

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0002/22-3  
**RECORRENTE** - COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0034-06/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 17/08/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0240-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL SOB CLÁUSULA CIF. Na operação interestadual de lubrificantes, amparada por imunidade, o serviço de transporte sob cláusula CIF, embutido no preço da mercadoria, não incide tributação. Em consequência, não há duplicidade de tributação com o CT-e, sendo indevido o crédito fiscal sobre o frete pelo remetente, tomador do serviço, a título de *ressarcimento* do débito em duplicidade. Razões recursais não elidem a exação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 6ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0034-06/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 25/03/2022 contra o estabelecimento sob Inscrição Estadual nº 120.877.393 para exigir o débito no valor histórico de R\$ 630.723,50, acrescido da multa de 60%, relativo ao período de maio de 2017 a dezembro de 2021, sob a seguinte acusação:

*“Infração 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.*

*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade Constitucional cujo imposto é recolhido através do regime da Substituição Tributária. A Autuada recebeu/transferiu para suas filiais e vendeu para clientes em outros Estados mercadorias amparadas por imunidade Constitucional, se creditando do ICMS dos CTe-s.”*

A Decisão recorrida, após constatar que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais, julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações de mérito:

**VOTO**

[...]

*Em relação ao mérito, a acusação é a de que a empresa teria utilizado indevidamente, na condição de remetente da mercadoria, o 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. Sustentam a acusação as disposições dos artigos 28 e 29, § 2º, da Lei 7.014/96:*

[...]

*No caso presente, como visto, a autuada é o estabelecimento vendedor do combustível/lubrificante, o qual, em operação interestadual é imune, ou seja, sem qualquer destaque ou incidência do ICMS, sendo que o destinatário é quem arcará com o ônus tributário relativo ao tributo devido nas operações internas que realizar, inclusive, se for o caso, a substituição tributária, o mesmo ocorrendo com o Estado de destino que açambarcará toda a parcela do imposto a ser recolhido pelo adquirente da mercadoria, reforço.*

*A questão se resume, pois, não às operações, mas as Prestações de Serviço de Transporte vinculadas a estas operações sabidamente imunes, ou seja operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, nas quais descabe a utilização do crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente da prestação estar sujeita à cláusula CIF ou FOB, o que em se admitindo anularia aquele que seria o único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando a Fazenda Pública de receber*

*imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, e tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação não sujeita à tributação.*

*Assim, como as operações subsequentes de lubrificantes e combustíveis internas no Estado de destino das mercadorias estarão submetidas à tributação, cujo percentual de MVA da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final, caberá ao Estado do estabelecimento adquirente e destinatário, o ônus do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, o qual, contrariamente ao entendimento defensivo foi respeitado na presente autuação.*

*Tendo a empresa autuada remetido mercadorias em operações interestaduais de combustíveis e/ou lubrificantes, são devidos 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 eventual ocorrência de ônus financeiro pela autuada da prestação do serviço de transporte, realizada sob cláusula CIF, como arguido, impende registrar que o ônus dos custos embutidos na aquisição realizada, inclusive quanto aos fretes sempre será do adquirente, uma vez que serão repassados todos os custos incorridos no preço das mercadorias.*

*No caso em apreço, em se tratando de operação interestadual de combustível/lubrificante imune, ou seja, sem incidência de qualquer tributação pelo ICMS, descabe, inclusive, qualquer possibilidade de ressarcimento, diante da inexistência de base de cálculo a ser tributada na operação, ainda que o valor da parcela do frete se encontre nela incluso.*

*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, reitero.*

*Descabe, ainda, qualquer sustentação defensiva quanto a alegada submissão de ter sido a operação anteriormente tributada pelo regime de substituição tributária, pois tais operações subsequentes, ocorreram em outro 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 defendente se apropriar, o que não se justifica.*

*Posso mencionar, ainda, em reforço a tal entendimento, posição adotada pela Câmara Superior do CONSEF, quando do julgamento que resultou no Acórdão CS nº 0220-21/02, e do qual destaco o seguinte da sua Ementa:*

**“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.”**

[...]

*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, não negada em momento algum, quanto ao uso 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 0044705-90.2008.8.05.0001, tendo como Relator o Desembargador José Edivaldo Rocha Rotondano, publicado Diário da Justiça de 14/08/2014, cuja Ementa reza:*

**“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM APELAÇÃO CÍVEL. IMPROVIMENTO MONOCRÁTICO DO RECURSO PRINCIPAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO. CREDITAMENTO DE ICMS. SERVIÇO TRANSPORTE DE COMBUSTÍVEIS. ART. 155, § 2º, X DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO INCIDÊNCIA NA ORIGEM. PRECEDENTES DO STF. ART. 557, CAPUT DO CPC. DECISÃO MANTIDA. RECURSO IMPROVIDO. 1. Consoante consignado na decisão vergastada ‘Segundo definido pela Corte Superior o recolhimento do ICMS, na hipótese de transporte de combustíveis, ocorre no Estado destinatário, louvando-se o consumidor do creditamento junto a este, dado que, no Estado de origem, no caso concreto, Estado da Bahia, configura-se circunstância de não incidência tributária’. 2. Assim, tanto as mercadorias efetivamente transportadas (combustíveis), quanto o serviço de seu transporte em si, até porque o seu valor integra a base de cálculo do ICMS sobre aquelas mercadorias, terão incidência do tributo no Estado destinatário, que arcará com o superveniente creditamento e compensação”.**

[...]

*Assim, frente a adoção do DTE, as intimações por via postal ou outro meio perderam qualquer sentido. Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como PROCEDENTE, tal como lançado inicialmente.*

No Recurso Voluntário, de fls. 982 a 1.017 dos autos, o recorrente reitera suas alegações de defesa de que:

**1. O Auto de Infração é nulo em razão:**

- 1.1** Ausência de subsunção do fato a norma, eis que o dispositivo legal capitulado como infração supostamente praticada diz respeito a entradas não tributadas, porém o caso concreto envolve operações de saída de seu estabelecimento (artigo 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96), configurando a ausência de subsunção de fato à norma.
- 1.2** Imprecisão na descrição da infração e demonstração dos créditos glosados, ensejando cerceamento ao direito de defesa.

**2. No mérito, alega como razões para reforma do Acórdão e cancelamento do Auto de Infração:**

**2.1** O direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativo ao frete, cujo encargo foi assumido pelo recorrente, conforme crédito destacado nas notas fiscais de serviços de transporte tributados, realizados sob cláusula CIF, condição à fruição do princípio da não cumulatividade, do que cita precedentes do STJ, com tese fixada em Recurso Repetitivo, de que *“o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS, recolhido sob o regime de substituição tributária”* e, no presente caso, o ICMS da mercadoria incidente sobre toda a cadeia é recolhido pela refinaria (ICMS-ST) previamente e sob consideração da base de cálculo estimada e presumida das vendas por varejistas de lubrificantes a consumidores finais. Portanto, ainda que a refinaria não seja a tomadora do frete, esta recolhe ICMS-ST considerando valor aproximado de venda aos consumidores finais, ou seja, todo custo agregado na cadeia econômica, o que vale dizer: o ICMS-mercadoria comporta o ICMS-frete o qual o recorrente tem direito a manter os créditos. Em outras palavras, o crédito utilizado pelo recorrente visa evitar o duplo recolhimento de imposto via aplicação da não-cumulatividade. Cita julgado da SEFAZ/MT pela improcedência.

**2.2** O direito ao aproveitamento de créditos de ICMS relativo ao frete de mercadorias transportadas imunes, isentas ou sob regime de substituição tributária em razão da distinção entre a circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte, não podendo, portanto, considerar que os créditos tomados pelo serviço de frete foram indevidos, pois são inconfundíveis e autônomas a tributação da prestação de serviços de transporte e a tributação da operação de circulação de mercadoria, do que cita Consulta nº 22/06 da SEFAZ/SC e Recurso nº 212.637/MG do STF.

Segundo o apelante, ainda que as operações com lubrificantes estejam amparadas pela sistemática da substituição tributária, não há que se falar na vedação ao crédito, pois: *i*) a prestação de serviços de transporte teve o imposto devidamente recolhido e *ii*) não se pode confundir o ICMS da operação de circulação de mercadorias com o ICMS da prestação de serviço de transporte.

**2.3** Da inexistência de isenção/imunidade/não tributação das mercadorias transportadas em razão do princípio da tributação no destino, conforme art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, cujo comando foi reproduzido no art. 3º da Lei nº 7.014/96, e, nesta toada, 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 no Recurso Extraordinário nº 198.088/SP e doutrina.

Por fim, o recorrente passa a tecer considerações sobre o efeito confiscatório da multa aplicada, a qual viola aos princípios da razoabilidade e da vedação ao confisco, do que cita jurisprudência do STF.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Octavio da Veiga Alves – OAB/SP nº 356.510, no qual exerceu o seu direito de sustentação oral.

É o relatório.

**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de

1ª Instância que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado para exigir o valor de R\$ 630.723,50, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de, na condição de remetente da mercadoria, utilizou indevidamente crédito de ICMS sobre frete nas operações interestaduais de saídas de mercadorias amparadas por imunidade, cujo imposto é recolhido através do regime de Substituição Tributária.

De início, da análise das razões preliminares de que há precariedade em relação ao enquadramento, imprecisão na descrição da infração e demonstração dos créditos glosados, ensejando cerceamento ao direito de defesa, *temos a esclarecer* que o recorrente demonstra conhecimento da acusação fiscal e exerce plenamente seu direito de defesa, logo, não há como acolher a nulidade da infração, eis que não se declarará a nulidade sem prejuízo, como previsto no § 2º do art. 18 do RPAF (Decreto nº 7.629/99).

Ademais, conforme consta da peça vestibular, a acusação encontra-se devidamente precisa, inexistindo qualquer omissão ou disfunção, pois, consoante acusação fiscal, a exigência decorre em considerar a utilização indevida do crédito ICMS sobre frete, na condição de remetente da mercadoria, nas operações de saídas interestaduais de mercadoria amparada por imunidade constitucional, cujo imposto é recolhido através do regime da substituição tributária.

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

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

Portanto, rejeitada a preliminar de nulidade da infração, conforme pleiteado pelo recorrente, eis que o lançamento está perfeito, fundamentado em demonstrativo analítico com todos os dados elucidativos (fls. 9 a 66), inexistindo qualquer violação ao art. 142 do CTN ou ao contraditório e muito menos ao pleno exercício ao direito de defesa, diante das próprias razões recursais apresentadas.

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 tratam 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 CTRC, 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 CTRC 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 o 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 conseqüente 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: CJFs 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:

*Em relação à decisão do Ministro Gilmar Mendes, relator para voto do processo cujo relator originário era o Ministro Joaquim Barbosa no RE 358.956-3/RJ, julgado em 20/09/2005 e trazida pela impugnante, esclareço que a mesma não pode ser aplicada ao caso presente, vez que se sustenta em dois pilares diversos do caso, a saber: não comprovação de venda do produto em outros Estados e não caracterização da operação tancagem como operação de destinação, motivo pelo qual não a posso levar em consideração.*

*Já no RE 198.088/SP igualmente mencionado pela autuada, diz respeito a empresa localizada no estado destinatário da mercadoria (adquirente) que pleiteava a manutenção da imunidade tributária do ICMS, razão pela qual o STF decidiu ser “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”, também situação diversa da ora aqui discutida.*

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

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

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0002/22-3**, lavrado contra **COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 630.723,50**, 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, 19 de julho de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS