

**A. I. N°** - 279691.0872/03-1  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
**ORIGEM** - INFEP NORTE  
**INTERNET** - 20/02/06

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0039-03/06

**EMENTA:** ICMS. 1) CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Procedimento em desacordo com a legislação. b) FALTA DE ESTORNO. INSUMOS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE NÃO SUJEITOS AO IMPOSTO. Nos termos do § 7º do art. 1º do RICMS/97, é “dispensado” o pagamento do imposto (ou seja, o regulamento concede isenção) nas prestações internas de serviços de transporte. É com relação a essas prestações isentas que está sendo apurada a falta de estorno do crédito. Mantida a exigência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/10/2005, exige ICMS no valor R\$217.597,15, acrescido de multa de 60 %, pelas seguintes razões:

1) Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.. Nos meses de janeiro a junho de 2003. Valor do débito R\$119.280,96;

Consta ainda que esta infração é decorrente da utilização de crédito fiscal extemporâneo nas aquisições de óleo diesel combustível e lubrificantes, em inobservância as condições estabelecidas no parecer GECOT/DITRI nº 539/2002, que disciplina de forma expressa, amparada no artigo 646 e art. 644 § 3º, as condições a serem observadas nos documentos fiscais de combustíveis e lubrificantes dos anos anteriores e também os procedimentos adotados quanto aos valores do serviço de transporte e sua tributação nas vendas de mercadorias com o ICMS substituído. Vale ressaltar que o contribuinte comercializa diversos produtos com o ICMS já substituído. Segue em anexo as cópias do parecer da GECOT DITRI, das notas fiscais de saídas que comprovam o não atendimento das condições estabelecidas no referido parecer e as cópias do livro de apuração com o lançamento do crédito fiscal extemporâneo objeto da presente autuação.

2) Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, com utilização de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas, nos meses de janeiro a dezembro de 2003. Valor do débito R\$98.316,19.

Consta ainda que esta infração decorre da utilização de créditos fiscais de óleo diesel combustível e lubrificantes, utilizado em veículos de prestação interna de serviço de transporte isento de ICMS a partir de 01/01/2003 por força do artigo 1º § 7º do RICMS/97.

O autuado (fls. 60/70), por advogado constituído, apresentou-se, inicialmente, como uma empresa que tem por objetivo principal “a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral e de outros produtos, conforme vier a ser deliberado pelos seus sócios, bem como suas matérias primas, equipamentos industriais,

materiais e produtos para acondicionamentos, material publicitário e de apoio comercial, produtos laboratoriais e assemelhados, diretamente ou através de subsidiárias.”

Em seguida, transcrevendo as infrações, atacou a primeira delas afirmando que o autuante, acusa uma suposta ausência de estorno do crédito fiscal referente às entradas de combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual sem débito de ICMS, que o mesmo não presta serviço de transporte, mas tão somente transporta carga própria, o que, por conseguinte, em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, por se tratar de insumos de sua cadeia produtiva, neste sentido apresentou a visão da Doutrina de Roque Carrazza e Geraldo Ataliba, em relação à conceituação de serviço de transporte, e jurisprudência em relação a não sujeição de cobrança do ICMS em relação a transporte de carga própria.

Neste sentido, entendeu que o agente fiscal incorreu em erro ao estabelecer a tributação do serviço de transporte de carga própria como pressuposto do direito do autuado de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, uma vez que, não houve o serviço.

Ademais, imputou outro equívoco ao i. Fiscal, pois alegou o fato do mesmo ter considerado que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária “para frente” estavam desoneradas do ICMS, não permitindo, por conseguinte, crédito nas operações futuras.

Citando ensinamentos de Octávio Bulcão Nascimento, asseverou que se deve garantir ao mesmo o direito de se creditar das entradas de combustíveis e lubrificantes, pois, do contrário, estar-se-ia admitindo a tão indesejada superposição de tributos, na medida em que o produto final estaria sendo onerado pelo ICMS pago em fase anterior, por força da substituição tributária, bem como pelo ICMS pago sobre os seus insumos.

Frisou, ainda, que este direito já fora garantido ao autuado pelo parecer GECOT 3850/2002 da SEFAZ, e por estar cumprindo a risca a resposta dada pelo referido parecer, não poderia ser penalizado por esta conduta, estando inclusive, segundo o art. 65 do RPAF, exonerado do pagamento do tributo que se considera não devido.

Por fim, sustentou que a atividade exercida não está enquadrada em nenhuma das hipóteses dos dispositivos que serviram de fundamento para a autuação, pois o art. 93, V do RICMS, bem como no artigo 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, trata exclusivamente da exigência de que o contribuinte estorne ou anule o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias quando as mercadorias ou os serviços não forem consumidas na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção ou prestação. E afirma que somente nestas hipóteses é que se aplica a exigência acima referida. Assim, requereu a improcedência da infração 01.

