



PROCESSO Nº 2125292022-9 - e-processo nº 2022.000413709-6

ACÓRDÃO Nº 193/2025

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.

1ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

2ª Recorrente: BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: JOSÉ HERBERT DO NASCIMENTO SOUZA

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO (ICMS FRETE JÁ FORA OBJETO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. MULTA RECIDIVA NÃO CARACTERIZADA. IMPROCEDÊNCIA. ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA. REVISÃO DAS NOTAS FISCAIS LEVADAS À FISCALIZAÇÃO. DESPROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PARCIAL PROVIMENTO.

- Da análise dos possíveis vícios que possam ensejar a nulidade dos créditos tributários lançados no auto de infração, vislumbrou-se apenas vício de natureza formal quanto à infração de crédito indevido (ICMS frete já fora objeto de Substituição Tributária).

- O contribuinte incorreu na falta de recolhimento do imposto em decorrência da utilização indevida do crédito tributário referente ao ICMS frete de transporte de vasilhames, cuja mercadoria é isenta, e transporte de GLP/GLGN, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Entretanto, como a apuração fiscal e o ICMS lançado estão relacionados a duas situações de creditamento indevido (ICMS Frete referente a mercadorias sujeita à substituição tributária e mercadorias isentas), houve erro na natureza da infração, pois a infração de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)** não pode servir para contemplar situações diversas, como o de creditamento indevido de ICMS Frete em decorrência de operação com mercadorias isentas, ensejando a nulidade do feito fiscal, por vício formal.



- Não ficou caracterizada a prática recidiva, pois para os fatos geradores de que tratam os presentes autos não havia decisão definitiva, inscrição em dívida ativa ou pagamento referente à infração anterior de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)**.
- Constatada a responsabilidade da Autuada, na condição de substituta tributária, pelo recolhimento do ICMS Frete referente as operações constantes nos demonstrativos fiscais que fundamentam a infração, salvo quanto às operações em que as notas fiscais indicam a modalidade 9=sem ocorrência de Frete e natureza da operação de venda de gás a granel para industrialização, de materiais do ativo da autuada em remessa para instalação e baixa de estoque.
- Retirada da acusação notas fiscais de cláusula FOB, cuja responsabilidade do tomador é excepcionalmente prevista nos artigos 41, IV, 391, I e 541, §3º do RICMS/PB, em operações nas quais o transportador está cadastrado no RICMS/PB.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do Recurso de Ofício, por regular, e do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do último para alterar, quanto aos valores, a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003690/2022-00, lavrado em 20 de outubro de 2022, contra a empresa BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 178.595,46 (cento e setenta e oito mil, quinhentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos), sendo R\$ 119.063,64 (cento e dezenove mil, sessenta e três reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos art. 41, IV, art. 106, I, “b”, art. 391, IV e art. 541, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec.18.930/97 e R\$ 59.531,82 (cinquenta e nove mil, quinhentos e trinta e um reais e oitenta e dois centavos) de multa por infração, com penalidade arremada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o crédito tributário no montante de R\$ 100.914,52 (cem mil, novecentos e catorze reais e cinquenta e dois centavos), nos termos expostos.

Por fim ressalte-se a possibilidade de refazimento do feito no tocante à nulidade formal, nos termos do artigo 173, II do CTN.

Intimações necessárias, a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.



P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de abril de 2025.

EDUARDO SILVEIRA FRADE
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO E LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor



PROCESSO Nº 2125292022-9 - e-processo nº 2022.000413709-6

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

1ª Recorrente: BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.

1ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

2ª Recorrente: BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.

2ª Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS
FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: UNIDADE DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1
DA

DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA
RECEITA

DA SEFAZ - ALHANDRA

Autuante: JOSÉ HERBERT DO NASCIMENTO SOUZA

Relator: CONS.º EDUARDO SILVEIRA FRADE.

NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO (ICMS FRETE JÁ FORA OBJETO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. MULTA RECIDIVA NÃO CARACTERIZADA. IMPROCEDÊNCIA. ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE. RECURSO DE OFÍCIO. DILIGÊNCIA. REVISÃO DAS NOTAS FISCAIS LEVADAS À FISCALIZAÇÃO. DESPROVIMENTO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PARCIAL PROVIMENTO.

- Da análise dos possíveis vícios que possam ensejar a nulidade dos créditos tributários lançados no auto de infração, vislumbrou-se apenas vício de natureza formal quanto à infração de crédito indevido (ICMS frete já fora objeto de Substituição Tributária).

- O contribuinte incorreu na falta de recolhimento do imposto em decorrência da utilização indevida do crédito tributário referente ao ICMS frete de transporte de vasilhames, cuja mercadoria é isenta, e transporte de GLP/GLGN, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Entretanto, como a apuração fiscal e o ICMS lançado estão relacionados a duas situações de creditamento indevido (ICMS Frete referente a mercadorias sujeita à substituição tributária e mercadorias isentas), houve erro na natureza da infração, pois a infração de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)** não pode servir para contemplar situações diversas, como o de creditamento indevido de ICMS Frete em



decorrência de operação com mercadorias isentas, ensejando a nulidade do feito fiscal, por vício formal.

- Não ficou caracterizada a prática recidiva, pois para os fatos geradores de que tratam os presentes autos não havia decisão definitiva, inscrição em dívida ativa ou pagamento referente à infração anterior de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)**.

- Constatada a responsabilidade da Autuada, na condição de substituta tributária, pelo recolhimento do ICMS Frete referente as operações constantes nos demonstrativos fiscais que fundamentam a infração, salvo quanto às operações em que as notas fiscais indicam a modalidade 9=sem ocorrência de Frete e natureza da operação de venda de gás a granel para industrialização, de materiais do ativo da autuada em remessa para instalação e baixa de estoque.

- Retirada da acusação notas fiscais de cláusula FOB, cuja responsabilidade do tomador é excepcionalmente prevista nos artigos 41, IV, 391, I e 541, §3º do RICMS/PB, em operações nas quais o transportador está cadastrado no RICMS/PB.

RELATÓRIO

A presente demanda teve início através do Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00003690/2022-00, lavrado em 20 de outubro de 2022, contra a empresa BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA, acima qualificada, constando as seguintes infrações:

0055 - Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)

>> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual ao utilizar indevidamente o crédito fiscal do ICMS relativo a prestações de serviços de transporte de mercadorias, cujo valor já havia sido integrado à base de cálculo da substituição tributária.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE CONSTATADA ATRAVÉS DAS INFORMAÇÕES CONSTANTES NA EFD APRESENTADA PELA EMPRESA, ONDE SE VERIFICOU, NA ANÁLISE DA APURAÇÃO DO ICMS, QUE A EMPRESA SE APROPRIOU INDEVIDAMENTE DE CRÉDITO FISCAL ALREFERENTE AO ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE OPERAÇÃO ISENTA DE IMPOSTOS (TRANSPORTE DE VASILHAME VAZIOS) E DE PRODUTOS SUJEITOS AO REGIME DE



SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, O GLP/GLGN. ACRESCENTE-SE AO ARTIGO DADO POR INFRINGIDO, O ART. 82, I E III, B DO RICMS/PB.

0591 - ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR

>> O autuado acima qualificado esta sendo acusado de suprimir o recolhimento do imposto estadual incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias, efetuada por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba -CCICMS/PB.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE CONSTATADA ATRAVÉS DA AUDITORIA SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE DE CARGAS INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL REALIZADAS POR PRESTADORES/TRANSPORTADORES NÃO INSCRITOS NO CCICMS DA PARAÍBA, CONTRATADOS PELA AUTUADA, SENDO ESTA RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA CONDIÇÃO DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, CONFORME ART.541, §3º DO RICMS/PB NO PERÍODO DE 01/2018 A 12/2019. CONFORME DEMONSTRATIVO EM ANEXO

O representante fazendário constituiu o crédito tributário na quantia de R\$ 279.509,98, sendo R\$ 161.984,30 de ICMS por infringência aos art. 82, XIV; art. 41, IV, art. 106, I, “b”, art. 391, IV e art. 541, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec. 18.930/97, R\$ 99.258,93 de multa por infração com penalidade arremada no art. 82, V, “h”, art. 82, II, “e”, todos da Lei nº 6.379/96 e R\$ 18.266,76 de multa por reincidência arremada no art. 87 da Lei nº 6.379/96.

A autuada foi cientificada em 31/10/2022, conforme fls. 297, apresentando impugnação tempestiva às fls. 298-325. Em sua defesa, que relato em síntese, apresentou as seguintes alegações:

- a) Que houve erros na apuração do crédito tributário, tendo em vista que, no tocante à infração de crédito indevido não foi levado em consideração o saldo credor existente dos períodos anteriores e a penalidade aplicada é confiscatória;
- b) No tocante a infração de falta de recolhimento do ICMS Frete, muitas das notas fiscais demonstram que não houve contratação de frete, com ocorrência da modalidade de frete 9-sem ocorrência de transporte, não tendo sido contratado transportador, também não pode ser responsabilizada pela exigência de ICMS sobre frete FOB, nas quais a destinatária estava responsável pela contratação do frete dos bens,



- inclusive, a destinatária realizou o frete com meios próprios, ou seja, sem a contratação de terceiros para transportar as mercadorias;
- c) Necessidade de cancelamento integral do auto de infração em virtude dos erros mencionados, não tendo sido obedecido o princípio da verdade material, bem como diante da ocorrência de cerceamento do direito de defesa;
 - d) Que a incidência de ICMS nas operações de circulação de mercadorias e na prestação de serviços são independentes, que os créditos tomados a título de ICMS frete são de pleno direito, como também a isenção ou não incidência na operação subsequente não pode levar à anulação e/ou estorno do crédito da prestação anterior;
 - e) É ilegal a cobrança do ICMS Frete com base em pauta fiscal, conforme entendimento firmado pelo STJ;
 - f) Há necessidade de perícia e diligência, considerando-se os erros identificados no auto de infração, requerendo que os seguintes quesitos serem respondidos: se foram levadas em consideração as notas fiscais que sequer tiveram a prestação de serviços do frete, se os valores dos serviços de transporte indicados estão inseridos na modalidade FOB, se há divergências entre as informações dos prestadores de serviços indicado nas notas fiscais emitidas pela impugnante, se é possível concluir que o auto de infração foi fundamentado em cálculos que contem diversos erros, se o auto de infração apurou valores de ICMS que não correspondem aos dados dos fatos geradores, isto é, se não correspondem à aplicação da alíquota cabível sobre o valor do serviço efetivamente prestado à impugnante, se é possível identificar os recolhimentos efetuados pelos prestadores de serviço contratos pela impugnante, se é possível afirmar que não foi considerado o saldo credor para a apuração do crédito indevido.

A autuada finalizou requerendo o cancelamento do auto de infração, que o processo fosse baixado em diligência para que fossem apurados os valores pagos pelos transportadores e que o auto de infração fosse julgado improcedente.

Com a informação do Termo de Conclusão com Remessa para GEJUP, às fls.354, foram os autos conclusos a este Órgão Julgador, tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos à julgadora fiscal Rosely Tavares de Arruda, que lavrou decisão pela parcial procedência da acusação, nos termos sintetizados na ementa abaixo:

NULIDADE PARCIAL DO AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITO INDEVIDO (ICMS FRETE JÁ FORA OBJETO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ERRO NA DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. MULTA RECIDIVA NÃO



CARACTERIZADA. IMPROCEDÊNCIA. ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE.

- Da análise dos possíveis vícios que possam ensejar a nulidade dos créditos tributários lançados no auto de infração, vislumbrou-se apenas vício de natureza formal quanto à infração de crédito indevido (ICMS frete já fora objeto de Substituição Tributária).

- O contribuinte incorreu na falta de recolhimento do imposto em decorrência da utilização indevida do crédito tributário referente ao ICMS frete de transporte de vasilhames, cuja mercadoria é isenta, e transporte de GLP/GLGN, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Entretanto, como a apuração fiscal e o ICMS lançado estão relacionados a duas situações de creditamento indevido (ICMS Frete referente a mercadorias sujeita à substituição tributária e mercadorias isentas), houve erro na natureza da infração, pois a infração de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)** não pode servir para contemplar situações diversas, como o de creditamento indevido de ICMS Frete em decorrência de operação com mercadorias isentas, ensejando a nulidade do feito fiscal, por vício formal.

- Não ficou caracterizada a prática recidiva, pois para os fatos geradores de que tratam os presentes autos não havia decisão definitiva, inscrição em dívida ativa ou pagamento referente à infração anterior de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)**.

- Constatada a responsabilidade da Autuada, na condição de substituta tributária, pelo recolhimento do ICMS Frete referente às operações constantes nos demonstrativos fiscais que fundamentam a infração, salvo quanto às operações em que as notas fiscais indicam a modalidade 9=sem ocorrência de Frete e natureza da operação de venda de gás a granel para industrialização, de materiais do ativo da autuada em remessa para instalação e baixa de estoque.

Considerando a parcial procedência da acusação, a julgadora fiscal recorreu, de ofício, da decisão.

Após ser regularmente cientificada da decisão em 21/08/2023, a autuada interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário por meio do qual reitera os argumentos anteriormente apresentados, acrescentando, porém:

- g) que a decisão recorrida deveria ter se atido apenas à análise do mérito quanto à modalidade 00 – Contratação do frete por conta do remetente (CIF), visto que as demais não foram objeto do lançamento tributário. No entanto, analisou Modalidade 00 – contratação do frete por conta do remetente (CIF), Modalidade 01 – contratação do frete por conta do destinatário (FOB) e modalidade 04 – transporte próprio por conta do Destinatário e; Modalidade 03 – transporte próprio por conta do remetente
- h) que isenção ou a não incidência na operação subsequente jamais pode levar à anulação e/ou estorno da prestação antecedente, logo o frete dos vasilhames vazios, assim como o frete sobre suas efetivas vendas de GLP devem ser passíveis de creditamento, eis que somente se pode considerar operação da Recorrente, a venda e não a logística reversa de seus vasilhames vazios.



- i) Inexistência de responsabilidade do remetente, ora Recorrente, pelo recolhimento do ICMS sobre a prestação do serviço quando da contratação de frete FOB ou quando realizado pelo próprio destinatário;
- j) Inexistência de fato gerador de ICMS quando do transporte de mercadorias em veículo próprio da Recorrente;
- k) Impossibilidade de cobrança de ICMS com base na diferença entre o valor cobrado pelo serviço de transporte de mercadoria e aquele constante na pauta fiscal.

Declarados conclusos, foram os autos remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais tendo sido, nos termos regimentais, distribuídos a este Conselheiro Relator que requereu a realização de diligência a fim de que fossem excluídas as operações de frete da modalidade FOB, bem como as operações em que as notas fiscais indicam a modalidade 9-sem ocorrência de Frete, de venda de gás a granel para industrialização, de materiais do ativo da autuada em remessa para instalação e nota fiscal emitida para baixa de estoque, as últimas já indicadas pela primeira instância de julgamento, tendo a fiscalização assim se pronunciado:

Partindo do segundo ponto, quanto a exclusão da cobrança do frete relativo às notas fiscais que indicam modalidade 9 no campo do tipo de frete, informamos que retiramos as referidas notas, alterando o valor da cobrança do Frete CIF, que era R\$ 80.888,57, para R\$ 78.989,96.

Quanto ao primeiro ponto, referente à exclusão da cobrança do ICMS alusivo às operações de frete da modalidade 9, entendemos ser necessário esclarecer que não houve restrição da cobrança relativo apenas às contratações do frete CIF.

Na verdade, a cobrança foi efetuada devido a contratações de serviço de transporte, feitas pela autuada, a transportadores não inscritos na Paraíba, tanto nas operações em que ela foi a remetente (Frete CIF), como também quando ela foi a destinatária (FOB). Na auditoria, constatamos as duas situações, portanto, na cobrança do frete FOB, que está gerando essa pequena celeuma, estão listadas as operações e consequente prestação de serviço de transporte cuja nota fiscal tem a autuada como destinatária da mercadoria em transportes que foram iniciados e finalizados na Paraíba.

Portanto, pelas razões apresentadas, apelamos ao ilustríssimo conselheiro que reconsidere sua decisão e mantenha a cobrança do ICMS Frete da modalidade FOB.

Informamos, pois, que tendo em vista a oportunidade de atender a uma diligência, revisamos os demonstrativos e constatamos algumas notas fiscais cuja transportadora contratada na operação possui inscrição estadual no Estado da Paraíba, e este fato havia passado despercebido por nós no momento da autuação, portanto, aproveitamos o ensejo, e excluímos a cobrança referente a essas notas fiscais, modificando o valor da cobrança do ICMS relativo ao Frete FOB, que era de R\$ 44.562,31, para R\$ 40.073,67.



Registre-se que a autuada fora cientificada quanto à diligência, nos termos do despacho das fls. 695 e cientificação das fls. 697, tendo se manifestado às fls. 704 a 720, em síntese alegando que diversos questionamentos que havia formulado, desde a impugnação, na forma de quesitos, não foram respondidos.

Retornados os autos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram estes inseridos e submetidos à julgamento.

Eis o relatório

VOTO

Versam os autos acerca da falta de recolhimento do imposto em face da apropriação indevida de crédito e da ocorrência de prestação de serviços de transportes em que a Autuada é responsável por substituição tributária, tendo sido as acusações lavradas em face da BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA, já qualificada.

Inicialmente cumpre destacar que fora bem a julgadora monocrática ao identificar nulidade, por vício formal, na acusação de crédito indevido (ICMS frete já fora objeto de Substituição Tributária).

Tem-se, da nota explicativa, que o contribuinte incorreu na falta de recolhimento do imposto em decorrência da utilização indevida do crédito tributário referente ao ICMS frete de transporte de vasilhames, cuja mercadoria é isenta, e transporte de GLP/GLGN, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

O RICMS/PB, com efeito, veda a apropriação de créditos fiscais, inclusive relativos ao ICMS-Frete, quando a mercadoria é isenta ou sujeita a substituição tributária, como se pode observar:

Art. 82. Não implicará crédito do imposto:

I - a entrada de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas, não tributadas ou sem manutenção de crédito, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, sendo estas circunstâncias previsíveis por ocasião da entrada da mercadoria ou utilização do serviço, observado o disposto no § 1º, deste artigo e § 6º do art. 85;

(...)

III - a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

b) para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

(...)



XIV - a prestação de serviços de transporte de mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária;

No caso dos autos, tem-se que a Autuada se creditou do ICMS Frete referente a serviço de transporte de que tratam os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos (CTe) relacionados no demonstrativo às fls. 213 a 296, cujo tomador do serviço é a empresa Autuada, e tratam de transporte de carga de Vasilhames Vazios e de Gás (GLP/GLGN), como relatado na nota explicativa do auto de infração. Alguns Conhecimentos de Transporte têm como carga transportada exclusivamente referente a Vasilhames vazios, a exemplos dos emitidos pela Transportadora Naza EX Transporte e Logística Ltda. Já a maioria dos Conhecimentos de Transporte emitidos pelas demais transportadoras tem a carga transportada, simultaneamente, de Vasilhames e Gás (GLP/GLGN).

Neste sentido, como bem destacou a julgadora monocrática, não ficou identificado, na planilha Fiscal, Conhecimentos de Transportes com carga exclusivamente de transporte de mercadoria sujeito à substituição tributária.

Como destacado, a descrição da infração como sendo de **Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)** não pode servir para contemplar situações diversas, como o de creditamento indevido de ICMS Frete em decorrência de operação com mercadorias isentas (carga de vasilhames).

Assim, numa mesma acusação reuniram-se duas situações de creditamento diverso, notadamente: (i) de ICMS-Frete quanto à mercadorias sujeitas à substituição tributária e; (ii) quanto a mercadorias isentas.

Com efeito, haveriam de ser apartadas, pela fiscalização, tais situações, cada uma delas em planilha própria com indicação de infração própria para cada uma delas ou, numa acusação genérica de Utilização Indevida de Crédito Fiscal, mas, igualmente, com o detalhamento e indicação em nota explicativa de cada uma das ocorrências, acostadas em planilhas próprias, facilitando, assim, o exercício à ampla defesa.

Neste sentido, portanto, corrobora-se com o julgamento de primeira instância a fim de que deve ser reconhecida a nulidade, por vício formal, da acusação 0055-Crédito Indevido (ICMS Frete já fora objeto de Subst. Tribut.), nos termos do artigo 17, II da Lei nº 10.094/13, destacando-se, porém, que tal nulidade não decide em definitivo em favor do contribuinte, em razão da possibilidade de realização de novo feito fiscal, nos termos do artigo 173, II do CTN.

Saliente-se, ademais, que em razão do reconhecimento da nulidade por vício formal da presente acusação, em sede de preliminar, deixa-se de enfrentar os argumentos próprios de mérito relacionados à esta acusação, a exemplo da (im)possibilidade de creditamento de ICMS quanto às operações com vasilhames.

Relativamente à acusação 0591- ICMS sobre o Frete – Frete Recolhido a Menor, cumpre destacar que fora realizada diligência, como destacado em sede de relatório, a fim de que fosse identificado, pela fiscalização, frete na modalidade FOB e Sem Ocorrência de Frete, conforme fls. 534-535 dos autos.



Cumpre esclarecer que a realização de diligência é medida que se dá por ordem da autoridade competente e se presta, justamente, para o esclarecimento de questões para o melhor convencimento do julgador.

Ainda que possam ser requeridas pela autuada, nos termos do artigo 60 da Lei nº 10.094/13, são ordenadas pela autoridade julgadora, justamente por prestarem-se ao seu esclarecimento.

Assim, fora, pois requerida a realização de diligência para identificação do Frete na modalidade FOB, contudo bem destacou o auditor fiscal que, no caso dos autos foram objeto de fiscalização tanto operações em que a autuada foi a remetente (frete CIF), como também quando foi a destinatária em substituição, justificando, assim, sua exigência.

Com efeito, constam na autuação notas fiscais com a indicação da modalidade de frete 0= contratação do frete por conta do Remetente (CIF), modalidade 1=contratação do Frete por conta do Destinatário (FOB), modalidade 3=transporte próprio por conta do remetente, modalidade 4=transporte próprio por conta do Destinatário, modalidade 9=sem ocorrência de transporte.

Relativamente a operações de frete contratados pelo próprio remetente (CIF) não há dúvidas quanto à responsabilidade da autuada.

No caso das notas fiscais autuadas em que a modalidade de frete é a 1=contratação do Frete por conta do Destinatário (FOB) e 4=transporte próprio por conta do Destinatário, como os destinatários são de outro Estado, já que as operações são interestaduais, tendo sido aplicada a alíquota de 12% no cálculo do imposto, conforme se depreende das planilhas, a Autuada é responsável na condição de substituta tributária, nos termos dos artigos 41, IV, 391, IV, e 541, I, §3º, do RICMS/PB, abaixo transcritos:

Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:

(...)

IV - o contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou for estabelecido noutra unidade da Federação;

(...)

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº7.334/03);

(..)



Art. 541. Na prestação de serviço de transporte de carga iniciada neste Estado, efetuada por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba — CCICMS/PB, a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido, salvo disposição em contrário, fica atribuída (Convênio ICMS 25/90):

I - ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se microempreendedor individual ou produtor rural (Convênio ICMS 132/10);

(...)

§3º Fica o contratante-tomador de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e, portanto, responsável pelo pagamento do imposto devido na condição de sujeito passivo por substituição, quando o prestador não for inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Paraíba - CCICMS/PB, obrigado a informar, nos registros próprios de sua respectiva declaração, o valor da prestação de serviço de transporte que se originou neste Estado, em favor do município onde esta se iniciou.

O regulamento do ICMS/PB, em seu artigo 554, III do RICMS/PB assenta a definição de quem seria o Tomador do Serviço, compreendendo-o como o responsável pelo pagamento, o que envolveria tanto o transporte na modalidade CIF como FOB, como se pode observar:

Art. 554. A partir de 02 de junho de 2008, para efeito de aplicação da legislação, em relação a prestação de serviço de transporte, considera-se (Ajuste SINIEF 02/08):

I - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

II - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;

Nos termos do já citado artigo 541, §3º do RICMS/PB, o contratante-tomador (elencados como sinônimos para os fins normativos) é responsável pelo recolhido do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, logo responsável por substituição, nos casos em que o transportador não esteja inscrito no Cadastro de Contribuintes da Paraíba.

Saliente-se, ainda, que o critério temporal da hipótese de Incidência do ICMS-transporte, nos termos do art. 3º, V do RICMS/PB, inclusive para efeitos de atribuição de responsabilidade, é o início da prestação do serviço de transporte, conste art. 45, II, do RIMCS/PB como se pode observar:



Art. 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(..)

V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza

Art. 45. O local da operação ou da prestação para os efeitos da cobrança do imposto e definição de estabelecimento responsável é:

(..)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

Assim, depreende-se a condição de responsável tributário do tomador/contratante quando da contratação de serviço de transporte por transportador não cadastrado na Paraíba e que não haja recolhimento do tributo, sendo o fato gerador devido no local do início da prestação do serviço de transporte.

Portanto, embora as notas fiscais (prestações interestaduais) tenham a indicação da modalidade de frete 1=contratação do Frete por conta do Destinatário (FOB), como o destinatário não possui inscrição no Estado da Paraíba, a responsabilidade recai sobre o Remetente das mercadorias, no caso a Autuada, tendo em vista a previsão da legislação supra mencionada.

Observa-se, porém, que a diligência suscitada revisou os demonstrativos e constatou algumas notas fiscais cuja transportadora contratada na operação possui inscrição estadual no Estado da Paraíba, e este fato havia passado despercebido no momento da autuação, portanto apresentando demonstrativo que excluiu a cobrança referente a essas notas fiscais, modificando o valor da cobrança do ICMS relativo ao Frete FOB, que era de R\$ 44.562,31, para R\$ 40.073,67.

Relativamente à alegação de que os destinatários procederam ao transporte próprio, sendo o destinatário de outro estado, como destacado pela julgadora *a quo*, imperioso seria o registro de tais informações pelo contribuinte, por exemplo com a indicação da placa do veículo transportador e as notas fiscais atreladas a este transporte, cuja cobrança de frete não se verificaria, sobretudo porque a situação não se enquadra na modalidade 9=sem ocorrência de transporte, mas houvera a saída da mercadoria supostamente em veículo próprio do destinatário. Ou seja, o ônus da prova, nos termos do artigo 56, parágrafo único, da Lei nº 10.094/13 seria da autuada, o que não se verificou no caso dos autos.



No que concerne às operações da modalidade 9=sem ocorrência de Frete, bem destacou a julgadora monocrática a necessidade de serem estas excluídas da acusação, sobretudo porque tratam-se de operações de venda de gás a granel para industrialização e de materiais do ativo da autuada em remessa para instalação e, considerando que a Autuada é uma distribuidora, onde dentre suas atividades se incluem a de abastecimento nos estabelecimentos, tais fatos que depõem a favor da Autuada quanto à veracidade da situação fática efetivamente ocorrida.

Assim, não havendo serviço de transporte de carga pela autuada ou por terceiros não inscritos no CCIMS/PB, a infração haveria de ser afastada como, corretamente o fez a julgadora de *a quo*.

Por fim, quanto à multa por reincidência, considerando que houve a nulidade dos créditos tributários por erro na descrição da infração Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.), consequentemente os créditos tributários relativos à esta conduta hão de ser, também, de ser cancelados.

Assim, com fundamento nas razões expostas, apresenta-se a nova composição do crédito tributário, construída a partir do parâmetro da primeira instância:

Acusação	Início	Tributo	Multa	Reincidência	Total 1ª Instancia	Novo Tributo	Nova Multa	Novo Total
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/01/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/02/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/03/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/04/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/05/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/07/2018	-	-	-	-	-	-	-



Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/08/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/09/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/11/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/12/2018	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/01/2019	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/02/2019	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/03/2019	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/04/2019	-	-	-	-	-	-	-
Crédito Indevido (ICMS frete já fora objeto de Subst.Tribut.)	01/06/2019	-	-	-	-	-	-	-
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/01/2018	1.950,38	975,19	-	2.925,57	1.449,27	724,635	2.173,91
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/01/2018	1.243,54	621,77	-	1.865,31	1.052,28	526,14	1.578,42
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/03/2018	1.990,99	995,50	-	2.986,49	1.763,89	881,945	2.645,84



ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/04/2018	1.333,48	666,74	-	2.000,22	1.221,40	610,7	1.832,10
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/05/2018	863,46	431,73	-	1.295,19	750,24	375,12	1.125,36
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/06/2018	1.909,67	954,84	-	2.864,51	1.290,91	645,455	1.936,37
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/07/2018	3.369,20	1.684,60	-	5.053,80	3.271,70	1635,85	4.907,55
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/08/2018	967,95	483,98	-	1.451,93	858,92	429,46	1.288,38
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/09/2018	1.871,74	935,87	-	2.807,61	1.209,10	604,55	1.813,65
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/10/2018	2.350,28	1.175,14	-	3.525,42	2.227,98	1113,99	3.341,97
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/11/2018	4.132,61	2.066,31	-	6.198,92	4.010,09	2005,045	6.015,14
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/12/2018	5.913,34	2.956,67	-	8.870,01	5.741,72	2870,86	8.612,58
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/01/2019	4.871,97	2.435,99	-	7.307,96	4.718,83	2359,415	7.078,25
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/02/2019	4.211,32	2.105,66	-	6.316,98	4.117,31	2058,655	6.175,97
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/03/2019	4.754,11	2.377,06	-	7.131,17	4.662,96	2331,48	6.994,44



ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/04/2019	5.203,27	2.601,64	-	7.804,91	5.071,48	2535,74	7.607,22
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/05/2019	6.304,20	3.152,10	-	9.456,30	6.115,49	3057,745	9.173,24
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/06/2019	6.756,14	3.378,07	-	10.134,21	6.627,75	3313,875	9.941,63
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/07/2019	12.428,85	6.214,43	-	18.643,28	12.291,70	6145,85	18.437,55
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/08/2019	11.558,68	5.779,34	-	17.338,02	11.416,76	5708,38	17.125,14
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/09/2019	11.261,29	5.630,65	-	16.891,94	11.123,54	5561,77	16.685,31
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/10/2019	10.864,18	5.432,09	-	16.296,27	10.736,65	5368,325	16.104,98
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/11/2019	9.570,65	4.785,33	-	14.355,98	9.412,97	4706,485	14.119,46
ICMS SOBRE O FRETE - FRETE RECOLHIDO A MENOR	01/12/2019	8.068,49	4.034,25	-	12.102,74	7.920,70	3960,35	11.881,05
						119.063,64	59.531,82	178.595,46

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do Recurso de Ofício, por regular, e do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, no mérito, pelo desprovimento do primeiro e parcial provimento do último para alterar, quanto aos valores, a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº



93300008.09.00003690/2022-00, lavrado em 20 de outubro de 2022, contra a empresa BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GAS LTDA, condenando-a ao recolhimento do crédito tributário no montante de R\$ 178.595,46 (cento e setenta e oito mil, quinhentos e noventa e cinco reais e quarenta e seis centavos), sendo R\$ 119.063,64 (cento e dezenove mil, sessenta e três reais e sessenta e quatro centavos) de ICMS, por infringência aos art. 41, IV, art. 106, I, “b”, art. 391, IV e art. 541, todos do RICMS/PB, aprov. p/ Dec.18.930/97 e R\$ 59.531,82 (cinquenta e nove mil, quinhentos e trinta e um reais e oitenta e dois centavos) de multa por infração, com penalidade arimada no art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379/96.

Cancelo o crédito tributário no montante de R\$ 100.914,52 (cem mil, novecentos e catorze reais e cinquenta e dois centavos), nos termos expostos.

Por fim ressalte-se a possibilidade de refazimento do feito no tocante à nulidade formal, nos termos do artigo 173, II do CTN.

Intimações à cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara, sessão realizada por videoconferência em 08 de abril de 2025.

Eduardo Silveira Frade
Conselheiro Relator