

PROCESSO - A. I. N° 206960.0003/24-6
RECORRENTE - VIBRA ENERGIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0151-03/24-VD
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/04/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0093-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 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. Na operação interestadual de lubrificantes e combustíveis, 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. Não acatada a preliminar de nulidade arguida. Indeferido pedido de perícia técnica. Negado pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/03/2024, no valor de R\$ 10.810.845,05, em razão das seguintes irregularidades:

***Infração 01 – 01.02.81:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a frete de mercadorias em operações isentas e não tributadas, na condição de tomador, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo, nos meses de julho a dezembro de 2022 e janeiro a dezembro de 2023, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 10.810.845,05, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

Consta em complemento e na descrição dos fatos que se trata de utilização de serviços de transportes em operações de transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, se creditando do ICMS dos CT-e.

A 3ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0151-03/24-VD (fls. 360 a 370), com base no voto a seguir transcrito:

“Preliminarmente, o defendente arguiu nulidade do lançamento. Alegou ausência de enquadramento dos fatos à hipótese legal utilizada, e, portanto, inadequado o fundamento legal à autuação, em descumprimento ao princípio da legalidade.

Afasto esta alegação por falta de suporte fático ou jurídico. A autuação fiscal está embasada no demonstrativo elaborado pelo Autuante fls. 11/132, CD contendo tais planilhas fl. 133, entregues ao Autuado, comprovante conforme documento à fl.136, data de ciência via DT-e dia 19.03.2024, e não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, não houve violação ao devido processo legal e a ampla defesa, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal, o autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente, o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

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.

O fato é que, ao examinar pontualmente a defesa apresentada, fica evidente que nada restou obscuro, impreciso ou mesmo nebuloso no presente lançamento, visto à riqueza de detalhes que foram alinhadas às contestações defensivas, tanto no plano fático, como de direito.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação. Dessa forma, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas direta ou indiretamente pelo impugnante.

Com relação ao pedido de realização de perícia, a mesma tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, que não é o caso da situação que se apresenta, por não ser necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão. Assim, rejeito o pedido de diligência e perícia técnica formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos formadores de convicção por estes Julgadores, de acordo com o artigo 147, incisos I e II, “a” do RPAF/99.

No mérito, o Autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a frete de mercadorias em operações isentas e não tributadas, na condição de tomador, cuja prestação de serviço de transporte foi efetuada por transportadora ou autônomo. Consta na descrição dos fatos tratar-se de utilização de serviços de transportes em operações de transferências e vendas interestaduais de mercadorias amparadas por imunidade constitucional, se creditando do ICMS dos CT-e, nos meses de julho/ 2022 a dezembro/ 2023

Assim, conforme 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.

O defendente rebateu a acusação fiscal sustentando a tese 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 combustíveis e 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 tais operações 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, é fato 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 e combustíveis, 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.

Sobre a matéria ora em apreciação, observo que já foi alvo de outros julgamentos por este CONSEF, dentre os quais destaco, pela identidade com o presente lançamento, o Acórdão CJF Nº 0240-12/23-VD, que por unanimidade julgou procedente o Auto de Infração a respeito do tema, onde o i. relator Dr. FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO prolatou voto esclarecedor a respeito do tema, cuja conclusão peço vênica para reproduzir:

*(. . .) 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.

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 consequente inexistente duplicidade de tributação, fato este relevado quando dos cálculos do custo agregado para efeito da consideração do valor aproximado de venda aos consumidores finais, como também, toda a carga tributária é suportada pelo adquirente, de cujo imposto foi retido na origem e, nesta condição, lhe caberia eventual crédito do ICMS sobre frete, caso a prestação de serviço tivesse ocorrido sob cláusula FOB.

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

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

Ressalva-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 n^o 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...”

Isto posto, me coaduno com as conclusões do Acórdão retro mencionado com base em seus próprios fundamentos e entendo que a irregularidade apurada está devidamente caracterizada.

O defendente requereu ainda, que se declare a inaplicabilidade da multa de 60% que entende desproporcional e confiscatória, reduzindo-a ao percentual de 20%. Pleiteou ainda, seja reformada a decisão, a fim de que os índices de correção monetária e juros de mora do crédito tributário em cobrança sejam delimitados à taxa SELIC, calculada sem a indevida capitalização dos juros.

Observe que a penalidade aplicada de 60% está de acordo com a Lei 7014/96, portanto não é confiscatória. Quanto aos índices de correção monetária e juros incidentes sobre o crédito tributário estão em conformidade com o previsto nos artigos 100 a 102 do COTEB, Lei nº 3956 de 11/12/1981. Importante destacar, que este Órgão Julgador não possui competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, não lhe cabe decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Quanto ao pedido de redução da multa, nos termos descritos no Auto de Infração, o pleito defensivo não pode ser acatado por falta de previsão legal, uma vez que, o caso concreto está corretamente enquadrado na alínea “a”, do inciso VII, do artigo 42 da Lei Estadual nº 7014/96. As hipóteses previstas para redução da multa como quer o defendente, estão estabelecidas nos arts. 45 e 45-B da lei 7014/96.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 381 a 403), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após efetuar uma breve síntese dos fatos, suscitou a nulidade da autuação por ausência de fundamentação legal, por ter havido erro de direito, tendo em vista que não há vedação ao crédito fiscal de uma prestação de serviço relacionada a uma operação de circulação de mercadoria isenta, ou vice-versa, somente se veda a prestação de serviço cuja prestação anterior foi isenta ou não tributada, ou ainda a operação de circulação de mercadoria cuja operação anterior foi isenta ou não tributada.

Afirmou que este não é o caso dos autos, em que todas as etapas da prestação de serviço de transporte são regularmente tributadas, tendo sido utilizado o disposto no § 2º, do Art. 29 da Lei nº 7.014/96 para impedir o aproveitamento de crédito das prestações de serviço de transporte, as quais são completamente autônomas às operações isentas ou imunes, que sequer são de fato imunes à aplicação da referida vedação.

Ponderou que o Constituinte originário não teve o propósito de desonerar a cadeia de circulação de combustíveis como um todo, mas apenas criar uma técnica de tributação que oferece tributação integral do ICMS ao Estado onde serão consumidos os combustíveis devido à especificidade do setor.

Aduziu que manter a continuidade da cobrança é permitir o desrespeito ao princípio da legalidade tributária, previsto no Art. 150, I da CF/88, e da legalidade dos atos administrativos, prevista no Art. 37 da CF/88, não cabendo a ampliação da interpretação do disposto legal para cobrança indevida de tributos, no afã simplista de aumentar a arrecadação da Fazenda Estadual.

No mérito, pugnou pela necessidade de reforma do Acórdão recorrido em razão da autonomia das operações e da aplicação do princípio da não cumulatividade, pois ocorreu o efetivo recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual.

Disse que o regime de substituição tributária incidente nas operações com combustíveis atinge tão somente às operações de circulação de mercadorias, não abarcando as prestações de serviços de transporte atreladas a esses produtos, de modo que os serviços de frete contratados são tributados pelo regime de tributação normal do ICMS.

Explicou que o Constituinte originário distinguiu cuidadosamente a operação de circulação de mercadorias e a prestação de serviço de transporte, de modo a se demonstrar que são hipóteses de incidência distintas do ICMS: na operação de circulação de mercadorias, o contribuinte figura como alienante; na prestação de serviço de transporte interestadual, que é a hipótese dos autos, figura como tomador do serviço.

Asseverou que o STF, no RE nº 212.637/MG, reconheceu que a CF/88 somente concedeu a não incidência à operação de circulação de mercadorias, não a estendendo à prestação de serviço de transporte interestadual, o qual sofre tributação normal do ICMS.

Destacou que, nas operações com combustíveis, o ICMS é recolhido antecipadamente, por substituição tributária, no início da cadeia, pela usina ou refinaria, para facilitar a fiscalização, sendo devido ao Estado receptor da mercadoria, ocorrendo o fato gerador na entrada do Estado destinatário e podendo a operação ser sucedida de nova operação tributada.

Relatou que o STJ, no julgamento do AgRG no REsp nº 883.821/DF, entendeu pela possibilidade do aproveitamento do crédito de ICMS pago sobre o frete de transporte interestadual de combustível, tendo consignado que a exigência do estorno violaria o princípio da não-cumulatividade.

Acostou cópias dos DACTES nºs 337.580, 144.124 e 30.465 e respectivos comprovantes de pagamento, com o devido destaque do ICMS incidente sobre a prestação de transporte interestadual, nos valores de R\$ 3.250,55, R\$ 1.426,61 e R\$ 1.373,05, respectivamente, bem como o Art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e trecho do parecer emitido em 2001 pelo professor Marco Aurélio Greco em consulta formulada pelo SINDICOM.

Lecionou que o PMPF é a média ponderada dos preços finais praticados pelo Estado em um determinado período, sendo composto por todos os custos suportados pelo vendedor, dentre eles o custo de serviços de transporte e o seu respectivo ICMS, ou seja, dentro do PMPF estipulado para a formação da base de cálculo do ICMS-ST dos combustíveis, está o ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, mas não há apropriação de créditos do ICMS calculado com base no PMPF, como equivocadamente entendeu a Decisão recorrida ao vincular a operação de circulação de mercadoria à prestação do serviço de transporte.

Questionou que, prevalecendo o entendimento no sentido de que os custos com transporte estão inclusos no PMPF e, por isso, não poderia se creditar, se o ICMS não deveria incidir nas contratações para o frete, já que os custos já foram integralmente suportados no PMPF, sendo inequívoco o seu direito à manutenção dos créditos de ICMS incidentes sobre os serviços de frete contratados para o transporte de combustíveis sujeitos à substituição tributária, haja vista que o ICMS incidente sobre os serviços de transporte interestadual foi integralmente recolhido pelo regime normal de tributação.

Solicitou a realização de prova pericial, relacionando quesitos e indicando assistentes técnicos, e discorreu sobre a abusividade da multa aplicada, por ter nítido caráter confiscatório, e sobre a necessidade de aplicação da Taxa SELIC simples, ou seja, sem a capitalização dos juros.

Requeru:

- a) o recebimento deste Recurso Voluntário com a atribuição do efeito suspensivo previsto no Art. 169 do RPAF/99 e a consequente suspensão da exigibilidade do crédito tributário com fulcro no Art. 151, III do CTN;
- b) preliminarmente, seja reformada a decisão de primeira instância para reconhecer a nulidade do Auto de Infração, uma vez que ausente de fundamentação legal adequada à autuação e, portanto, seja reconhecido o erro de direito no lançamento efetivado;
- c) no mérito, seja da mesma forma julgado procedente o recurso voluntário interposto e julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, diante da regularidade dos créditos aproveitados, seja em razão da autonomia das operações, seja em razão da necessária aplicação do princípio da não cumulatividade;

- d) e, subsidiariamente, na remota hipótese de manutenção do Auto de Infração, a extinção da multa de 60% (sessenta por cento) sobre o valor do imposto, ou, ao menos, a sua redução para um percentual para atingir parâmetros compatíveis com a proporcionalidade, razoabilidade e não confisco;
- e) ainda subsidiariamente, na hipótese de manutenção do Auto de Infração, seja reformada a decisão a fim de que os índices de correção monetária e juros de mora do crédito tributário em cobrança sejam delimitados à Taxa SELIC, calculada sem a indevida capitalização dos juros, nos termos do entendimento já exarado pelas Cortes Superiores e adequada aplicação do Art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Ao final, pugnou por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive posterior juntada de outros documentos, em homenagem ao princípio da verdade material e ao formalismo moderado do processo administrativo fiscal, bem como pela realização de sustentação oral, em momento oportuno.

Registro a presença da advogada do Autuado, que exerceu o seu direito regimental à sustentação oral, Sra. Flora Morgana Carvalho Bomfim Gorender, inscrita na OAB/BA sob o nº 77.095.

VOTO

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 indubitoso 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 CTCR 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 subsequentes 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 dependente, 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 CTCR. 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 CTCR.

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 CTCR. 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 CJP 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.

VOTO EM SEPARADO

Embora concorde com a conclusão esposada pelo ilustre Relator, entendo oportuno registrar, em voto em separado, a evolução do meu posicionamento quanto à matéria em exame.

Cuida-se do Processo nº 206960.0027/22-6, de interesse da empresa **VIBRA ENERGIA S/A**, sob a relatoria da eminente Conselheira **Camila Magnavita da Fonseca Camargo**, ocasião em que, à época, acompanhei integralmente o voto condutor pelo **Provimento** do Recurso Voluntário. Naquele momento, sustentei o entendimento de que o contribuinte faria jus ao aproveitamento de créditos de ICMS relativos a fretes vinculados a operações de saída de mercadorias isentas ou não tributadas, desde que realizadas por transportador autônomo ou empresa transportadora regularmente constituída.

Todavia, após detida reanálise da legislação estadual pertinente – notadamente o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 –, bem como a reinterpretção dos fundamentos jurídicos aplicáveis à espécie, à luz da jurisprudência firmada no âmbito deste Conselho, especialmente nos Acórdãos proferidos nos processos CJs nºs 0262-11/20-VD, 0050-12/23-VD, 0240-12/23-VD, 0208-11/24-VD e 0297-11/24-VD, reví meu posicionamento original.

Assim, passo a me alinhar à corrente majoritária, que entende ser **indevido o aproveitamento de crédito de ICMS** nas hipóteses em que o frete está atrelado a operações de saídas **isentas, não tributadas ou imunes**, conforme o bem fundamentado voto vencedor, do qual destaco o seguinte excerto:

“No presente caso, é indubitoso 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 (...).”

Tal compreensão alinha-se, ademais, ao princípio da **não cumulatividade** do imposto, cuja aplicação pressupõe a existência de operações tributadas nas etapas anteriores e posteriores da

cadeia econômica. Sendo assim, ausente a incidência do imposto na operação principal (por força de imunidade ou isenção), inexistente base jurídica para legitimar o creditamento do ICMS incidente sobre o serviço de transporte a ela vinculado.

Diante do exposto, acompanho o voto do ilustre Relator, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reafirmando, neste ato, minha adesão ao entendimento majoritário ora consolidado no âmbito deste Conselho.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0003/24-6, lavrado contra **VIBRA ENERGIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 10.810.845,05**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – VOTO EM SEPARADO

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS