

PROCESSO	- A. I. N° 206923.0019/21-6
RECORRENTE	- BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0133-01/24-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/07/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0226-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FRETE NÃO VINCULADO A MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. O autuado utilizou como crédito fiscal valor do imposto destacado em documentos fiscais emitidos por transportadoras nas remessas de bens, cujas saídas subsequentes não são tributadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Efetuada adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve repercussão de falta de pagamento do ICMS, em decorrência do uso indevido dos créditos fiscais. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão proferida pela 2ª JJF referente ao presente o Auto de Infração em referência, lavrado em 28/09/2021, cuida de exigência de imposto no valor histórico de R\$ 262.021,15, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação:

*Infração 01 – 001.002.030: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas.*

*“Utilização indevida de Crédito Fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas compras e transferências interestaduais de GLP (mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional). O levantamento anexo ao presente PAF apurou o percentual do GLP derivado de Petróleo nas operações”.*

*Refere-se aos meses de janeiro, abril, junho, agosto, outubro a dezembro de 2017; abril a dezembro de 2018; janeiro a dezembro de 2019 e janeiro a dezembro de 2020.*

**Enquadramento legal:** art. 29, § 4º, II, da Lei n° 7.014/96. **Multa aplicada:** art. 42, II, “f”, da Lei n° 7.014/96.

O contribuinte ingressou tempestivamente com defesa administrativa às fls. 49/58 (frente e verso). O autuante presta informação fiscal, às fls. 64/66. O autuado voltou a se manifestar às fls. 72 a 76 (frente e verso). O autuante, prestou nova informação, às fls. 80 e 81 (frente e verso). A JJF deliberou pela conversão do feito em diligência à SAT/COPEC (fl. 87), a fim de que o autuante procedesse à revisão do lançamento para adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve repercussão de falta de pagamento do ICMS, em decorrência do uso indevido dos créditos fiscais de que trata a autuação, elaborando novo demonstrativo de débito.

Atendendo a diligência requerida, o autuante apresentou informação às fls. 92 a 94. Assinala que foi elaborado uma nova Conta Corrente Fiscal (fls. 95/96), gerando um novo Demonstrativo de Débito. Pontua que com os ajustes efetuados o Saldo Credor Acumulado em 31/12/2020, passou a ser R\$ 607.374,44, e o débito a ser exigido, após observada a repercussão, passou a ser de R\$ 172.254,92, conforme demonstrativo à fl. 93.

Após cientificado, o autuado apresentou manifestação às fls. 106 a 117, inicialmente fazendo um resumo dos fatos ocorridos até a realização da diligência. O autuante apresentou nova informação às fls. 161 a 163.

A JJF procedeu decisão com base no voto condutor transscrito.

**VOTO**

Preliminarmente, verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Observo que o sujeito passivo tomou conhecimento da autuação, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, tendo se posicionado em relação aos pontos da autuação, não havendo do que se falar em violação ao devido processo legal e à ampla defesa.

Sobre o enquadramento legal, também questionado pelo defendant, observo que condiz com a infração imputada. Ademais, não implica nulidade do lançamento, caso exista erro de indicação de dispositivo da legislação tributária, tendo em vista que, pela descrição dos fatos, ficou evidente a autuação fiscal.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, mais especificamente relativo ao serviço de transporte nas compras e transferências interestaduais de GLP (mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional).

O autuado contestou o lançamento fiscal, sob argumentação de que os créditos de ICMS, incidentes sobre as operações de transporte interestadual das mercadorias em questão (fretes), são absolutamente legítimos e que a vedação ao crédito é inconstitucional, por ofender o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Afirmou ser equivocado o entendimento de que a operação interestadual de GLP é isenta ou não tributada, eis que a operação de GLP é tributada por Substituição Tributária.

Alegou que a operação de transporte posterior é tributada pelo ICMS convencional, e que possuía saldo credor do imposto, ou seja, que os créditos foram apenas escriturados, mas não foram utilizados.

Citou decisão da terceira Câmara do Estado de Goiás, além de combater a multa imposta, argumentando que não houve falta de recolhimento do imposto, por considerá-la arbitrária, e que a mesma ofende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

A despeito das alegações defensivas, o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, as quais são imunes, não é cabível, no caso, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente da cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.

No caso em análise, para as situações em que o autuado se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, ou seja, nas transferências interestaduais, são indevidos os créditos sobre o frete por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, tendo em vista se tratar de operações amparadas por imunidade constitucional.

Vale frisar, ser esse o entendimento já consolidado neste Conselho.

No que diz respeito a argumentação defensiva de que os créditos questionados foram apenas escriturados e não utilizados, foi verificado que na quase totalidade do período dos fatos geradores, o contribuinte apresentou saldo devedor do imposto, ou seja, os créditos indevidamente utilizados, repercutiram em pagamento a menor do ICMS, razão por que está sendo cobrado o imposto e não apenas a multa.

Entretanto considerando que foi constatado no sistema da SEFAZ/BA, precisamente nas Declarações de Apuração Mensal do ICMS (DMAs) apresentadas pelo impugnante, que no período objeto da autuação, o autuado apresentou saldo credor em sua escrituração fiscal em alguns meses dos exercícios de 2018 e 2020, esta JJF converteu o presente processo em diligência à SAT/COPEC, a fim de que o autuante procedesse à revisão do lançamento para adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve repercussão de falta de pagamento do ICMS, em decorrência do uso indevido dos créditos fiscais de que trata a autuação.

Atendendo a diligência requerida, o autuante procedeu a revisão do lançamento para adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve repercussão de falta de pagamento do ICMS, em decorrência do uso indevido dos créditos de que trata a autuação.

Dessa forma, o preposto fiscal realizou o ajuste da Conta Corrente Fiscal (fls. 95/96), e elaborou novo

*Demonstrativo de Débito à fl. 93.*

Ressalto que com os ajustes efetuados o Saldo Credor Acumulado em 31/12/2020, passou a ser R\$ 607.374,44, e o débito a ser exigido, que era de R\$ 262.021,15, após observada a repercussão, passou a ser de R\$ 172.254,92, conforme o demonstrativo acima mencionado, com o qual concordo.

Vale registrar que após tomar ciência da diligência procedida, o autuado voltou a solicitar a realização de uma nova, apenas reiterando as mesmas alegações. O artigo 145 do RPAF-BA/99 determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que não se encontrou demonstrado na defesa formulada.

Portanto, resta indeferido o pleito, tendo em vista, ainda, que os elementos contidos nos autos foram suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, conforme dispõe o art. 147, inciso I, do mesmo diploma legal acima citado.

Cumpre também observar, quanto ao questionamento do percentual da multa aplicada, que a mesma está prevista em Lei (art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96), não cabendo a este CONSEF se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade da mesma, em obediência ao disposto no art. 167, I e III, do RPAF/BA, cujo teor transcrevo:

*"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

De tudo exposto, Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em razão da adequação das datas de ocorrência, observando os efetivos meses em que houve repercussão de falta de pagamento do ICMS, conforme demonstrativo de débito abaixo:

*Infração 01 – 001.002.030*

<b>Infr.</b>	<b>Dt. Ocorr.</b>	<b>Dt. Venc.</b>	<b>B. Cálculo</b>	<b>Aliq.</b>	<b>Valor histórico (R\$)</b>	<b>Multa</b>
1	31/01/2017	10/02/2017	3.097,44	18%	557,54	60%
1	30/04/2017	10/05/2017	10.800,50	18%	1.944,09	60%
1	30/06/2017	10/07/2017	461,22	18%	83,02	60%
1	31/08/2017	10/09/2017	6.427,00	18%	1.156,86	60%
1	31/10/2017	10/11/2017	9.599,17	18%	1.727,85	60%
1	30/11/2017	10/12/2017	1.695,94	18%	305,27	60%
1	31/12/2017	10/01/2018	1.571,39	18%	282,85	60%
1	30/04/2018	10/05/2018	6.230,11	18%	1.121,42	60%
1	31/05/2018	10/06/2018	86.191,00	18%	15.514,38	60%
1	30/06/2018	10/07/2018	6.745,00	18%	1.214,10	60%
1	31/07/2018	10/08/2018	49.441,72	18%	8.899,51	60%
1	30/09/2018	10/10/2018	92.842,89	18%	16.711,72	60%
1	31/10/2018	10/11/2018	125.015,50	18%	22.502,79	60%
1	30/11/2018	10/12/2018	41.395,00	18%	7.451,10	60%
1	31/12/2018	10/01/2019	9.707,17	18%	1.747,29	60%
1	31/01/2019	10/02/2019	1.962,83	18%	353,31	60%
1	28/02/2019	10/03/2019	495,11	18%	89,12	60%
1	31/03/2019	10/04/2019	36,50	18%	6,57	60%
1	30/04/2019	10/05/2019	35.953,06	18%	6.471,55	60%
1	31/05/2019	10/06/2019	79.638,39	18%	14.334,91	60%
1	30/06/2019	10/07/2019	8.457,50	18%	1.522,35	60%
1	31/08/2019	10/09/2019	274.195,33	18%	49.355,16	60%
1	30/09/2019	10/10/2019	42.106,89	18%	7.579,24	60%
1	31/10/2019	10/11/2019	15.769,11	18%	2.838,44	60%
1	30/11/2019	10/12/2019	47.136,00	18%	8.484,48	60%
<b>Total Infração</b>					<b>172.254,92</b>	

Os advogados apresentam peça recursal às fls. 200/13. Relatou quanto à tempestividade, fez uma síntese dos fatos e passa a apresentar as argumentações:

**PRELIMINARMENTE: DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA**

Destaca que a recorrente ter recebido intimação por e-mail contendo a ementa e resultado do julgamento aqui recorrido, referida comunicação veio desacompanhada da íntegra da decisão. Disse que ao requerer a íntegra por e-mail a este Conselho, sendo que a Recorrente foi informada que a decisão ainda estaria pendente de assinatura, o que inviabilizaria a disponibilização da

decisão na íntegra (Doc. 02 – Email). Tal ausência prejudica sobremaneira o direito à defesa da Recorrente, haja vista que ainda que seja possível abstrair os elementos argumentativos adotados pelo órgão a partir da leitura da ementa, evidentemente não é possível analisar os pormenores da decisão para que seja possibilitada a impugnação específica das razões para decidir. Desse modo, é cristalina a violação aos Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa (art. 5º, LV da CF 1988), e da Verdade Material, haja vista o cerceamento de defesa aqui existente.

Requer seja declarada a nulidade da intimação da Recorrente via e-mail, reabrindo-se o prazo para a apresentação das razões de recurso voluntário após a disponibilização da íntegra do Acórdão recorrido para a Recorrente, sob pena de nulidade do presente Processo Administrativo Fiscal como um todo.

## DO MÉRITO

### DA NULIDADE POR INCOMPATIBILIDADE ENTRE O DISPOSITIVO LEGAL EMPRGADO E A INFRAÇÃO DE FATO

Reproduz o art. 29 da Lei nº 7014/96, onde observou que a fundamentação legal do auto de infração. Enaltece que objeto da presente autuação versa justamente sobre créditos oriundos de serviços de transportes, e considerando que o GLP é tributado pelo ICMS-ST, e que o serviço de transporte do GLP é tratado de forma autônoma e o imposto é recolhido referente à operação de transporte. Dessa forma, ainda preliminarmente, por tais razões o auto de infração em comento deve ser revisto e anulado. E não é só. A multa aplicada pela Fiscalização foi de 60% sobre o valor do ICMS não-recolhido, com base no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96. Entretanto, ao analisar o relatório do auto de infração, e conforme retificado pela ementa da r. decisão recorrida, autuação aqui se refere a créditos supostamente irregulares, escriturados sobre valores de ICMS já recolhidos em regime de substituição tributária.

Assim, sustenta que inexiste qualquer ausência de recolhimento de imposto apto a atrair a incidência da previsão contida no art. art. 42, II da Lei nº 7.014/96, existindo assim clara incompatibilidade entre o dispositivo legal utilizado e a conduta supostamente irregular autuada. Desse modo, a imposição da referida multa passa a constituir violação aos Princípios do Não-Confisco e Vedaçāo ao Enriquecimento Sem Causa, devendo assim ser revista sob pena de nulidade do auto de Infração.

### DO PAGAMENTO DO ICMS-ST NOS TERMOS DO CONVĒNIO ICMS 110/07

Afirma que a Recorrente possui como atividade principal o comércio varejista de venda e distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP. Nesse prisma, grande parte da movimentação realizada pela Recorrente em todo o território nacional são basicamente compras de GLP, remessa de vasilhames e transferências em geral.

Salienta que o GLP, produto de comércio e distribuição da ora Recorrente sempre esteve sujeito ao regime da substituição tributária e nessa condição acaba por pagar antecipadamente o ICMS devido por meio de retenção realizada pela refinaria Petrobrás, nos termos do Convênio ICMS 110/07, valor esse que será, num segundo momento, repassado ao Estado de destino do GLP. Inclusive, a Recorrente recolhe ICMS-ST (complemento) para determinadas operações, o que pode ser confirmado com facilidade através dos arquivos enviados no sistema SCANC - Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis. Ou seja, deve-se enaltecer que, em que pese a fiscalização sustentar tratar-se de operações isentas ou não tributadas, a Recorrente regularmente recolhe ICMS-ST nos termos do Convênio ICMS 110/07, referente as operações com GLP, não havendo o que falar em: **i) ausência de recolhimento do ICMS e; ii) irregularidade do crédito em razão de as operações serem supostamente isentas ou não-tributadas.**

Sustenta que o crédito sobre as operações de transporte deve ser reconhecido, sobretudo considerando que o ICMS deve ser analisado como um único imposto, independentemente de qual seja sua hipótese de incidência.

### DO FATO DE A OPERAÇÃO DE TRANSPORTE SER SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO DO ICMS

Reporta que a autoridade fiscal, ao elaborar a planilha com os documentos localizados no curso da fiscalização, incluiu operações de transporte de mercadorias referentes as operações interestaduais de entrada e saída de GLP. Entretanto, por se tratar de créditos tomados exclusivamente sobre as operações de transporte, há de se concluir que estes não guardam relação com os tributos incidentes sobre a mercadoria transportada. Isto pois a Recorrente paga o ICMS convencional relativo ao serviço de transporte iniciado em outra Unidade da Federação, relacionado à operação de GLP, tributado por sua vez, através do regime de substituição tributária. Dessa forma, em razão do prescritivo Constitucional, previsto no artigo 155, da CF, o ICMS é imposto não cumulativo, assim, tem-se que o ICMS devido na operação subsequente é compensável com o imposto cobrado nas operações anteriores, ainda que esse imposto tenha sido cobrado em outra Unidade Federativa.

Disse que no caso concreto, temos duas operações (fatos geradores do ICMS): “*i*) operação interestadual de GLP (com recolhimento de ICMS-ST e eventual complemento); e *ii*) operação relativa ao transporte interestadual (com recolhimento de ICMS)”. Acrescenta que a operação de transporte fosse isenta ou não tributada, acabaria por incidir na hipótese do inciso II, alínea “a”, do art. 155 da CF, o qual não implica direito a crédito, ou seja, se a operação de transporte interestadual (imposto recolhido em outra UF, início da prestação) fosse isenta ou não tributada, não teríamos direito ao crédito. Não é o caso, já que o transporte é tributado pelo ICMS.

Assim, disse que foi criada uma confusão por parte da Fiscalização ao não identificar tratar-se de operações distintas, passando a basear-se somente na operação interestadual do gás – GLP, quando deveria avaliar a operação de transporte, tributada pelo ICMS, em separado. Afirma ser justamente este crédito (do frete do transporte) que está sendo discutido, de modo que não é possível arguir omissão de pagamento de imposto, haja vista serem legítimos os créditos apropriados.

Acrescenta que é equivocado o entendimento de que a operação interestadual de GLP é isenta ou não tributada, eis que a operação de GLP é tributada por Substituição Tributária (repasse de refinaria + complemento da distribuidora, se for o caso) claramente identificado pela análise da obrigação entregue através do SCANC, nos termos do Convênio ICMS 110/07. Adiciona que, se a interpretação do RICMS for no sentido de que é devido o estorno do ICMS do transporte referente a saída do GLP interestadual, ainda assim tal dispositivo seria inconstitucional já que afronta o princípio da não cumulatividade previsto no artigo 155, II, § 2º, inciso I da CF/88, visto que o tomador do serviço arcou efetivamente com o pagamento dos impostos (tanto em relação ao ICMS-ST referente à operação com GLP, quanto em relação ao ICMS convencional em relação à operação de transporte).

Destaca que a própria legislação de regência permite o aproveitamento de créditos oriundos de serviço de transporte, conforme o art. 29. Ou seja, resta evidente que o intuito da legislação foi o de resguardar o direito ao contribuinte que arcou com o ônus de pagamento do imposto de poder compensá-lo nas operações subsequentes, evitando-se assim o efeito cascata de pagamento de imposto sobre imposto (conforme documentos comprobatórios acostados nos autos, quando da apresentação da impugnação administrativa). Desse modo, infere que não apenas deveria ser apurado o saldo credor da Recorrente em diligência, mas também se o imposto sobre as operações de transporte foi efetivamente pago pela Recorrente, o que afastaria qualquer sanção por creditamento indevido.

Ressalta que, inequívoco o direito ao crédito haja vista tratarem-se operações de transporte onde foi recolhido ICMS convencional, por sua vez, oriundas de operações com GLP tributadas pela sistemática de substituição tributária.

#### **DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PELA RECORRENTE DESTINATÁRIA OU REMETENTE DA MERCADORIA**

Sabe-se que os serviços de transportes cujos créditos autuados se originaram correspondem, em sua maior parte, a operações com mercadorias com preço FOB, modalidade em que o valor do

ICMS convencional corre por conta do tomador/destinatário, inclusive as demais despesas realizadas, seguro e transporte. Logicamente, o ICMS/Transporte não está recolhido, cabendo o seu destaque no documento fiscal (Conhecimento de Transporte – CT-e) emitido pela transportadora, o que ocorre justamente no caso em tela.

Afirma que, em poucas operações a Recorrente realiza o transporte com cláusula CIF, hipótese em que a Recorrente figura como a remetente da mercadoria e efetua o recolhimento do ICMS, e por tal razão também faz jus ao crédito decorrente dessas operações. Destarte, analisando a questão à luz da legislação vigente, é evidente a utilização de crédito fiscal pela Recorrente (destinatária), que é a responsável pelo recolhimento do imposto destacado, bem como quando destinatária, já que arcou com o ICMS do serviço de transporte, bem como com as demais despesas da operação.

Salienta que, o crédito sobre o frete é devido, já que é plenamente possível comprovar que a Recorrente efetuou o pagamento do ICMS relativo ao serviço de transporte, seja em operações em que figura como destinatária (cláusula FOB), quanto em poucas operações em que foi remetente (cláusula CIF), motivo pelo qual o Auto de Infração deverá ser julgado integralmente improcedente a partir do provimento do presente recurso. Destaca jurisprudência (*TJGO, 5ª Câmara Cível, Ap. Civ. 0315524-33.2010.8.09.0051, Des. Rel. ALAN SEBASTIÃO DE SENA CONCEIÇÃO, publicado em 23/04/2021; Apelação nº. 5039735-14.2016.8.09.0051, 2ª Câmara Cível do Tribunal, em 20/06/2023*), ao analisar situação análoga àquela aqui discutida, julgou em consonância com o entendimento aqui defendido.

Discorre que o precedente judicial invocado acima, importante destacar que a respectiva ação já se encontra encerrado, com trânsito em julgado favorável aos contribuintes, tendo sido o recurso extraordinário da Fazenda Estadual Goiana inadmitido pelo STF (Doc. 04). Reporta que espera a análise imparcial, técnica e justa, a fim de afastar, de vez por todas, a confusão interpretativa da legislação e técnico-tributária.

Sustentam que, não restam dúvidas sobre a existência de operações subsequentes, tributadas, já que a Recorrente tem como objeto a comercialização do GLP outrora transportado, com frete FOB, e tais operações subsequentes não restam beneficiadas pela Legislação Estadual pelos regimes da isenção ou não incidência, por mais esse motivo, o Auto de Infração deverá ser anulado de plano.

#### **DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS NAS OPERAÇÕES COM GLP**

Disse que, por meio de suas filiais, e outras empresas do grupo, atua no mercado de distribuição de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP. Consignou que não bastasse o fato de a Recorrente ter arcado com a despesa do serviço de transporte, bem como do valor do imposto destacado no documento de transporte – CT-e, que se diga, já torna o crédito fiscal sobre o transporte devido em face do princípio da não cumulatividade, a mercadoria transportada (GLP) não está com a fase de tributação encerrada.

Repete que, após abastecimento da Recorrente, todo o GLP outrora recebido, cujo frete pelo seu transporte foi creditado, posteriormente, foi objeto de nova saída, tributada por substituição tributária. Destarte, como sabido, o artigo 155, inciso II, § 2º, I da CF ombreia o princípio da não-cumulatividade para o ICMS. Ora, o mecanismo da não-cumulatividade há que ser sempre observado, fazendo nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do Imposto, um crédito fiscal.

Assinala que o ICMS, de acordo com a Constituição da República de 1988, está expressamente estruturado pelo sistema imposto contra imposto e não pelo sistema mercadoria contra mercadoria, como quer entender o Fisco. Temos então que toda entrada, independente da sua destinação será tributada, ainda que pela substituição tributária no caso do GLP, como pelo ICMS convencional no caso do transporte, devendo-lhe ser permitida a apropriação, e por consectário, o direito a compensação com operações subsequentes, em consonância com o princípio da não cumulatividade.

Menciona que a Lei Complementar nº 87/96, expressamente consagra o direito do contribuinte poder se creditar de ICMS pago por serviços de transporte prestados, desde que esses serviços sejam realizados para consecução da atividade do estabelecimento tomador dos serviços, conforme os arts. 19 e 20.

Nota que, o princípio da não-cumulatividade não está sujeito a restrições de quaisquer ordens, salvo aquelas já previstas na Constituição Federal. Noutras palavras, somente as hipóteses de exceção previstas no próprio texto constitucional, mais especificamente no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, é que são admitidas como forma de redução do crédito apurado pelo contribuinte, sendo relevante destacar para o presente caso que, conforme já demonstrado à exaustão pela Recorrente, que a hipótese contemplada pelo artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal na verdade não veicula uma norma de imunidade, mas de diferimento do imposto, que deverá ser pago não no estado de origem, e sim no estado de destino da mercadoria, acrescentando-se que tal regra somente se aplica à primeira hipótese de incidência do ICMS, ou seja, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, não havendo qualquer determinação acerca da sua aplicação no que tange às prestações de serviços de transporte interestadual, de tal maneira que sendo distintos os fatos geradores, a não incidência do tributo sobre a operação de circulação de mercadoria não deve vincular o serviço de transporte da mesma, a qual é devidamente tributada.

Roga pelo princípio da não cumulatividade, sobretudo pelo fato de a Recorrente ter efetivamente arcado com impostos – ICMS-ST na operação com GLP, e ICMS na operação de transporte. Menciona o registro de Sacha Calmon Navarro Coelho. Sustenta que, reconhecido o destaque do ICMS sobre o serviço de transporte (fato incontrovertido no presente caso concreto), faz jus a Recorrente à escrituração do crédito respectivo, sob pena de violação à Lei Complementar nº 87/96, bem como à sistemática da não cumulatividade, expressamente prevista na Constituição Federal (art. 155, § 2º, I).

Afirma ser notório que sobre as operações realizadas com o GLP incide o ICMS-ST, cobrado antecipadamente pela fonte retentora, sob o regime da substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 110 de 28.09.2007, que definitivamente não poderia nem de longe ser comparado aos institutos da isenção ou não-incidência. Enalteça-se, outrossim, o fato de existir a tributação pelo regime de substituição tributária devida no estado onde o GLP será consumido efetivamente.

Reafirma que, não restam dúvidas sobre a existência de operações subsequentes, tributadas, já que a Recorrente tem como objeto a comercialização do GLP outrora transportado, com frete FOB, e tais operações subsequentes não restam beneficiadas pela Legislação Estadual pelos regimes da isenção ou não incidência, por mais esse motivo, o Auto de Infração deverá ser anulado de plano.

#### **MULTA APLICADA**

Ressalta ponderações de Sacha Calmon Navarro Coelho e de Misabel Derzi. Diz ser inadmissível a multa e os encargos pecuniários aplicados na autuação ora combatida, pois como já narrado envolve produto/mercadoria (GLP) sujeito ao Regime Jurídico de Substituição Tributária, ou seja, o ICMS foi efetivamente retido e recolhido pela refinaria (Petrobrás).

Verifica-se que, flagrantemente, a ausência de prejuízo ao Fisco Estadual mesmo havendo problemas na entrega dos arquivos magnéticos. Roga pelo princípio da proporcionalidade em sentido estrito determina que se estabeleça uma correspondência entre o fim a ser alcançado por uma disposição normativa e o meio empregado, que seja juridicamente a melhor possível. Os subprincípios da adequação e da exigibilidade, por seu turno, determinam que, dentro do faticamente possível, o meio escolhido se preste para atingir o fim estabelecido, mostrando-se, assim, “adequado”.

Portanto, disse que enquanto a razoabilidade exige que as medidas estatais sejam racionalmente aceitáveis e não arbitrárias, o princípio da proporcionalidade determina que as mesmas, além de preencherem tal requisito, constituam instrumentos de maximização dos comandos

constitucionais, mediante a menor limitação possível aos bens juridicamente protegidos". Cita entendimento de J. Rildo Medeiros Guedes.

Rogou ainda pelo princípio da razoabilidade tem sua base de formação nos Estados Unidos, tendo sua acepção ligada à razoabilidade que a lei deve ter e sua relação com a moralidade e a continência do fundamento da edição da norma com a solidariedade, segurança jurídica, ordem e principalmente a justiça. Disse que na análise deste princípio aplicado a multas fiscais, vislumbramos que uma lei que estabeleça uma multa elevada para combater a sonegação fiscal deve ser graduada em percentual proporcional ao seu objetivo de punir e reprimir o ato ilícito, o que efetivamente não ocorreu no caso em tela.

Sabe-se que o ICMS sobre as operações fiscalizadas foi efetivamente recolhido antecipadamente através do Regime Jurídico de Substituição Tributária, nem como recolhido o ICMS referente ao Transporte. O estabelecimento de multas fiscais não pode induzir à violação ao princípio do não-confisco. Assim, em obediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, considerando todo o exposto no presente recurso administrativo, a Recorrente requer o seu provimento para que a autuação seja afastada com a extinção do respectivo crédito tributário ou, ao menos, caso assim não se entenda, a anulação da multa aplicada pelo fato da Recorrente não possuir histórico de reincidência, e tampouco tratar-se de uma devedora contumaz, ou ainda alternativamente o reenquadramento com a redução da multa aplicada.

Finaliza requerendo que seja recebido o presente Recurso Voluntário e que seja devidamente processado para, preliminarmente, declarar a nulidade da intimação da Recorrente acerca da decisão proferida pela Junta de Julgamentos, haja vista o cerceamento de defesa consistente na ausência da íntegra da decisão e que, no mérito, seja dado integral provimento, para que seja anulado o Auto de Infração aqui combatido, pelas razões expostas anteriormente.

Registrada a presença do advogado Dr. Rodrigo Minhoto Ferreira na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em análise exige o recolhimento de ICMS, sob a alegação de que o sujeito passivo teria utilizado indevidamente crédito fiscal relativo a serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, não vinculados a operações com mercadorias submetidas à tributação em saídas subsequentes.

Consta dos autos a suposta utilização indevida pelo sujeito passivo do crédito fiscal referente ao ICMS incidente sobre operações de transporte relativas a transferências interestaduais de GLP, realizadas com frete contratado na modalidade CIF.

Por outro lado, a fiscalização entendeu que as referidas operações estariam amparadas por Imunidade Constitucional, uma vez que o imposto devido nas operações subsequentes foi recolhido pelo destinatário por meio do regime de Substituição Tributária. Diante disso, o autuante glosou o crédito apropriado pelo remetente (autuado), sob o fundamento de que não haveria vinculação com operações de saída de mercadorias tributadas.

Ao compulsar os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal atende às formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, estando corretamente indicado o imposto exigido, a multa aplicada e suas respectivas bases de cálculo, conforme demonstrativos detalhados do débito. Consta ainda a correta identificação do sujeito passivo, com nome, endereço, qualificação fiscal e os dispositivos legais supostamente infringidos.

Ressalto, por fim, que o patrono do Recorrente, na peça recursal de fls. 200/213, reiterou os argumentos apresentados na impugnação, conforme expostos acima, e apresenta as seguintes alegações, que passo a resumir:

- 1) Preliminarmente: alega nulidade por cerceamento de defesa;
- 2) No mérito alega nulidade por incompatibilidade entre o dispositivo legal empregado e a infração de fato;
- 3) Do pagamento do ICMS-ST nos termos do convênio ICMS 110/07;
- 4) Do fato de a operação de transporte ser submetida à tributação do ICMS;
- 5) Da possibilidade de creditamento pela recorrente destinatária ou remetente da mercadoria;
- 6) Da não-cumulatividade do ICMS nas operações com GLP;
- 7) Da multa aplicada.

Por fim, finaliza requerendo que seja recebido o presente Recurso Voluntário e que seja devidamente processado para, preliminarmente, declarar a nulidade da intimação da Recorrente acerca da decisão proferida pela Junta de Julgamentos, haja vista o cerceamento de defesa consistente na ausência da íntegra da decisão e que, no mérito.

Preliminarmente, passo à análise da alegação DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA

O Recorrente destaca que recebeu a intimação por e-mail contendo a ementa e resultado do julgamento aqui recorrido, informando que a referida comunicação veio desacompanhada da íntegra da decisão.

Compulsando os autos observo que tal alegação não assiste razão ao recorrente, tendo em vista que:

- a) Consta nos autos, à fl. 198, que a ciência da decisão foi realizada em conformidade com o disposto no art. 166, inciso II, c/c o art. 127, § 1º do RPAF/BA.
- b) Verifica-se, ainda, nas fls. 198 (verso) e 199, que o Recorrente apresentou Recurso Voluntário em 03/10/2024, antes mesmo de ser formalmente intimado, o que confirma que teve ciência inequívoca da decisão ora recorrida.
- c) Não se identifica, nos presentes autos, qualquer violação aos princípios da legalidade, do devido processo legal, ou a quaisquer outros princípios constitucionais, administrativos ou tributários. Ao contrário, observa-se que foram plenamente assegurados o contraditório e a ampla defesa, tanto pela possibilidade de apresentação de impugnação e recurso, quanto pelo conteúdo argumentativo exposto, que reflete o exercício efetivo dessas garantias. A instrução do processo revela-se compatível com os ditames do processo administrativo fiscal, estando os fatos e fundamentos jurídicos da autuação devidamente narrados e confrontados.

Dessa forma, constato que, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente feito.

Portanto, rejeito a nulidade suscitada.

**DO MÉRITO, ADUZ O RECORRENTE NULIDADE POR INCOMPATIBILIDADE ENTRE O DISPOSITIVO LEGAL EMPREGADO E A INFRAÇÃO DE FATO.**

No mérito, o sujeito passivo foi acusado de “*utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Utilização indevida de Crédito Fiscal de ICMS referente ao serviço de transporte nas compras e transferências interestaduais de GLP (mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional)*”.

No caso em análise, o Recorrente figura como remetente nas operações interestaduais de GLP, sendo **indevida a apropriação de créditos fiscais** decorrentes das prestações de serviço de transporte originadas no Estado da Bahia. Nesses casos, o crédito do ICMS relativo ao transporte deve ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, desde que atendidos os requisitos legais.

Importa destacar que a alegação de que o “*ônus financeiro da prestação do serviço de transporte*” recai sobre o remetente, em razão da cláusula CIF, não se sustenta. Trata-se de uma premissa equivocada, pois, em regra, o ônus econômico de qualquer custo de aquisição recai sobre o adquirente, independentemente da forma de contratação. Todos os custos, incluindo produção, logística, seguro e frete **são incorporados ao preço final do produto e repassados ao adquirente pelo remetente**.

No presente caso, como se trata de operação sob a cláusula CIF, o valor do frete é incorporado ao valor total da mercadoria e, consequentemente, compõe a base de cálculo do ICMS na operação tributada. Assim, há incidência do imposto tanto sobre o valor do produto quanto sobre o valor do frete, sem que isso, por si só, autorize a apropriação de crédito fiscal pelo remetente, especialmente nas hipóteses em que a operação de saída não seja tributada.

Ademais, observa-se que o enquadramento da autuação possui respaldo legal, especialmente no disposto do art. 29, § 4º, inciso II do RICMS/BA, transscrito a seguir. O referido dispositivo veda expressamente a apropriação de créditos fiscais relacionados a prestações de serviço de transporte vinculadas à circulação de mercadorias cuja saída subsequente não seja tributada.

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

*§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

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

No que se refere ao questionamento sobre a multa aplicada pela Fiscalização no percentual de 60% sobre o valor do ICMS não recolhido, com fundamento no art. 42, inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96, cumpre esclarecer que o enquadramento adotado no lançamento está plenamente respaldado na legislação vigente. Trata-se de penalidade expressamente prevista em lei, sendo vedado a este Conselho de Fazenda pronunciar-se acerca de eventual constitucionalidade da norma, em estrita observância ao disposto nos incisos I e III, do art. 167 do RPAF/BA.

Ressalte-se que, conforme se depreende da peça inicial do auto de infração, a base legal utilizada pelo Autuante foi devidamente indicada e aplicada com clareza e precisão, de forma a qualificar corretamente a infração e relacioná-la aos fatos apurados, sem qualquer equívoco no enquadramento jurídico.

Diante do exposto, **nego o pedido de nulidade suscitado** pelo Recorrente.

Quanto às demais alegações apresentadas em sede recursal, verifico, com base no voto condutor da instância de origem, que tais argumentos já foram devidamente analisados e refutados, conforme demonstra o seguinte trecho extraído do referido voto:

*“O presente processo imputa ao autuado a falta de recolhimento de ICMS decorrente da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, mais especificamente relativo ao serviço de transporte nas compras e transferências interestaduais de GLP (mercadorias amparadas por Imunidade Constitucional).*

*O autuado contestou o lançamento fiscal, sob argumentação de que os créditos de ICMS, incidentes sobre as operações de transporte interestadual das mercadorias em questão (fretes), são absolutamente legítimos e que a vedação ao crédito é constitucional, por ofender o princípio da não cumulatividade do ICMS.*

*Afirmou ser equivocado o entendimento de que a operação interestadual de GLP é isenta ou não tributada, eis que a operação de GLP é tributada por Substituição Tributária.*

*Alegou que a operação de transporte posterior é tributada pelo ICMS convencional, e que possuía saldo credor do imposto, ou seja, que os créditos foram apenas escriturados, mas não foram utilizados.*

*Citou decisão da terceira Câmara do Estado de Goiás, além de combater a multa imposta, argumentando que*

*não houve falta de recolhimento do imposto, por considerá-la arbitrária, e que a mesma ofende aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.*

*A despeito das alegações defensivas, o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, as quais são imunes, não é cabível, no caso, o crédito sobre o serviço de transporte pelo remetente (localizado na Bahia), independente da cláusula CIF ou FOB, sob pena de anular o débito do ICMS sobre o frete, destacado no CTRC, deixando o erário estadual de receber o imposto sobre a prestação de serviço, iniciado no Estado da Bahia, o que vale dizer, tornando, de modo indevido, o ICMS sobre o transporte uma operação isenta.*

*No caso em análise, para as situações em que o autuado se encontra na condição de remetente nas operações interestaduais de combustíveis, ou seja, nas transferências interestaduais, são indevidos os créditos sobre o frete por ele apropriados, decorrentes das correspondentes prestações de serviços de transporte, originadas no Estado da Bahia, tendo em vista se tratar de operações amparadas por imunidade constitucional.*

*Vale frisar, ser esse o entendimento já consolidado neste Conselho”*

Portanto, conforme exposto anteriormente, na condição de remetente, o autuado não possui direito ao crédito de ICMS incidente sobre o valor do frete nas operações interestaduais, em consonância com entendimento já pacificado pela jurisprudência administrativa.

Tal posicionamento encontra respaldo, inclusive, no Acórdão da Câmara Superior deste CONSEF (CS nº 0220-21/02), do qual se destaca o seguinte trecho do voto condutor, que reforça a interpretação adotada:

*“Ressalte-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado às 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”.*

Logo, dentro desta lógica tributária e em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, a legislação vigente, insita no art. 29, § 4º, inciso II da Lei nº 7.014/96, veda o crédito relativo à mercadoria ou à prestação de serviço de transporte a ela feita, quando a operação de saída subsequente não for tributada, ou estiver isenta do imposto.

Vale salientar, que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir formas de apurar e recolher o tributo devido.

No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada, deixo de acatá-lo, pois a penalidade aplicada pela fiscalização se encontra em absoluta consonância com a legislação de regência, art. 42 da Lei nº 7.014/96, no inciso II, alínea “F”, e esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária, nem para apreciar constitucionalidade de dispositivos da legislação estadual, 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.

Diante de todo o exposto, constato que os procedimentos fiscalizatórios foram realizados em observância à Lei nº 7.014/96, ao Regulamento do ICMS - Decreto nº 13.780/2012, atendendo todos os requisitos legais.

Assim, concluo em manter a procedência do presente feito.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 206923.0019/21-6, lavrado contra **BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 172.254,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS