a cognição delineada acima a argúcia do inciso II, do §4º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96:*

*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 ele feita:*

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

*No mesmo sentido, o inciso II, do art. 310 do RICMS-BA/2012:*

*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; Grifei.*

*Vê-se, portanto, a prima facie, que o impedimento ao crédito do ICMS objeto da presente demanda, é peremptório, e não se refere à situação tributária da mercadoria, e sim à situação tributária da mercadoria derivada da operação interestadual, que inequivocamente a caracteriza como acobertada por não incidência do ICMS. É, sem dúvidas, a conclusão que se depreende da norma posta acima.*

*A questionada base legal da infração adotada pelo Autuante, também não macula o feito, pois como se verifica da peça vestibular, foram adotados todos os dispositivos estudados acima, de forma a qualificar e apontar sem equívocos a infração, posto verificar terem os fatos sido adequadamente subsumidos às normas legais. Portanto, afasto a preliminar de nulidade.*

*Adentrando à análise das arguições de mérito, inicialmente, verifico não haver subsistência na alegação de que o crédito seria admitido porque houve o recolhimento por parte da própria autuada, quando foi recolhido pela sistemática da Substituição Tributária, pois, como é de veras sabido, a substituição a que se refere à defesa diz respeito a operação subsequente interna se esta se desse no território do Estado da Bahia.*

*Deste modo, não ocorrendo à condição precípua (saída subsequente interna) para justificar a tributação por substituição tributária, socorre a Impugnante as regras de ressarcimento postas nos artigos 300 e seguintes do RICMS/2012, que prestigiam o princípio da não cumulatividade. Afasto, também, por conseguinte, esta alegação defensiva.*

*Descabe também a alegação de que não haveria como relacionar as mercadorias transportadas com o serviço de transporte (frete), pois os CTes estão vinculados as NFes que acobertaram à operação interestadual, portanto é perfeitamente factível e precisa à vinculação de cada creditamento com a sua respectiva operação de circulação de mercadoria. Caso houvesse alguma operação que não se coadunasse com acusação fiscal deveria a defesa apontar de forma objetiva, não o fez.*

*É imprescindível que as alegações defensivas sejam acompanhadas dos meios de prova com que o interessado pretenda demonstrar a verdade de suas alegações, (inciso IV, do art. 8º do RPAF).*

*Ao julgador, cabe formar seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, (art. 153 do RPAF).*

*Desse modo, não assiste razão à defesa quanto ao argumento acima.*

*Quanto aos questionamentos acerca da multa aplicada, reputo falecer competência a esta instância administrativa para emitir juízo de valor acerca de norma legal que sustenta a aplicação da multa impugnada.*

*Em relação à solicitação de que sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao presente feito realizadas em nome de seus advogados, entendo factível, porém o não atendimento do pleito não ensejará arguição de nulidade porquanto o procedimento de intimações e notificações segue rito determinado pelo RPAF.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL do presente Auto de Infração.*

Inconformado com a Procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 179 a 209) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente roga pela nulidade, alegando que, apesar da autuação ser curta e direta, se demonstra muito confusa e sem sentido. Diz que os dispositivos legais não traduzem a infração descrita, pois a redação do Art. 29, §4º, inciso II, sem sombra de dúvidas, aponta para a vedação do crédito na comercialização. Cita inclusive o Acórdão JF nº 0107-01/16 que anulou Auto de Infração por inobservância do devido procedimento legal.

Diz ser clara a anulação já que o relato da infração discorre de suposto crédito indevido sobre operações de serviços de transporte de mercadoria cujo ICMS era imune/isento/não tributado; o dispositivo legal que permeia a autuação acusa pela vedação de crédito de mercadorias; a decisão de primeira instância confirma clara incoerência de relato/base legal, o que não se pode permitir; a recorrente não sabe se defende de vedação ao crédito de mercadoria ou prestação de serviços e há precedentes no CONSEF que confirma a anulação em situações semelhantes.

No mérito, alega que não há o que se falar em creditamento indevido por qualquer viés que se analise, conforme motivos a seguir expostos.

Conforme observado, o ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual, onde houve o recolhimento da própria Recorrente quando se colocando em foco o ICMS da operação de circulação de mercadoria, o qual foi devidamente recolhido pela sistemática da Substituição Tributária, houve a incidência do imposto e o seu respectivo recolhimento.

A recorrente tem como objeto social, entre outros, o comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo e para isso contrata o serviço de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento.

Diz que a recorrente suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, o qual foi realizada pela cláusula CIF, e, na figura de tomadora do mesmo, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido, condição a esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito, e que a melhor forma de se comprovar isso é através do Conhecimentos de Transporte Eletrônicos – CT-e.

Cita ainda o Recurso Especial nº 883.821/DF que permite direito ao creditamento quando comprovado a contratação de frete por empresa contribuinte.

A alegação baseia-se principalmente na premissa de que o Fisco autua a prestação de serviços de transporte e, logo em seguida, enquadra a autuação pelo inciso II, do § 4º, do Art. 29 a Lei nº 7.014/96, bom como pelo inciso II, do art. 310 do RICMS/BA que tratam da circulação de mercadorias.

No que se refere as operações realizadas, as mercadorias transportadas nas operações de transportes elencadas no auto, tem-se que essa responsabilidade é atribuída à refinaria de petróleo, 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.

E por esta razão, fica claramente confuso relacionar o “fato gerador da circulação das mercadorias” com o “fato gerador da prestação de serviços de transporte”, criando com isso uma

ilegal impossibilidade de creditamento sobre o frete, em nítida afronta ao princípio da não cumulatividade, à Lei e Jurisprudências dos tribunais pátrios. Eis que são inconfundíveis e autônomas a tributação da prestação de serviços de transporte objeto da autuação e a tributação da circulação de mercadorias.

Não deixou de citar a Apelação Cível nº 1.0702.06.308296/0001 do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que reconhece o direito ao crédito por entender que ***“independentemente da imunidade que recai sobre a operação que destina petróleo, lubrificantes e outros derivados a outro Estado, deve ser assegurado o direito do alienante ao creditamento do imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte, porquanto se trata de transação autônoma, normalmente tributada.”***

Ainda neste contexto, diz que foi demonstrado na impugnação não há qualquer tipo de imunidade, isenção ou não tributação no caso em questão e que conforme já pisado e repisado, a Gasolina e o Óleo Diesel 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.

Por fim, pede que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, procedendo com a anulação do auto em epígrafe, e caso, não se entenda pela nulidade, pugna pelo cancelamento integral do Auto de Infração.

#### VOTO VENCIDO

Conforme já demonstrado no relatório, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0010-06/19, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$349.839,47 acrescido de multa, tendo em vista a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sobre as contratações dos serviços de transportes, nas operações de venda, com mercadorias não tributadas nas saídas, nos períodos de Janeiro a Dezembro de 2014, com base no Art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c Art. 310, inciso II do RICMS/BA.

Preliminarmente, roga pela nulidade, alegando que a autuação apesar de ser curta e direta, se demonstra muito confusa e sem sentido por entender que a redação do Art. 29, §4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, sem sombra de dúvidas, aponta para a vedação do crédito na comercialização.

Em análise o Art. 29, § 4º, inciso II, abaixo transcrito, observa-se que, a vedação refere-se à prestação de serviços vinculadas a comercialização de mercadorias, cuja saída subsequente não seja tributada.

*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 ele feita:*

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

Analisando inclusive o Acórdão JJF nº 0107-01/16 citado no RV que anulou Auto de Infração por inobservância do devido procedimento legal, verifica-se que não se aplica ao caso em lide, os fatos descritos não são contraditórios. Por esta razão, entendo que não prospera a preliminar de nulidade.

Passo a analisar as razões do mérito, nas quais o recorrente pugna pelo cancelamento total do auto, alegando que não há o que se falar em creditamento indevido por qualquer viés que se analise, uma vez que o ICMS relativo à prestação de serviços de transporte interestadual, o ônus financeiro fora totalmente suportado por ela, que tem como objeto social, entre outros, o

comércio atacadista de álcool carburante, biodiesel, gasolina e demais derivados de petróleo e para tanto necessita contratar o serviço de frete para transportar as mercadorias que comercializa, seja na entrada ou saída desses produtos de seu estabelecimento.

Cita inclusive o 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.

Diante das razões apresentadas, e no contexto que foi demonstrado na peça recursal, frisa que a Gasolina e o Óleo Diesel 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 acima transcrito, observa-se que apenas se aplica nas situações em que a operação subsequente não seja tributada.

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

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

Em situação similar, já é entendimento deste eg. Conselho, a exemplo do Acórdão CJP Nº 0275-11/18, de relatoria do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, que este entendimento não merece prosperar, citando inclusive o Parecer PGE/PROFIS da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, que transcreve dispositivos constitucionais e legais complementares referentes ao princípio da não cumulatividade, juntamente com jurisprudência, para assinalar que o constituinte e o legislador compreenderam que somente as operações não tributadas, sem pagamento do imposto, restariam com impedimento de utilização de crédito.

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJP 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.

Em consequência de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

**VOTO VENCEDOR**

Com a devida *vênia*, divirjo quanto ao mérito da decisão da ilustre Relatora, que Proveu o Recurso Voluntário, eis que vislumbro ser subsistente a exação fiscal, visto 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, no caso, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente 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 recorrente 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.

Válido frisar, que o suposto “ônus financeiro pelo remetente da prestação do serviço de transporte”, realizada sob cláusula CIF, em verdade, *se trata de uma premissa falsa*, uma vez que SEMPRE quem suporta o “ônus” de qualquer custo de aquisição é o adquirente do produto, pois todos os custos de produção, serviço, logística, seguro e frete sempre será repassado pelo remetente para ser arcado pelo adquirente.

No caso específico do frete, sob cláusula CIF, cuja sigla em inglês é *cost, insurance and freight* e significa “custo, seguro e frete”, decorre do transporte da mercadoria, incluindo os custos e riscos, sob a responsabilidade do vendedor, ou seja, o produto já é ofertado para o cliente com o valor de frete incluído no valor total do produto e, neste caso, ele não vem discriminado na nota fiscal.

Já o frete sob cláusula FOB (free on board), significa “livre a bordo”, e nesse tipo de frete, toda a responsabilidade pelo transporte da mercadoria é do estabelecimento destinatário, incluindo os riscos e os custos, já que no frete FOB o custo pelo transporte não está “embutido” no valor cobrado pela mercadoria, por parte do remetente.

Porém, em ambas situações, quem arca ao final pelo custo do frete é sempre o adquirente, e por essa razão, é ele (o adquirente), que deve sempre se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria.

Retornando ao nosso caso específico de frete sob a cláusula CIF, o fato de o valor do frete cobrado pelo remetente já se encontrar incluso no valor total do produto e, em consequência, compor da base de cálculo do ICMS, quando das operações sujeitas à tributação, ocorre a tributação do ICMS tanto do valor correspondente ao produto, como também sobre o valor do frete.

Contudo, o fato de o remetente contratar um prestador de serviço de transporte para realizar a entrega do produto, conforme combinado com o seu cliente (cláusula CIF), e esse transportador emitir conhecimento de transporte para a realização da prestação de serviço de transporte em operação interestadual, a qual é tributada, oferecendo também tributação sobre o valor do frete (supostamente cobrado ao remetente, embora repassado ao seu cliente), verifica-se uma duplicidade de tributação sobre a mesma prestação de serviço de transporte.

A primeira, quando da incidência do ICMS sobre a base de cálculo da mercadoria (na qual se inclui o custo do frete pelo remetente), e a segunda, quando da emissão do conhecimento de transporte.

Assim, para se corrigir tal distorção, ocorrida sob cláusula CIF, é dado o direito ao remetente de

se creditar do ICMS destacado no conhecimento de transporte, incidente sobre a prestação de serviço, como forma de RESSARCIMENTO da duplicidade do débito sobre a prestação de serviço, visto que o remetente também se debitou sobre o valor do frete incluso na base de cálculo da mercadoria.

Porém, como dito, o crédito sempre será do adquirente, que deve se creditar do ICMS sobre o frete, assim como ocorre com o ICMS sobre a mercadoria, cuja tributação ocorreu em conjunto, através da base de cálculo da operação, sob cláusula CIF.

No caso em análise, por ser a operação interestadual de combustível imune, ou seja, sem tributação, não há de se falar em RESSARCIMENTO, uma vez que inexistente 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, conforme já dito. Porém, isso só se viabilizaria (crédito pelo adquirente) caso a prestação se realizasse sob a cláusula FOB, o que não ocorreu.

Portanto, conforme acima exposto, na condição de remetente, o autuado 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, a seguir:

*Ressalve-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. “*

*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, 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, conforme 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 ele feita:*

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

Destaque-se, ainda, ser premissa falsa a alegação recursal 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 recorrente 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 Acórdão CJP Nº 0275-11/18, citado como paradigma pela *i. Conselheira*, não se presta para tal mister, eis que se reporta à utilização indevida de crédito de serviços de transporte relativo a mercadorias enquadradas no regime de diferimento, o que não se coaduna ao caso concreto, visto que o diferimento se reporta às operações internas, e efetivamente tributadas, o que não ocorre com o fato concreto, que trata de operações interestaduais e imune, as quais não se confundem também com as operações subsequentes e tributadas ocorridas em outros Estados da Federação.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206923.0008/17-6**, lavrado contra **RAIZEN COMBUSTÍVEIS S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$349.839,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Evalda de Brito Gonçalves, Laís de Carvalho Silva e Cláudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO A. BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS