PROCESSO Nº 2571992021-8 - e-processo nº 2021.000303179-3
ACÓRDÃO Nº 425/2025
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
1ª Recorrida: TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A.
2ª Recorrente: TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A.
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 - CABEDELO
Autuante: HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES
Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-FRETE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADA POR TRANSPORTADOR AUTÔNOMO OU EMPRESA TRANSPORTADORA DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Os aproveitamentos de créditos fiscais inerentes aos serviços de transportes pelas aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária são indevidos, nos termos da legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Argumentos apresentados pelo sujeito passivo foram ineficazes para desconstituir o feito acusatório.

- Reputa-se legítima a cobrança do ICMS FRETE não oportunamente recolhido, incidente nas prestações de serviços de transportes em que o tomador contrata transportador autônomo, transportadores ou empresas de transportes não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS da Paraíba. A responsabilidade pelo recolhimento do tributo decorre da legislação. Ocorrendo o fato gerador do tributo, nos termos legais, o agente do fato se torna sujeito passivo de obrigação tributária e, portanto, responsável substituto pelo recolhimento

do imposto. Provas materiais apresentadas na Reclamação elidiram parte do crédito tributário inicialmente lançado.

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 voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo desprovimento de ambos, mantendo a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00002763/2021-65, lavrado em 15 de dezembro de 2021, condenando a empresa TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A., CCICMS sob o nº 16.174.192-4, ao recolhimento do crédito tributário no montante de R$ 729.729,09 (setecentos e vinte e nove mil, setecentos e vinte e nove reais e nove centavos), sendo R$ 418.327,99 (quatrocentos e dezoito mil, trezentos e vinte e sete reais e noventa e nove centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 82, XIV c/c art. 41, IV c/c art. 106, I, "b" c/fulcro no art. 391, IV c/c art. 541, todos do RICMS/PB e R$ 311.401,10 (trezentos e onze mil, quatrocentos e um reais e dez centavos), a título de multa por infração, arrimada no artigo 82, II, “e”, e V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o valor de 654.859,42, sendo R$ 436.572,94, de ICMS, R$ 218.286,48, de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

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

P.R.I.

Primeira Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de agosto de 2025.

PETRÔNIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Primeira Câmara de Julgamento, LEONARDO DO EGITO PESSOA (SUPLENTE), LARISSA MENESES DE ALMEIDA E VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES.

GUSTAVO CARNEIRO DE OLIVEIRA
Assessor

PROCESSO Nº 2571992021-8 - e-processo nº 2021.000303179-3
PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO
1ª Recorrente: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
1ª Recorrida: TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A.
2ª Recorrente: TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A.
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 - CABEDELO
Autuante: HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES
Relator: CONS.º PETRONIO RODRIGUES LIMA.

UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-FRETE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADA POR TRANSPORTADOR AUTÔNOMO OU EMPRESA TRANSPORTADORA DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA CONFIGURADA EM PARTE. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS.

- Os aproveitamentos de créditos fiscais inerentes aos serviços de transportes pelas aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária são indevidos, nos termos da legislação do ICMS do Estado da Paraíba. Argumentos apresentados pelo sujeito passivo foram ineficazes para desconstituir o feito acusatório.

- Reputa-se legítima a cobrança do ICMS FRETE não oportunamente recolhido, incidente nas prestações de serviços de transportes em que o tomador contrata transportador autônomo, transportadores ou empresas de transportes não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS da Paraíba. A responsabilidade pelo recolhimento do tributo decorre da legislação. Ocorrendo o fato gerador do tributo, nos termos legais, o agente do fato se torna sujeito passivo de obrigação tributária e, portanto, responsável substituto pelo recolhimento

do imposto. Provas materiais apresentadas na Reclamação elidiram parte do crédito tributário inicialmente lançado.

RELATÓRIO

Em análise nesta Corte os *recursos de ofício e voluntário* contra decisão monocrática que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002763/2021-65, lavrado em 15/12/2021, em desfavor da empresa TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS S/A, inscrita no CCICMS sob o nº 16.174.192-4, no qual constam as seguintes acusações:

> **0325** - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL >> O contribuinte reduziu o recolhimento do imposto estadual, por ter se utilizado de apropriação indevida do crédito fiscal.
>
> NOTA EXPLICATIVA:
>
> ATRAVÉS DA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE DO ICMS, REFERENTE AOS EXERCÍCIOS DE 2017 E 2018, FOI CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS NORMAL, REFERENTE AO MESES DE JANEIRO E FEVEREIRO DE 2017, ABRIL A SETEMBRO DE 2017, JANEIRO DE 2018, MAIO A SETEMBRO DE 2018 E DEZEMBRO DE 2018, DEVIDO A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS INDEVIDOS, RELATIVOS AO ICMS INCIDENTE EM PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE, NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, CONFORME DEMONSTRADO NOS DOCUMENTOS ANEXOS. ACRESCENTESE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS, O SEGUINTE: ART. 82, XIV DO RICMS/PB, APROVADO PELO DEC. N° 18.930/97.

Enquadramento Legal	
Infração Cometida/Diploma Legal - Dispositivos	**Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos**
Art. 106, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97.	Art. 82, V, "h", da Lei n.6.379/96.
Períodos: janeiro e fevereiro de 2017, abril a setembro de 2017, janeiro de 2018, maio a setembro de 2018 e dezembro de 2018.	

> **0583** - ICMS SOBRE O FRETE >> O autuado acima qualificado esta sendo acusado de suprimir o recolhimento do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de transporte de mercadorias.
>
> NOTA EXPLICATIVA:
>
> INFRAÇÃO DETECTADA ATRAVÉS DA AUDITORIA SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS NOS EXERCÍCIOS DE 2017 E 2018, CONTRATADOS PELA AUTUADA, NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL POR SUBSTITUIÇÃO

TRIBUTÁRIA DO ICMS FRETE, QUANDO AS TRANSPORTADORAS CONTRATADAS NÃO TÊM INSCRIÇÃO ESTADUAL NO ESTADO DA PARAÍBA, CONFORME DEMONSTRATIVOS EM ANEXO

Enquadramento Legal	
Infração Cometida/Diploma Legal - Dispositivos	**Penalidade Proposta/Diploma Legal - Dispositivos**
Art. 41, Art. 391, IV e art. 541, do RICMS/PB, aprov. p/Dec. 18.930/97.	Art. 82, II, "e", da Lei n.6.379/96.
Período: janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018.	

Em decorrência do fato acima, o representante fazendário constituiu um crédito tributário no importe de R$ 1.384.588,51, sendo R$ 854.900,93 de ICMS, e R$ 529.687,58 a título de multa por infração.

Instruem os autos às fls. 5-154: Demonstrativos Fiscais das infrações denunciadas.

Cientificada da ação fiscal por meio de DTe em 30/12/2021, fl. 155, o sujeito passivo apresentou Reclamação, de forma tempestiva, trazendo, em síntese, os seguintes pontos em sua defesa, fls. 161-180 e anexos às fls. 181-291:

> - que o auto de infração seja declarado improcedente tendo em vista que ao se fazer o cotejo entre as materialidades passíveis de incidência do ICMS e a regra de não incidência, vê-se que a incidência do ICMS grava, apenas, as operações com combustíveis derivados do petróleo e não as prestações a eles relacionadas, ou seja, as prestações de serviço de transporte interestadual de combustíveis derivados do petróleo sofrem tributação do ICMS, sendo à base de cálculo o valor da prestação, tal como estabelecido no art. 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96;
>
> - que o princípio da não cumulatividade não está sujeito a restrições de quaisquer ordens, salvo aquelas já previstas na Constituição Federal, ou seja, 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;
>
> - que na qualidade de tomadora dos serviços de transporte, suporta-se o ônus do tributo que no valor da prestação que contrata, nascendo daí, então, a obrigação ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito à natureza não cumulativa do ICMS;
>
> - que não há qualquer limitação à aplicabilidade do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal no presente caso, permitindo a Impugnante o pleno creditamento da aquisição de serviço de transporte (frete) de mercadoria (álcool anidro, gasolina e diesel), sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como a sua compensação, restando flagrantemente

inconstitucional/ilegal a impossibilidade da utilização desses créditos pelo Fisco estadual;

- que é perfeitamente possível o creditamento e a compensação do ICMS destacado nos conhecimentos de frete referente à aquisição de serviço de transporte de mercadoria, sujeitas ao regime de substituição tributária;

- que os produtos Gasolina A e Óleo Diesel A são adquiridos da Petrobrás (Refinaria), que emite as NFs-e de armazenagem para que o terminal transfira os referidos produtos adquiridos pela Distribuidora de Combustíveis para o espaço que contratou para sua armazenagem. Aqui podemos verificar que inexiste prestação de serviços de transporte ou circulação de mercadorias, portando, não há o que se falar em incidência de tributo;

- que existe um erro material do cálculo do ICMS da NF-e 71.770 quando na verdade a operação correta seria a NF-e 114495-1 de 07/11/2018, cujo documento fiscal foi emitido para lançamento efetuado a título de simples faturamento;

- que há cobrança indevida de ICMS - Frete p/conta do destinatário PB X RN, por se tratar de frete FOB cujo transportador é contribuinte no Estado da Paraíba – Total da cobrança do CT-e no valor de R$ 150,40;

- que existiu cobrança indevida de ICMS - "fretes de entradas", onde se verifica que o fisco calculou indevidamente o ICMS dos serviços de transportes de NF-e emitidas para anular operações de compra, inclusive as NFs-e de Devolução de Compras para entrega futura;

- que a fiscalização incorreu em multa excessiva, de forma desproporcional e irrazoável, evidenciando caráter confiscatório por atentar o patrimônio do contribuinte com ofensa ao art. 150, IV da CF, devendo ser reduzida para 20% do valor devido a título de imposto, citando jurisprudência correlata ao tema.

- ao final, requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autos foram conclusos e remetidos para Gerência Executiva de Julgamentos de Processos Fiscais – GEJUP, onde foram distribuídos para o julgador fiscal João Lincoln Diniz Borges, que em função dos elementos de defesa, retornou os autos em diligência, para que a fiscalização se pronunciasse quanto aos argumentos de duplicidade e de erros de lançamento com base nas provas apresentadas pelo contribuinte, para efeito de confirmação dos fatos alegados.

Em resposta, a Fiscalização confirmou equívocos cometido, quanto à Infração nº 0583, sugerindo a exclusão de parte da exigência fiscal, conforme Informativo e Demonstrativos às fls. 328 a 453 dos autos.

Retornando os Autos à instância prima, o Julgador Singular decidiu pela *parcial procedência* do feito fiscal, fls. 457-471, com recurso de ofício, condenando o sujeito passivo ao crédito tributário no importe de R$ 729.729,09, sendo R$ 418.327,99 de ICMS e 311.401,10 de multa por infração, proferindo a seguinte ementa:

UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS-FRETE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADA POR TRANSPORTADOR AUTÔNOMO OU EMPRESA TRANSPORTADORA DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. DICÇÃO DO ARTIGO 541-A DO RICMS/PB. PROVAS ACOLHIDAS. PARCIALIDADE. INOCORRÊNCIA DE EFEITO CONSFICATÓRIO DA PENALIDADE. PARCIALIDADE DA EXIGÊNCIA FISCAL.

- Diante da ausência de argumentos na peça de defesa, confirma-se, em sua integralidade, a denúncia de crédito indevido (ICMS NORMAL em operações com Substituição Tributária), visto que o recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerra a fase de tributação e não dá ensejo à utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII do RICMS/PB.
- Caracterizada a falta recolhimento de ICMS sobre as prestações de serviço de transporte, visto que ao remetente recai a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS - FRETE devido nas prestações de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal contratados por transportadores autônomos ou por empresas transportadoras de outra unidade da Federação, não inscritas no cadastro de contribuintes do Estado da Paraíba.
– CCICMS/PB, com cláusula CIF ou FOB, haja vista tal obrigação existir em função do art. 541, e art. 541-A do RICMS, com especificação da qualidade de responsável por substituição tributária. “in casu”, verifica-se a parcialidade da acusação fiscal, diante da ocorrência de ajustes realizados nos procedimentos fiscais após as devidas medidas de diligência fiscal que ajustou o crédito tributário devido sobre a Infração n° 0583.
- Regularidade na aplicação da penalidade de multa aplicada, tendo em vista o princípio da legalidade ao qual se submete o agente administrativo.
- Inocorrência de situação de confisco ou abusividade da pena aplicada.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/6/2023, por meio de DTe, fl. 473, o sujeito passivo, apresentou recurso voluntário em 13/7/2024, conforme e-mail direcionado ao setor de protocolos desta Secretaria, contendo, em síntese, os seguintes argumentos em sua defesa (fls. 480-500):

> - Analisando a decisão monocrática, ressalta que foi devidamente acolhido seus argumentos na peça de defesa, em relação aos erros materiais apontados na acusação nº 0583;
>
> - Quanto a parte mantida pela primeira instância, da mesma forma que na impugnação, aduz que a incidência do ICMS grava, apenas, as operações com combustíveis derivados do petróleo e não as prestações a eles relacionadas, ou seja, as prestações de serviço de transporte interestadual de combustíveis derivados do petróleo sofrem tributação do ICMS, sendo à base de cálculo o valor da prestação, tal como estabelecido no art. 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96;

- A Recorrente arcou com o pagamento devido pelo transporte interestadual correspondente ao serviço de frete contratado e, por óbvio, com o imposto sobre ele incidente, de modo que não há qualquer razão para se questionar o aproveitamento dos respectivos créditos, procedimento assegurado pela aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, disposto no art. 155, §2º, I da CRFB/88;

- A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais;

- Que as hipóteses de limitação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS são as estabelecidas na Constituição Federal, outras vedações não poderiam ser instituídas pelo legislador ordinário, muito menos pelos Fiscos Estaduais tendentes a determinar o estorno ou a anulação do crédito escriturado;

- Reforça a tese trazida na reclamação, de que é perfeitamente possível o creditamento e a compensação do ICMS destacado nos conhecimentos de frete referente a aquisição de serviço de transporte de mercadoria (gasolina, diesel e anidro), sujeitas ao regime de substituição tributária;

- Que a multa aplicada foi de caráter confiscatório;

- Ao final requer a improcedência da acusação.

Em ato contínuo, os autos foram remetidos a esta Casa, e distribuídos a esta relatoria para análise e julgamento do recurso voluntário.

Este é o relatório.

VOTO

Em exame, os recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002763/2021-65, lavrado em 15/12/2021, contra a empresa TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTIVEIS S/A, qualificada nos autos, com exigência do crédito tributário decorrente da falta de recolhimento do ICMS pela utilização indevida de créditos fiscais, relativos ao ICMS incidente em prestações de serviços de transportes de carga (Infração nº 0325), e falta de recolhimento de ICMS sobre o Frete nas suas operações com combustíveis (Infração nº 0583).

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo previsto na Lei nº 10.094/2013.

A Primeira Instância procedeu parte do crédito tributário relativo à Infração nº 0583, que acatou os argumentos do Contribuinte na Impugnação, acompanhando as alterações realizadas pela própria fiscalização, como resultado de diligência fiscal solicitada pelo Julgador singular, que deu ensejo ao recurso de ofício, que passo a analisar.

A Infração nº **0583** trata da Falta de Recolhimento do ICMS sobre o serviço de transporte, efetuado por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da federação, não inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado da Paraíba.

A autuação em tela teve por fundamento a infração aos arts. 41, 391, IV, e art. 541, I, do RICMS/PB, pelo fato de o contribuinte ter realizado o transporte de mercadorias com veículos por ele contratados, na condição de responsável por substituição tributária do ICMS-frete. Vejamos a norma legal citada:

> Art. 41. São responsáveis pelo pagamento do imposto devido e seus acréscimos legais na condição de sujeito passivo por substituição:
> (...)
> Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:
> (...)
> IV – ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado.;
> (...)
> 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);
> (...)

A fiscalização juntou aos autos relatório analítico identificando todas as operações de entradas e saídas de mercadorias, com as correspondentes chaves de acesso das notas fiscais eletrônicas, juntamente com o peso dos produtos, distância percorrida, preço de pauta, entre outros elementos, e o ICMS-Frete devido.

Diante dos elementos de provas apresentado pela defesa, em que alega erros no levantamento fiscal, o julgador singular retornou os autos em diligência a fim de que a fiscalização se pronunciasse em relação aos vícios alegados.

Vejamos a síntese dos erros apresentados, citados na diligência, fls. 324-326:

> - que existe um erro material quando considerou e calculou indevidamente o ICMS da prestação de serviço de transporte referente a NF-e 71.770 de 16/11/2018 (devolução de compra p/entrega futura), quando na verdade a operação correta seria a NF-e 114495-1 de 07/11/2018, cujo documento

> fiscal foi emitido para lançamento efetuado a título de simples faturamento, decorrente de venda para entrega futura, cujo valor do ICMS foi calculado em R$ 3.041,97;
>
> - que há cobrança indevida de ICMS – Frete que seria por conta do destinatário PB X RN, por se tratar de frete FOB cujo transportador é contribuinte no Estado da Paraíba numa cobrança indevida de Ct-e no valor de R$ 150,40, conforme tabela exposta na defesa (fls. 177);
>
> - que há cobrança indevida de ICMS - DANFE 307 de 17/10/2018, por se tratar de devolução de venda, ou seja, não havendo o que se falar em circulação de mercadoria, uma vez que esta não foi entregue ao destinatário;
>
> - que existiu cobrança indevida de ICMS - "fretes de entradas", onde se verifica que o fisco calculou indevidamente o ICMS dos serviços de transportes de NF-e emitidas para anular operações de compra, inclusive as NFs-e de Devolução de Compras para entrega futura, conforme tabela exposta na defesa (fls. 177);

Em resposta da diligencia realizada, a Fiscalização analisou e verificou que o contribuinte tinha razão nos quesitos acima mencionados, sendo refeito os levantamentos fiscais, excluindo as notas fiscais com as cobranças indevidas, acompanhado pelo Julgador *a quo*.

Em seu recurso voluntário, a recorrente aduz que foi devidamente acolhido seus argumentos na peça de defesa, em relação aos erros materiais apontados na acusação, não se pronunciando em relação a parte procedente da acusação ora em questão.

Pois bem. Verifica-se que o diligente Julgador analisou e acatou as alegações apresentadas acerca dos erros materiais na apuração, frente às prestações com frete nas entradas e saídas devidas pelo autuado.

Verificando a veracidade das informações constantes no resultado da diligência fiscal, resta-me acompanhar a decisão monocrática, cuja decisão irretocável reduziu o crédito tributário em R$ 654.859,42, com a exclusão das notas fiscais apontadas nos demonstrativos analíticos às fls. 442 – 452, e sintético à fl. 456.

No tocante à Infração nº 0325, o contribuinte está sendo acusado de ter reduzido o recolhimento do ICMS Normal, utilizando-se de apropriação indevida de crédito fiscal, relativos ao ICMS incidente nas operações de prestações de serviço de transportes, nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Além do art. 106, foi dado como infringido o art. 82, XIV do RICMS/PB. Vejamos:

> RICMS/PB
>
> Art. 106. O recolhimento do imposto de responsabilidade direta do contribuinte far-se-á:
>
> (...)
>
> II – até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao em que tiver ocorrido o fato gerador, nos casos de:

> a) Estabelecimentos comerciais, inclusive distribuidores de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos;
>
> Art. 82. Não implicará crédito do imposto:
>
> (...)
>
> XIV - a prestação de serviços de transporte de mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária;

A Recorrente apresentou os mesmos argumentos utilizados na Impugnação, aduzindo, em síntese, que as prestações de serviços de transportes interestaduais com combustíveis derivados do petróleo sofrem tributação do ICMS, sendo à base de cálculo o valor da prestação, tal como estabelecido no art. 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96. Que teria arcado com o pagamento devido sobre os fretes contratados, não havendo razão para o questionamento do aproveitamento dos respectivos créditos, assegurado pela aplicação direta do princípio da não-cumulatividade, disposto no art. 155, §2º, I da CRFB/88.

Ressalta a recorrente, que é perfeitamente possível o creditamento e a compensação do ICMS destacado nos conhecimentos de frete referente a aquisição de serviço de transporte de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária.

Pois bem. A Fiscalização relacionou os Conhecimentos de Transportes de Carga inerentes às aquisições de combustíveis, cujos ICMS destacados foram levados a crédito na apuração do ICMS Normal, sendo estes glosados pela fiscalização, apresentando as repercussões tributárias nos Demonstrativos da Reconstituição da Conta Corrente do ICMS, dos exercícios de 2017 e 2018.

De fato, os elementos trazidos aos autos pela Fiscalização demonstram as operações de serviços de transporte com mercadorias objeto do regime da substituição tributária, que, nos termos do art. 82, IV, do RICMS/PB, supracitado, não gera crédito do imposto, o que assiste razão à fiscalização, que glosou os valores utilizados indevidamente como créditos fiscais.

Conforme explanado pelo douto Julgador Singular, não resta dúvida que a sistemática de cobrança do ICMS relativo aos combustíveis se dá por substituição tributária, nos termos do Convênio 110/2007. Esclarece que o ICMS dessas operações é retido e distribuído às Unidades Federadas tributadas pela refinaria, através de um sistema de compensação, de repasses e deduções, substituindo os débitos e créditos realizados em Conta Gráfica, inclusive as prestações de serviços de transporte inerentes.

Vejamos o texto da decisão recorrida que esclarece a matéria ora em discussão, com o qual comungo:

> "No entendimento da autuada, mesmo que as mercadorias transportadas estejam sujeitas ao regime da substituição tributária, haveria a possibilidade do aproveitamento dos créditos fiscais de frete tomados, posto que, verificou-se um recolhimento do ICMS em razão do serviço de transporte realizado, e este se deu por conta da ora autuada.
>
> Não obstante o posicionamento apresentado, esse entendimento não está ao abrigo da legislação tributária que regula a matéria. Como se sabe, a legislação tributária do Estado da Paraíba veda o aproveitamento dos créditos

> fiscais decorrentes das prestações de serviços de transportes de mercadorias sujeitas à substituição tributária, como determina a norma já citada acima.
>
> Neste sentido, não resta dúvida que a sistemática de cobrança do imposto relativo aos combustíveis se dá por intermédio da substituição tributária, conforme as determinações do Convênio 110/2007, que atribuiu às refinarias de petróleo a responsabilidade tributária pelo recolhimento do ICMS incidente nas operações com estas mercadorias, realizada entre elas e as distribuidoras.
>
> Destaque-se que o ICMS dessas operações é retido e distribuído às Unidades Federadas tributantes pela refinaria, através de um sistema de compensação, de repasses e deduções, substituindo os débitos e créditos realizados em Conta Gráfica, inclusive as prestações de serviços de transporte inerentes.
>
> Assim, estando essas operações albergadas pelo regime de substituição tributária, encerra-se a fase de tributação, não havendo mais que se falar em débito ou crédito do imposto a serem compensados, como prescreve o art. 155,§ 2º, I e II da Constituição Federal, verbis:
>
> (...)
>
> Na esteira da Constituição Federal, a legislação estadual veda o aproveitamento de créditos fiscais pelo adquirente de mercadorias e dos serviços de transporte atrelados e sujeitas ao regime de substituição tributária, considerando que não há tributação nas fases subsequentes, eis que o imposto já foi recolhido pelo substituto tributário, conforme materializa os artigos 396 e 41 do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:
>
> (...)
>
> Dessa forma, afigura-se legítima a exigência do crédito tributário consubstanciada na peça exordial, quando se verificou o creditamento de forma indevida na esteira do art. 82, XIV do RICMS/PB.
>
> Neste sentido, a origem do crédito fiscal apropriado nos CT-e são indevidos, pois se encontra vedada pela legislação tributária, não se revelando na legitimidade necessária para usufruto creditício pela adquirente."

Diante do exposto, infere-se, em suma, que não há direito a crédito do ICMS sobre o transporte se a operação subsequente não for tributada, exceto se a legislação estadual permitir expressamente. O entendimento disposto na legislação do Estado da Paraíba, segue o art. 20, §1º, da Lei Complementar nº 87/1996. Vejamos:

> **LC 87/96**
>
> Art. 20. 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.
>
> § 1º **Não dão direito a crédito** as entradas de mercadorias ou **utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas**, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (g. n.)

Em relação ao valor das penalidades questionadas pela recorrente, que teria sido desproporcionais e confiscatórias, relativamente às Infrações nºs 325 e 583,

ferindo o princípio constitucional de vedação do confisco, deve-se levar em conta que os auditores do Fisco atuaram nos limites da Lei n° 6.379/96 (Lei do ICMS da Paraíba). Ao propor uma multa, o fazendário toma por base as determinações dos dispositivos legais. Desrespeitá-los consistiria numa ilegalidade, que não comporta lugar no ordenamento jurídico-administrativo.

Para se desconsiderar uma determinação legal, far-se-ia necessário analisar a sua inconstitucionalidade. E não cabe aos Tribunais Administrativos adentrarem nesta seara, como requer o contribuinte em seu recurso, conforme Súmula nº 3 do Conselho de Recursos Fiscais da Fazenda deste Estado, publicada no DOE em 19/11/2019, por meio da Portaria nº 311/2019/SEFAZ.

> **DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE**
> SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Portanto, tanto os Fazendários como os Órgãos Julgadores Administrativos estão adstritos ao que dispõe a lei que trata da matéria, em obediência aos Princípios Constitucionais Tributários da Vinculabilidade e da Legalidade. Destarte, não cabe a discricionariedade para a aplicação da penalidade estabelecida em lei, conforme pretensão da Recorrente, devendo as multas serem aplicada em conformidade com a inicial, com fundamento no artigo 82, V, “h” e art. 82, II, “e”, da Lei nº 6.379//96, referentes às infrações nºs 0325 e 0583, respectivamente.

Diante dos elementos materiais e jurídicos acima evidenciados, acompanho a decisão da instância prima em sua integralidade.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso de ofício, por regular, e do voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito pelo desprovimento de ambos, mantendo a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento n° 93300008.09.00002763/2021-65, lavrado em 15 de dezembro de 2021, condenando a empresa TDC DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS S/A., CCICMS sob o nº 16.174.192-4, ao recolhimento do crédito tributário no montante de R$ 729.729,09 (setecentos e vinte e nove mil, setecentos e vinte e nove reais e nove centavos), sendo R$ 418.327,99 (quatrocentos e dezoito mil, trezentos e vinte e sete reais e noventa e nove centavos), de ICMS, por infringência ao artigo 82, XIV c/c art. 41, IV c/c art. 106, I, "b" c/fulcro no art. 391, IV c/c art. 541, todos do RICMS/PB e R$ 311.401,10 (trezentos e onze mil, quatrocentos e um reais e dez centavos), a título de multa por infração, arrimada no artigo 82, II, “e”, e V, “h”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo que mantenho cancelado o valor de 654.859,42, sendo R$ 436.572,94, de ICMS, R$ 218.286,48, de multa por infração, pelas razões acima evidenciadas.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Primeira Câmara de Julgamento. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 08 de agosto de 2025.

PETRONIO RODRIGUES LIMA
Conselheiro Relator