Prosseguindo, já se referindo à infração 02, alegou novamente que os dispositivos que serviram como enquadramento legal da presente infração não atingem a atividade exercida pelo autuado, pois segundo sustenta, não presta serviço de transporte, mas tão somente transporta carga própria, com vistas a desempenhar sua própria atividade-fim (comercialização de seus produtos), a qual exige a assunção da entrega dos bens no domicílio do comprador, e desta forma tem o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, por se tratar de insumos de sua cadeia produtiva.

A impugnante asseverou, novamente, que não se creditou do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes quando realizou transporte de carga própria em operações internas, mas tão somente nas operações destinadas a outros Municípios e Estados, nos termos do Parecer GECOT 3850/2002 da Secretaria da Fazenda. Deste modo, entende que não deve estornar os créditos de ICMS decorrente das entradas de combustíveis e lubrificantes, posto que não se creditou nas operações

internas de transporte de carga própria, mas tão somente nas operações destinadas a outros Municípios e Estados, à razão de 91,34%, nos termos do parecer supramencionado.

Sustenta que se de fato a impugnante prestasse transporte interno, é que estaria obrigada a estornar ou anular os créditos do ICM, decorrentes das entradas de insumos necessários à prestação do serviço isento ou não tributado, e que o equívoco está no fato da autuação ter classificado a atividade de transporte de carga própria como serviço de transporte, bem como ter considerado que a impugnante se creditou do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes quando realizou transporte de carga própria.

Assim, requereu a improcedência da infração 02.

O autuante, às fls. 94/97, apresenta sua informação fiscal, afirmando, em relação a infração 01, que, de fato, o crédito fiscal do ICMS utilizado pelo autuado referente a aquisição de óleo combustível e lubrificantes utilizados na frota própria nos exercícios de 2000, 2001 e 2002, foi utilizando com base o parecer GECOT/DITRI 539/2002, porém o autuado não cumpriu a exigência prevista nos artigos 644 § 3º e 646, inciso II, do RICMS/97. Transcrevendo os citados artigos, o autuante, afirma que, o autuado deixou de cumprir as seguintes exigências: a) deixou de identificar o veículo que foi utilizado no transporte; b) deixou de informar se a venda se tratava de venda CIF, e que o frete estava incluso no preço da mercadoria, tampouco explicitou se a nota fiscal teria valor como conhecimento de transporte e que a mercadoria estava sendo transportada pelo remetente.

Disse ainda que o autuado não observou que realiza vendas de vários produtos com a fase de tributação já encerrada, descumprindo a condição do parecer que diz:” tratando-se de mercadorias que já tiveram seu imposto por força da substituição tributária, encontrando-se com fase de tributação encerrada, as operações de comercialização subseqüentes encontram-se desoneradas do imposto, sendo vedado ao contribuinte creditar-se nas entradas correspondentes”.

Prosseguindo, disse que esta observação refere-se às mercadorias, em relação à prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, o imposto deve ser recolhido, “ neste caso, para que seja aplicado o regime de compensação do imposto, deverá o contribuinte que faz a entrega de seus produtos vendidos previamente a preço CIF **efetuar o pagamento do imposto sobre o frete** e proceder nos termos do artigo 646, inciso II, do RICMS/97.” Tudo conforme cópias de notas fiscais anexas.

Em relação ao parecer 3850/2002, citado pelo autuado, disse que o regime especial foi concedido considerando o entendimento expresso no parecer GECOT/DITRI 539/2002, que, como já foi demonstrado, foi descumprido pelo autuado.

Observou, também, que o regime especial não concede direito retroativo. Assim, o autuado não pode alegar o cumprimento do parecer em relação aos créditos extemporâneos de exercícios anteriores.

Ao comentar ainda sobre a alegação do autuado em dizer que não realiza serviço de transporte e sim de carga própria, disse que mesmo assim, o autuado, não teria direito ao crédito do combustível, tendo em vista o que dispõem o artigo 93 do RICMS vigente, transcrevendo o citado artigo.

Por fim, atribuindo, novamente, o descumprimento do autuado, dos dispositivos do parecer GECOT/DITRI 539/2002, o motivo da autuação, manteve, integralmente, os valores da infração 01.

Em relação à infração 02, afirma que esta infração decorreu da utilização de créditos fiscais de óleo combustível e lubrificantes, utilizados em veículos próprios, quando da entrega das mercadorias comercializadas pelo próprio contribuinte. E que a partir de 01/01/2003, através do art. 1º § 7º o RICMS dispensou a cobrança do ICMS, sobre o serviço interno de transporte, logo não

há em que se falar em créditos de combustíveis sobre o serviço interno de transporte, uma vez que, a operação subsequente (o serviço de transporte) está isenta do ICMS. Fez constar também o equívoco do autuado, em atribuir a terminologia de operações internas como operações dentro do próprio município, ou seja, intramunicipal, quando na realidade, a legislação estadual, se refere as operações internas, referindo-se às operações dentro do estado. Assim, manteve o valor da infração 02.

## VOTO

No presente Auto de Infração foi exigido o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal, referente a serviço de transporte não vinculado a prestação seguinte da mesma natureza tributada pelo imposto.

A utilização dos créditos fiscais sobre o serviço de transporte, conforme realizado, não está autorizado pela legislação em vigor. O autuado utilizou como crédito fiscal no mês de janeiro de 2003 a dezembro de 2003 os valores do ICMS nas entradas de óleo diesel combustível e lubrificantes, utilizados em veículos, na prestação interna de serviço de transporte, isento de ICMS alegando “em atenção ao princípio constitucional da não-cumulatividade, lhe assegura o direito de se creditar do ICMS sobre os combustíveis e lubrificantes que adquire, por se tratar de insumos de sua cadeia produtiva”.

Não posso aceitar tal argumento. O RICMS/BA prevê o crédito fiscal na aquisição de insumos que será utilizado na cadeia produtiva quando as operações de saídas subseqüentes são tributadas, no entanto, o autuado não observou a hipótese de tal possibilidade prevista no regulamento, pois, como bem informou, o autuado disse que se tratava de “carga própria”, caso houvesse o débito de ICMS do frete em todas as saídas de mercadorias da empresa, o autuado poderia fruir dos direitos correspondentes ao exercício desta atividade e valer-se do disposto no art. 93, I “f” do RICMS, o qual autoriza o prestador de serviço de transporte a utilizar, a título de crédito fiscal, o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes etc.

As determinações na legislação são claras em relação ao crédito do imposto, portanto, não lhe é permitido, neste caso, o crédito do imposto.

Prescreve o artigo 93, inciso I, “f” do RICMS/BA, o seguinte:

*“Art. 93 – Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário;*

*I-o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual iniciados neste Estado, quando estritamente necessários à prestação do serviço.”*

Constato pelos autos que não houve, por parte do autuado, o recolhimento do ICMS sobre a prestação de serviços de transporte, logo não há o que se falar em crédito fiscal, conforme prescreve o dispositivo acima e, conseqüentemente, fica caracterizada a infração fiscal.

Observando a defesa do autuado que sustentou diversas vezes que não presta serviço de transporte, “mas tão somente transporta carga própria,” e, de acordo com definição de transporte de carga própria contida no art. 644, inciso I, § 3º do RICMS/BA, abaixo transcrita:

*“Art. 644- O documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria ou bem servirá, também para documentar o transporte, quando este for efetuado em veículo próprio:*

*I-no transporte de mercadoria efetuado pelo adquirente;*

*§ 3º - Entende-se como veículo próprio, para os efeitos deste artigo, aquele em que o possuidor detenha a propriedade plena do veículo, comprovada esta mediante a apresentação do Documento Único de Trânsito (DUT), ou equivalente, e como veículo locado ou arrendado aquele em que o locatário tenha a posse contínua do veículo e possa utilizá-lo, como próprio durante a vigência do contrato.”*

e, também, por força do § 7º do artigo 1º, do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*“§ 7º- Fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga.”*

Concluo que não há que se argumentar quanto a direito ao crédito fiscal, por restar caracterizado tratar-se de transporte de carga própria.

Contra a argumentação do autuado que confirmou o cumprimento do parecer GECOT 3850/2002, concordo com o autuante, quando observou que o autuado não cumpriu a exigência prevista nos artigos 644 §3º e 646, inciso II do RICMS/97 e que o regime especial não concede direito retroativo. Assim, o autuado não pode alegar o cumprimento do parecer em relação aos créditos extemporâneos de exercícios anteriores. Ademais, reforço o que o autuante citou anteriormente, “em 2002, o parecerista do regime especial (parecer GECOT 3850/2002) não poderia prever que a partir de janeiro de 2003 seria dispensado o lançamento e pagamento de ICMS incidente nas prestações internas de serviço de transporte de carga, conforme preceitua o § 7º do art. 1º do RICMS, e que, portanto, o direito ao crédito atribuído para empresa o foi com base na informação do contribuinte de que havia inclusão do frete no preço do refrigerante e não da forma que hoje é praticada sem débito do imposto nas saídas de cervejas e outros produtos sujeitos a substituição tributária adquiridos de terceiros”.

Mantenho a autuação no valor de R\$119.280,96;

A infração 2, permanece com o mesmo valor de R\$ R\$98.316,19, pois a partir de janeiro de 2003, com a alteração do RICMS acima citada, como não há débito do imposto na citada operação, com dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, não há direito ao crédito fiscal correspondente, logo o Regime Especial torna-se sem efeito.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0872/03**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$217.597,15**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

MARIA DO SOCORRO FONSECA DE AGUIAR - RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR