

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0027/22-6  
**RECORRENTE** - VIBRA ENERGIA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0075-04/24-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/04/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACORDÃO CJF Nº 0073-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de saída isentas, imunes ou não sujeitas à incidência do ICMS, bem como das prestações de serviços de transporte a elas correlatas. O caso concreto envolve remessa de combustível derivado de petróleo em operações interestaduais, cujo transporte foi efetuado por empresas transportadoras contratadas pelo estabelecimento autuado, na condição de remetente da mercadoria. Operação beneficiada com imunidade tributária – art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88. O crédito fiscal relacionado ao serviço de frete deve ser suportado pelo Estado destinatário final da mercadoria e apropriado pelo estabelecimento adquirente do produto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferidos os pedidos de conversão do feito em diligência e de exclusão ou redução da penalidade pecuniária a argumento da sua excessividade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela Autuada em razão do Acórdão 4º JJF Nº 0075-04/24-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela, lavrado em 14/12/2022, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 9.215.220,27, acrescido de multa de 60% (art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96), em razão de ter o contribuinte utilizado *“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”* (Período de janeiro/2021 a junho/2022 e enquadramento legal no art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96).

Segundo os Autuante houve a *“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 indevidamente do ICMS dos CT-es”*.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 09/04/2024 (fls. 550 a 558) e concluiu pela Procedência da autuação com amparo nos seguintes fundamentos:

**“VOTO**

*O Auto de Infração em tela foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 9.215.220,27, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, em face da seguinte imputação: “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 indevido 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 indevidamente do ICMS dos CT-es”. Período janeiro/2021 a junho/2022. Enquadramento legal: art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96.

Por oportuno registro que a matéria acima, ora discussão, já fora objeto de expedição de outros autos de infração, contra o mesmo autuado, a exemplo do Auto de Infração nº 206960.0029/21-0, lavrado pelos mesmos autuantes e julgado Procedente pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0001-02/23 de 23/01/2023, referente ao período de dezembro/2016 a dezembro/2020, cujo Relator foi o I. Julgador José Adelson Mattos Ramos.

Também cito o Auto de Infração nº 269352.0016/22-9, julgado Procedente pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 056-05/23, de 18/04/2023, referente ao período verificado entre os meses de fevereiro, março e abril de 2019; maio, junho e novembro de 2020, e de janeiro a dezembro de 2021, tendo como Relator o I. Julgador Tolstói Seara Nolasco.

Aqui insta esclarecer que apesar do A.I. nº 269352.0016/22-9 abranger também o período de janeiro a dezembro/21, que alcança por igual ao presente Auto de Infração, não há concomitância ou duplicidade de exigência em relação ao lançamento que ora se analisa, visto que se tratam de estabelecimentos distintos, pois, aquele se refere ao estabelecimento com inscrição estadual sob nº 001.718.247, e CGC/MF sob nº 34.274.233/0272-13, enquanto que o estabelecimento abarcado neste A.I. contém a I.E. nº 009.011.883 e CGC/MF sob nº 034.274.233.0080-06.

Isto posto e considerando que os argumentos defensivos apresentados pelo autuado para o presente processo são absolutamente os mesmos constantes nas peças defensivas trazidas pelo autuado em relação aos dois processos acima identificados, sem qualquer inovação ou acréscimo de novos argumentos jurídicos, tomo, **com a devida vênia**, como razão para decidir o inteiro conteúdo do Voto proferido pelo I. Relator Tolstói Seara Nolasco através do Acórdão JJF nº 056-05/23, posto que, concordo plenamente com as fundamentações proferidas, ali contidas, em relação ao não acolhimento da preliminar de nulidade suscitada, do indeferimento da realização de diligência para fim de realização de perícia técnica contábil, ao mérito da autuação e manutenção da penalidade aplicada, razão pela qual, transcrevo a seguir a íntegra do citado Voto que passa a fazer parte integrante do presente voto, em todos os seus termos:

#### **“VOTO**

O contribuinte suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando erro de fundamentação legal, vício que cerceia o seu direito de defesa. O ponto tratado pelo defendente se refere à questão da formação do Auto de Infração e de todos os documentos que o acompanham, bem como a necessidade de que o PAF deve conter todos os elementos (demonstrativos, provas e fundamentação legal) que serviram de base para a ação fiscal, comprovando o motivo da autuação fiscal.

Quanto a esta alegação, observo que o Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, conforme documentos juntados entre as fls. 07/19 do PAF, gravados na mídia anexada à fl. 30, cópias entregues ao contribuinte na conclusão da ação fiscal.

Determina a lei que a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributária, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível, conforme estabelecido no art. 142 do CTN. Assim também dispõe o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que se trata de crédito indevido proveniente das prestações de serviços de transporte, na condição de remetente de óleo combustível, relativas às operações interestaduais imunes. Os anexos discriminam os Conhecimentos de Transporte com os créditos associados às Notas Fiscais Eletrônicas relativas aos produtos e operações mencionadas.

**O Contribuinte entendeu autuação, se defendeu e apresentou sua impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, afirmando não concordar com a interpretação adotada pela autoridade fiscal. Inexistiu, no caso em exame cerceamento ao direito de defesa.**

**Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.**

**Ademais dispõe o art. 18, § 1º do RPAF, que eventuais incorreções ou omissões meramente formais não acarretam nulidade do Auto de Infração. Já o art. 19 do mencionado Regulamento estabelece não**

*configurar nulidade do lançamento erro na indicação de dispositivo legal, desde que pela descrição dos fatos, fique evidente a natureza da infração cometida pelo sujeito passivo.*

*A questão atinente ao enquadramento legal da infração tem relação direta com o mérito e será mais à frente devidamente abordada neste voto.*

*Fica indeferida de plano a solicitação defensiva de realização de perícia ou diligência fiscal com fulcro no art. 147, II do RPAF/99, considerando que os elementos presentes neste PAF são suficientes para a decisão de mérito da presente lide e a formação do convencimento dos Julgadores. Ademais, nos termos do dispositivo regulamentar citado, o pedido de perícia deverá ser indeferido, quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.*

*Quanto ao mérito, o presente lançamento se refere a utilização indevida de crédito de ICMS relativo ao frete, nas saídas interestaduais de mercadorias não tributadas, cuja prestação de serviço foi efetuada por empresas transportadoras, nos meses de fev., mar., e abr., de 2019; mai., jun., e nov., de 2020; e de jan., a dez., de 2021. Trata-se de remessas de óleo combustível, operação imune nos termos do art. 155, X, alínea "b" da Constituição Federal.*

*O Autuado afirmou que suportou o ônus financeiro da prestação do serviço de transporte, pois na condição de tomador do mesmo, arcou com o preço do serviço e, por consequência do ICMS devido, condição esta inerente à plena fruição do princípio da não cumulatividade para fins de aproveitamento do crédito. Pontuou ainda que a operação com a mercadoria e a prestação de serviço de transporte constituem fatos geradores distintos e autônomos, não podendo a imunidade da operação afetar o regime de tributação do frete e o correspondente direito ao crédito do imposto recolhido em favor do Estado da Bahia.*

*O Autuante ressaltou que diferentemente do alegado pelo Impugnante, é vedado a apropriação do crédito de ICMS do Serviço de Transporte vinculado àquela operação específica sobre a qual não ocorre a tributação, como é o caso da Operação Interestadual com óleo combustível, pois a mesma é imune à tributação conforme mandamento Constitucional já acima referenciado.*

*Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias e serviços tomados, deve o contribuinte observar o que preceitua a legislação tributária, inclusive os limites ou condições para sua utilização. Conforme previsto no § 2º e § 4º, inc. III, do art. 29 da Lei 7.014/96, respectivamente:*

*"§ 2º - Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".*

*(...)*

*§ 4º - É vedado o direito ao crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita:*

*(...)*

*III – para a prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.*

*Este assunto foi objeto de reiteradas decisões no CONSEF. É consenso neste órgão, que nas operações interestaduais de combustíveis efetuadas pelo distribuidor ou qualquer outro remetente, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF, como a preço FOB, somente poderá ser aproveitado pelo destinatário das mercadorias e não pelo remetente.*

*Na decisão da Câmara Superior deste CONSEF (Acórdão CS Nº 0220-21/02), ficou estabelecido que no caso das operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, em que se verifica não-incidência do ICMS, por força da imunidade constitucional, não cabe o crédito fiscal pelo remetente relativamente ao serviço de transporte contratado, independente de contratação, CIF ou FOB, pois haveria a anulação do único débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTIRC pelo transportador, já que na operação com a mercadoria não há incidência do ICMS em favor do Estado remetente.*

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

*O autuado encontra-se na condição de remetente, nas operações interestaduais de combustíveis, sendo indevidos os créditos fiscais por ele apropriados, decorrentes das prestações de serviços de transporte originadas no Estado da Bahia, cujo crédito fiscal deverá ser lançado pelo estabelecimento destinatário.*

*Portanto, o direito ao crédito nas prestações de serviço de transporte nas operações interestaduais imunes com combustíveis deve seguir o princípio da tributação no destino.*

*Cabe ainda destacar que o precedente administrativo citado pela defesa, originário do Acórdão nº 0218-11/2002, da 1ª Câmara de Julgamento deste CONSEF, diz respeito a fato distinto do que se encontra em*



discussão neste PAF. Naquele caso o direito ao crédito do ICMS que incidiu sobre o serviço de transporte de combustíveis derivados de petróleo foi assegurado ao contribuinte baiano, pois as operações com as mercadorias tinham por destino final o Estado da Bahia, sujeito ativo, credor do imposto recolhido sob o regime da substituição tributária, cuja base de cálculo tinha na sua composição o custo com o serviço de frete.

Por fim, em razões subsidiárias, a defesa alegou que a aplicação de multa à razão de 60% do valor do imposto configura flagrante desrespeito ao princípio constitucional do não confisco, previsto no art. 150, inciso IV da CF. Caso não acolhida a exclusão da penalidade pede que ao menos a mesma seja reduzida para o percentual de 20%.

Sobre a questão observo que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, falcendo competência a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Da mesma forma não há previsão na norma processual administrativa e na lei de regência do imposto para que se faça dosimetria e a correspondente redução das penalidades decorrentes de descumprimento de obrigação principal.

Face ao acima exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração”.

Considero, também, importante transcrever excerto extraído do Voto proferido na 2ª Junta de Julgamento Fiscal, constante no Acórdão JJF nº 001-02/23-VD, acima identificado, pelo fato de, dentre outros fundamentos, também pormenorizar o conteúdo do Acórdão CS Nº 0220-21/02, que se adequa ao presente caso:

“(…)

O princípio da não cumulatividade do ICMS previsto na Constituição Federal, reproduzidos nas Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96 e regulamentada no caput do art. 309, do RICMS/2012, determina que:

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; (...)

V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;

Portanto, conclui-se que o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois, será este contribuinte o que irá realizar a operação subsequente.

Quanto às operações efetuadas a preço FOB (Free on Board), o crédito do imposto decorrente do serviço de transporte, caberá ao destinatário da mercadoria e caso ocorra a preço CIF (Cost, Insurance and Freight), onde o valor do frete está incluso no preço da mercadoria, o crédito caberá ao remetente ou vendedor das mercadorias.

Considerando o argumento da defesa de que a autuada, remetente das mercadorias, arcou com o custo do transporte, ou seja, operações a preço CIF, de uma análise superficial, poder-se-ia concluir que no caso a autuada faria jus ao correspondente crédito fiscal.

Contudo, a questão merece uma análise sob outros aspectos. O direito ao crédito fiscal do ICMS sobre o frete, pelo remetente de mercadorias em operações a preço CIF, tem sentido quando a mercadoria é tributada. Se a operação for a preço FOB, o destinatário é o detentor do crédito fiscal do imposto pago na operação anterior correspondente à mercadoria e o crédito correspondente ao serviço de transporte, aquele destacado no CT-e.

Na operação a preço CIF o valor do serviço de transporte está incluso no valor da mercadoria, assim sendo, se o destinatário utilizar o crédito do imposto destacado na nota fiscal e aquele destacado no CT-e, se creditará em duplicidade, razão pela qual há vedação a utilização do crédito sobre o frete, no caso de operação a preço CIF, sendo a mercadoria tributada.

Por outro lado, o remetente que já se debitou do imposto sobre o valor da mercadoria, lembrando já incluso o valor do frete, arcaria com o pagamento de ICMS em duplicidade, razão pela qual, este é que tem o direito ao crédito fiscal correspondente ao serviço de transporte com o propósito de anular a duplicidade do débito.

Tratando-se de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, caso dos autos, ocorre sem tributação das mercadorias. Portanto, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que normalmente é tributado.

Por obvio, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado. O Estado de destino arcará com o crédito deste imposto, a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.

*Resta claro, portanto, que este entendimento se aplica tanto para operação a preço CIF como a preço FOB, ou seja, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, independente se a preço FOB ou CIF, o crédito fiscal decorrente da prestação de serviço de transporte, caberá sempre ao destinatário da mercadoria.*

*Tal entendimento já está consolidado neste CONSEF, conforme Acórdão da Câmara Superior CS nº 0220-21/02, do qual segue reproduzido trecho do voto proferido pela i. Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade:*

*“Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a 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.  
(...)”.*

*Merece destaque, ainda, outro excerto obtido do mesmo Voto acima:*

*“(…)”*

*Sobre a matéria, trago trecho do Parecer nº 24255/2009, exarado pelo Diretoria de Tributação em resposta a uma consulta formal sobre a matéria:*

*“Ao contrário, quando se tratar de operação interestadual com combustíveis e lubrificantes, ocorre a imunidade tributária. Assim, não existe o débito do imposto sobre o valor da mercadoria, mas o ICMS incide sobre o serviço de transporte, que não goza desta imunidade.*

*Nessa hipótese, o pagamento do imposto pelo transportador é devido ao Estado de origem, e o estabelecimento remetente não se creditará deste imposto, pois nada há a ser anulado, e o Estado de destino arca com o crédito deste imposto, a ser apropriado, logicamente, pelo estabelecimento destinatário da mercadoria e do serviço.*

*Este raciocínio vale tanto para operação a preço CIF como a preço FOB. Com efeito, se assim não fosse, o lançamento do crédito do imposto pelo remetente implicaria na anulação do pagamento efetuado pelo transportador ao Estado de origem, implicando na inexistência da arrecadação, que, como já dito, é devida. Conclusão: nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes - independente se a preço FOB ou CIF - o crédito fiscal deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria.*

*Feitas essas considerações, e tendo em vista os questionamentos específicos apresentados pela Consulente, informamos o que se segue:*

*1 - Conforme previsto no § 7º do art. 1º do RICMS/BA, são dispensados o lançamento e o pagamento do ICMS incidente sobre o serviço de transporte de cargas realizado dentro do território baiano. Entretanto, o lançamento contábil do valor relativo ao frete pode ser lançado com o CFOP 2.353 (aquisições de serviços de transporte por empresa comercial), com a informação de que se trata de prestação não tributada.*

*2 - A aquisição de combustíveis junto a fornecedor localizado em outra unidade da Federação possibilita ao destinatário (no caso, a Consulente) apropriar-se do crédito fiscal relativo ao imposto incidente sobre o serviço de transporte, tanto na operação realizada a preço FOB, quanto na operação realizada a preço CIF.*

*3 - Conforme acima salientado, o direito ao crédito do imposto incidente sobre o frete, na hipótese de operação interestadual com combustíveis (não tributada), é do destinatário do produto, e não do remetente, independente do fato de ser a operação realizada a preço FOB ou CIF. Dessa forma, não poderá a Consulente apropriar-se do crédito relativo ao imposto incidente sobre o frete, quando da venda de combustíveis para clientes localizados em outros Estados. O CFOP a ser informado será o 2.353.*

*Os demonstrativos que a suportam o Auto de Infração, comprovam que a autuada se encontra na condição de remetente em operações interestaduais de mercadorias sem incidência do ICMS, sendo indevidos os créditos fiscais apropriados decorrentes destas prestações de serviços de transporte, originadas neste estado da Bahia.*

(...)”

*Desta forma, com arrimo em tudo quanto acima posto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, por ser este o entendimento predominante neste CONSEF sobre a matéria, conforme julgamentos que resultaram nos Acórdãos: CJF nº 0262-11/20-VD, CJF nº 0113-11/18 e JJF nº 0103-03/22-VD.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às fls. 567 e 586, através do qual aduz as questões adiante expostas.

Preliminarmente, sustenta a Autuada, ora Recorrente, que autuação é nula por falta de fundamentação legal adequada, uma vez que o art. 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96 veda o crédito apenas em casos de operações ou prestações isentas ou não tributadas, o que não seria o caso dos autos, em que a mercadoria está sujeita ao regime da substituição tributária. Argumenta que o serviço de transporte foi regularmente tributado e que não há vedação expressa ao crédito nas operações de circulação de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Nesse particular, salienta a Recorrente que a autuação desvirtua o objetivo da norma, que visa impedir o aproveitamento de créditos em operações anteriores isentas ou não tributadas, e não em operações de transporte autônomas. Nesse sentido, a empresa sustenta que a autuação viola o princípio da legalidade tributária (art. 150, I da CF) e o princípio da legalidade dos atos administrativos (art. 37 da CF).

No que diz respeito ao mérito, argumenta que as operações de circulação de mercadorias e as prestações de serviços de transporte são autônomas, de modo que o crédito de ICMS relativo ao frete é legítimo. A empresa sustenta que o ICMS sobre o frete foi recolhido no regime normal de tributação e que o princípio da não cumulatividade deve ser aplicado, permitindo o aproveitamento do crédito.

A recorrente também apresenta pareceres e decisões judiciais que corroboram seu entendimento, destacando a autonomia entre as operações de circulação de mercadorias e as prestações de serviço de transporte. Além disso, a empresa argumenta que o ICMS sobre o frete foi efetivamente recolhido e que não há duplicidade de créditos, uma vez que o ICMS-ST incidente sobre as operações de circulação de mercadorias é distinto do ICMS sobre o frete.

Explica que a substituição tributária, vinculada à imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, aplica-se exclusivamente às operações de circulação de mercadorias. Tal imunidade não se estende às prestações de serviços de transporte associados a esses produtos, de modo que os serviços de frete contratados estão sujeitos ao regime de tributação normal do ICMS.

Defende que a multa de 60% aplicada pelo Fisco é excessiva e confiscatória, violando o princípio da proporcionalidade e o princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV da CF), razão pela qual pugna pela exclusão ou redução da multa para um percentual compatível com a razoabilidade.

Por fim, afirma que a atualização do crédito tributário deve ser feita com base na SELIC simples, e não na SELIC composta, conforme entendimento consolidado pelo STF nos Temas de Repercussão Geral nº 810 e 1062. Aduz que a aplicação da SELIC com a capitalização dos juros viola o direito de propriedade do contribuinte e se mostra confiscatória.

Registrada a presença do advogado Dr. Felipe Barbosa Rocha na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## **VOTO VENCIDO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto com amparo no art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF, em face do Acórdão de nº 0075-04/24-VD, proferido pela 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração em exame.

Conforme exposto, o Auto de Infração foi lavrado em razão do fato de ter a Autuada se utilizado utilizado indevidamente, na condição de remetente, de crédito fiscal de ICMS relativo a frete de



mercadorias em saídas isentas e não tributadas (mercadorias amparadas por imunidade constitucional e cujo imposto é recolhido através do regime da substituição tributária), correspondente à prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo.

Preliminarmente, sustenta a Recorrente que autuação é nula por falta de fundamentação legal adequada, uma vez que o art. 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96 veda o crédito apenas nos casos de operações ou prestações isentas ou não tributadas, o que não seria o caso dos autos, em que a mercadoria está sujeita ao regime da substituição tributária e a prestação de serviço de transporte, em todas as suas etapas, é tributada.

Nesse particular, concordo com o posicionamento, constante no acórdão recorrido, de que o lançamento, ao contrário do quanto sustenta o contribuinte, foi devidamente fundamentado e, consequentemente, de que não houve cerceamento do direito de defesa da Autuada.

Da leitura da descrição dos fatos, constante no Auto de Infração, é possível perceber que os Autuantes concluíram pela utilização indevida do crédito fiscal do ICMS referente ao serviço de transporte e pela incidência do quanto disposto no art. 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96 em virtude do fato de o serviço ser empregado em transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional (art. 155, § 2º, X, “b” da CF/88).

Dada a clareza da fundamentação, o contribuinte se defendeu amplamente, apresentando, ao longo do processo, as razões pelas quais não concorda com o raciocínio desenvolvido pelos Autuantes e entende pela improcedência da autuação, em observância ao devido processo legal.

Assim, entendo que não há motivos para se concluir pela nulidade da autuação, uma vez que o Auto de Infração possui a descrição da infração cometida, com o devido apontamento da conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa, os prazos para a interposição de defesa, a indicação do sujeito passivo, entre outros requisitos essenciais, em total conformidade com o que determina a legislação, especialmente o quanto disposto pelo artigo 39 do RPAF/BA, razão pela qual rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Em relação ao mérito, consoante narrado, a autuação tem por base o § 2º, do artigo 29 da Lei nº 7.014/96, segundo o qual *“não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”*.

A 4ª JfF entendeu pela manutenção da autuação com amparo nos fundamentos abaixo resumidos:

- i. Nas operações interestaduais com combustíveis, o crédito de ICMS sobre o frete deve ser apropriado pelo destinatário, não pelo remetente;
- ii. O remetente não pode se creditar do ICMS sobre o frete, pois a operação com a mercadoria é imune e não gera débito de ICMS;
- iii. O Estado de destino deve suportar o crédito do ICMS sobre o frete, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Sustenta a Recorrente, em apertada síntese, o seguinte:

- i. As operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte são autônomas e o ICMS sobre o frete foi recolhido no regime normal de tributação;
- ii. O crédito de ICMS sobre o frete é legítimo, pois o imposto foi efetivamente recolhido;
- iii. Não há duplicidade de créditos, já que o ICMS-ST (substituição tributária) e o ICMS sobre o frete são distintos.

A Constituição Federal (artigo 155, II), além de outorgar competência para que os Estados e DF instituam o ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadoria, outorgou competência também para que o imposto seja instituído sobre operações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.

Em relação, especialmente, aos combustíveis derivados de petróleo, destaco os dispositivos constitucionais pertinentes, abaixo transcritos:

*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;*

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

*(...)*

*X - não incidirá:*

*(...)*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*b) dispor sobre substituição tributária;*

*(...)*

*h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b ;*

*(...)*

*§ 4º Na hipótese do inciso XII, h , observar-se-á o seguinte:*

*I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;*

*(...)"*

Conforme se observa da leitura dos dispositivos em questão, “a CF, em seu art. 155, § 2º, X, ‘b’, impede a incidência do ICMS no Estado de origem dos combustíveis e derivados de petróleo. Todavia, o art. 155, § 2º, XII, em sua alínea ‘h’ (acrescentado pela Emenda Constitucional 33/2001), a autoriza em favor do Estado de destino desde que se adote ou o regime monofásico de tributação ou a sistemática da substituição tributária” (Roque Antônio Carrazza, ICMS, 2012, p. 566).

Não por outra razão o artigo 2º, § 1º, III da Lei Complementar nº 87/96 prevê que incide o ICMS “sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

Diante disso, no meu entender, não há como se defender que as operações interestaduais das mercadorias em questão não são tributadas, razão pela qual concordo com o contribuinte quando defende a inaplicabilidade do art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 ao caso em tela. Em relação a esse ponto, nos ensina Hugo de Brito Machado (*Aspectos Fundamentais do ICMS*, 1997, fls. 202 a 206) o seguinte:

*“(...) Em se tratando de operação interestadual entre comerciantes, as Fazendas cobram o ICMS mediante o que denominam substituição tributária, figura esdrúxula de antecipação do imposto. E ainda quando isto não*



*aconteça, na operação seguinte, de venda pelo comerciante, em operação interna, o imposto é pago, de modo que inexistente na prática a pré-falada imunidade.*

*Em se tratando de operação interestadual onde o adquirente é consumidor final, também não existe a imunidade porque a Lei Complementar definiu como contribuinte o adquirente e como fato gerador a entrada do produto no território do Estado em que este é domiciliado.*

(...)

*O entendimento segundo o qual a entrada dos produtos no território do Estado em que está o adquirente é fato tributável, porque diverso do fato imune, vale dizer, da operação que destinou aqueles produtos a outro Estado, é mais do que a manipulação de formas, é um simples jogo de palavras, um exagerado literalismo que chega a ser ridículo, revelando que a Administração Tributária realmente não tem qualquer apreço pela Constituição.”*

A tributação das operações de circulação das mercadorias em questão se torna ainda mais flagrante quando se observa que ela está sujeita ao regime de substituição tributária, hipótese na qual a lei atribui ao “*sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo recolhimento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente*” (artigo 150, § 7º da CF), de maneira que toda a cadeia comercial até o consumidor final, está sujeita à incidência do ICMS, recolhido, de forma concentrada e antecipada, pelas refinarias (substituição tributária “*para frente*”).

Com isso, não há como prosperar o entendimento de que a Recorrente não poderia se creditar do ICMS referente ao serviço de transporte, sob o fundamento de que ele estaria vinculado a “*operações ou prestações isentas ou não tributadas*”. Conforme exposto, a operação, a que o serviço de transporte se refere, é devidamente tributada através do regime da substituição tributária.

O fato de não haver a incidência do ICMS em favor do Estado remetente decorre da sistemática de tributação aplicável ao setor de combustíveis, regida pelo princípio do destino, mas isso não modifica o fato de que, conforme reconhecido pela JJF, “*(...) as operações subsequentes com lubrificantes e combustíveis no Estado de localização do destinatário são tributadas, cujo percentual de MVA ou o PMPF da substituição tributária prevê as despesas de frete até o consumidor final (...)*”. No Acórdão nº 0220-21/02, proferido pela Câmara Superior, citado pela decisão recorrida, é reconhecido que as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes são tributadas sob o regime da substituição tributária:

*“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. “*

O fato das operações serem tributadas, por si só, possui o condão de cancelar a autuação, na medida em que inaplicável o dispositivo que lhe deu sustentação, qual seja, o art. 29, § 2º da Lei Estadual nº 7.014/96. Destaco, mais uma vez que, segundo esse dispositivo, “*não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas (...)*”.

Nesse mesmo sentido, concluiu a Conselheira Evalda de Brito Gonçalves em voto vencido (Acórdão CJF nº 0262-11/20-VD), citado em outros votos vencidos proferidos em julgamentos de processos administrativos envolvendo a própria Recorrente (a exemplo dos Acórdãos CJFs nºs 0297-11/24-VD e 0208-11/24-VD), cujo trecho reproduzo abaixo:

*“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 CJF 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 CJF Nº 0275-11/18 EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. FRETES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE DIFERIMENTO. Sendo as operações sujeitas ao diferimento apenas um mecanismo de postergação do pagamento, não estão compreendidas no termo “não tributadas”. Não se pode diferir o pagamento de fatos que não geram pagamentos, o que demonstra a incongruência da sua inserção entre os não tributados. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE LANÇAMENTO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. A redação do inciso IX da cabeça do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Alteração do percentual da multa de 10% para 1%. Aplicação do princípio da retroatividade benigna de que trata o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Recurso PROVIDO. Auto de Infração Procedente em Parte. Decisão unânime*

*Apesar do parecer referir-se a operações sujeitas ao regime de diferimento (um mecanismo de postergação do imposto), por analogia, é razoável aceitar que, sendo as operações com antecipação tributária (um mecanismo de antecipação do imposto) também tributadas, porém deslocada para o destino, merece o mesmo tratamento, além do que, o frete foi tributado e o ônus suportado pelo vendedor e este custo não era conhecido no momento da antecipação do imposto.”*

Como visto, o ordenamento jurídico previu a possibilidade de instituição e cobrança do ICMS em relação a, entre outras, duas hipóteses de incidência distintas (operações de circulação de mercadorias e de serviços de transporte interestadual e intermunicipal), com critérios materiais, temporais, espaciais e quantitativos distintos, de modo que o art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 não pode ser interpretado de forma divorciada dessa realidade. Em virtude disso, parte da doutrina entende que, tendo em vista o quanto disposto na LC nº 87/96 “o fato de a mercadoria transportada não sofrer a incidência do ICMS é indiferente para o crédito sobre o frete tributado pelo imposto estadual” (André Mendes Moreira, *A não-cumulatividade dos tributos*, 2018, pgs. 416 e 417).

A sistemática de tributação do ICMS incidente sobre a circulação das mercadorias em exame e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual são completamente diferentes. Ademais, o fato de os fretes comporem a base de cálculo do imposto correspondente à circulação da mercadoria não altera o fato de que a Recorrente figurou como tomadora dos serviços de transportes interestaduais, efetuou o recolhimento do ICMS nos moldes previstos pela legislação, fazendo jus, em atenção à não-cumulatividade, ao crédito correspondente, pois, a princípio, foi quem arcou com o ônus de tributação.

De todo modo, importante registrar que o Auto de Infração **não** foi lavrado sob o argumento de que não teria a Recorrente (e sim o destinatário) arcado com o ônus do ICMS, objeto do creditamento, incidente sobre o transporte interestadual dos combustíveis em comento.

O Auto de Infração, repita-se, foi lavrado sob o argumento de que houve a utilização indevida do crédito de ICMS referente ao serviço de transporte nas transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional cujo imposto foi recolhido através do regime da substituição tributária.

Pelo fato de a autuação se lastrear no artigo 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, que, repito mais uma vez, prevê que “*não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas (...)*” e não serem as operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo isentas ou não tributadas, uma vez que

objeto de tributação sob o regime da substituição tributária, entendo que não há como subsistir a autuação.

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

#### VOTO VENCEDOR

Peço vênia à ilustre Relatora para divergir do seu entendimento quanto à improcedência do Auto de Infração.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal referente a serviços de transportes em operações de transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, se creditando do ICMS dos CT-e.

Conforme exposto no Art. 151, III do CTN, o recebimento deste Recurso Voluntário importa na atribuição do efeito suspensivo e na consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Analisando as razões recursais e os documentos acostados aos autos, entendo que constam presentes todos os pressupostos de validação do processo legal. Não vislumbro, portanto, a ocorrência de vício que pudesse macular a integralidade da autuação, já que estão caracterizados a infração, o infrator e o montante devido, e foram bem entendidos pelo Autuado, como demonstra a própria Defesa inicial e o Recurso ora apreciado.

Assim, não consta nos autos qualquer falha no procedimento fiscal que ensejou a correlata autuação em apreço, seja pela observância do seu rito formal, seja pela ciência e oportunidade conferidas ao Autuado para exercer o seu amplo e irrestrito direito à defesa.

O questionamento apresentado na peça recursal se refere a questão meritória, a qual será abordada neste Voto, no sentido de verificar a existência ou não do direito ao crédito fiscal na hipótese em tela.

Afasto a nulidade suscitada.

Indefiro o pedido para realização de perícia, nos termos do Art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/99, por entender que a prova do fato é desnecessária em vista de outras provas produzidas e não depende do conhecimento especial de técnicos.

Não foram juntadas novas provas ou documentos após a impetração do Recurso Voluntário, sendo admitida a sustentação oral requerida pelo advogado entre a publicação da data do julgamento e o dia anterior à sua ocorrência.

Em relação ao mérito, a autuação tem por base o § 2º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96, segundo o qual *“não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento”*.

Destaco que a alegação de que o frete é tributado não é suficiente para conceder direito ao crédito fiscal, aliás, se a prestação de serviço de transporte não fosse tributada, nem haveria porque se falar em crédito fiscal.

Transcrevo a análise do mérito do Voto Vencedor no Acórdão CJF nº 0297-11/24-VD, sobre a mesma matéria, em que o sujeito passivo foi o próprio Autuado, com o qual concordo integralmente:

*“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 e que o fato de se creditar do imposto em uma operação a preço CIF não anula o recolhimento do tributo, cujo crédito não é vedado para aplicação na operação, relacionado às etapas das prestações de serviço, eis que a substituição tributária abrange tão somente as operações de circulação de mercadorias, não abarcando as prestações de serviço de transporte atreladas a esses produtos, sendo os serviços de frete contratados tributados pelo regime normal do ICMS.*



No presente caso, é indubitado o fato de que o ICMS sobre o frete, objeto da exação fiscal, diz respeito à prestação de serviço específico nas operações de transferências e vendas de óleo diesel e gasolina para outras unidades da Federação, sendo tais operações interestaduais, por determinação constitucional, amparadas por imunidade, de acordo com o art. 155, § 2º, inciso X, “b” da Constituição Federal, não incidindo ICMS. Portanto, tal operação não se confunde com as operações subsequentes, as quais foram submetidas ao regime de substituição tributária.

Portanto, **na base de cálculo** das operações amparadas pela imunidade, cujo frete está atrelado e é específico, inexistente tributação do ICMS na referida operação, tanto da mercadoria, quanto do frete, eis que se tratam de operações sem incidência do ICMS, por determinação constitucional. Em consequência, temos as seguintes considerações.

**1ª)** 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.**

Logo, numa operação normal, 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/estorno de débito em duplicidade** só é permitido apenas 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, quando 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)], o direito à compensação do ICMS sobre o frete será sempre do adquirente.

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 a compensação do 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, **só quando o frete compõe simultaneamente na base de cálculo da mercadoria e do conhecimento de transporte**, cabe ao remetente o direito a compensação do crédito relativo ao ICMS sobre o frete, **a título de ressarcimento, por ter sido 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 venda da mercadoria, cujo o ICMS é atrelado (não cumulatividade do ICMS).

2ª) Na situação sob análise, por se tratar de operações interestaduais de transferências e vendas de diesel, óleo combustível e gasolina, mercadorias amparadas por imunidade constitucional, inexistente a alegada duplicidade da tributação sobre a prestação de frete, pois a única tributação ocorrida é via Conhecimento de Transporte (CT-e), cujo imposto pertence ao ente tributante onde iniciou a prestação de serviço e o crédito do ICMS correspondente ao destinatário, em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Saliente-se que tributação pela substituição tributária diz respeito às operações subseqüentes que ocorreram em outro ente federado, em favor do Estado consumidor. Em consequência, tais recolhimentos não se confundem com a operação interestadual imune, em análise, cujo frete se encontra vinculado, sendo impertinente tal crédito pelo deficiente, pelas razões acima.

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

Ressalve-se que, por 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 pelo tomador do serviço sob cláusula CIF, anulando o débito do tributo pago pelo prestador de serviço (ou pago pelo 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 imediato” 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, salvo as transferências, 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.

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

Saliento que a jurisprudência deste CONSEF tem sempre caminhado neste mesmo sentido, em ambas as Câmaras de Julgamento Fiscal, conforme podemos citar como exemplos os Acórdãos CJF nº 0262-11/20-VD, 0050-12/23-VD, 0240-12/23-VD, 0208-11/24-VD e 0297-11/24-VD.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação tributária, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo certo que a multa aplicada está prevista no Art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Esclareço, entretanto, que não há exigência cumulada de correção monetária e acréscimos moratórios, sendo estes calculados com base na Taxa SELIC acumulada mensalmente, apenas acrescida de 1% no mês de realização do pagamento, tendo em vista que a apuração do percentual da referida taxa só ocorrerá no início do mês subsequente, conforme estabelecido no inciso II, do § 2º, do Art. 102 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), transcrito abaixo:

“§ 2º Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de 1º de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios:

...

*II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.”*

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0027/22-6, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 9.215.220,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Igor Lucas Gouveia Baptista, Fernando Antonio Brito de Araújo e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Camila Magnavita da Fonseca Camargo e Gabriel Henrique Lino Mota.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS