

**PROCESSO** - A. I. N° 279691.0872/03-1  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2<sup>a</sup> CJF n° 0180-12/06  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 02/12/2009

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0320-11/09

**EMENTA:** ICMS. IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO. Representação proposta com base no art. 119, II, combinado com o art. 136, § 2<sup>a</sup>, da Lei n° 3.956/81 (COTEB), para decretação de improcedência da autuação por existência de “vício insanável” na constituição do crédito tributário, o qual não restou comprovado. Representação NÃO ACOLHIDA. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS, com fundamento nos artigos 119, II, c/c 136, § 2º, da Lei n° 3.956/81 (COTEB) e alterações posteriores, face o Controle da Legalidade exercido por este Órgão, propondo que o CONSEF declare a Improcedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/10/2005, o qual imputa ao contribuinte as seguintes infrações:

1. Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro a junho de 2003;
2. Utilização indevida de crédito fiscal, por empresa prestadora de serviço de transporte, relativo às prestações não tributadas, identificada pela ausência de estorno, nos meses de janeiro a dezembro de 2003.

Intimado, o autuado apresentou Impugnação, julgada pela 3<sup>a</sup> JJF, que manteve a autuação através do Acórdão n° 0039-03/06.

Inconformado com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, tendo a 2<sup>a</sup> CJF, mediante o Acórdão n° 0180-12/06, negado provimento, nesse passo ratificando a autuação.

Processados os trâmites legais, o autuado, através da petição de fls. 184/185, ingressou com Pedido de Controle da Legalidade do lançamento tributário em questão, arguindo que o Auto de Infração n°. 269274.0602/05-6 guarda absoluta identidade com o objeto da autuação sob comento, variando apenas o estabelecimento fiscalizado, tendo dita autuação obtido desfecho favorável à pretensão do contribuinte, em Decisão unânime, face evolução no entendimento da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento, posicionamento corroborado pela PGE/PROFIS, considerando ainda os riscos de eventual sucumbência da cobrança de um crédito tributário, já declarado inválido pela própria Administração Estadual. Assim, requereu, com fulcro no art. 114, § 1º do Decreto n° 7.629/99, a propositura de representação ao CONSEF, para possibilitar o controle da legalidade da inscrição em dívida ativa, dentro dos termos definidos pela nova orientação do CONSEF.

Após diversas manifestações constantes dos autos, foi o processo encaminhado ao Procurador Assistente da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Júnior, o qual, em despacho de fls. 252 a 255, asseverou se verificar o caso de inequívoca similaridade entre as imputações descritas nos dois autos em comento, especificamente os lançamentos n<sup>os</sup> 279691.0872/03-1 e 269274.0602/05-6, mudando-se apenas o endereço das empresas autuadas, mas reportando-se à mesma conduta infracional, qual seja, a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material

para o uso e consumo do estabelecimento (combustível e lubrificante), utilizados na prestação de serviço de transporte.

Ressaltou a explanação do suplicante em sua peça defensiva, na linha de se referirem as operações de serviços de transporte supostamente realizadas a transporte de carga própria, indispensável para concretização da venda das mercadorias pelo autuado, cabendo-lhe, assim, a utilização do crédito sobre combustível e lubrificante utilizados na prestação de serviço indigitado, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Aduziu ter lógica o argumento sustentado pelo suplicante, pois, conforme exposto na Decisão testificada no Acórdão nº 0411-12/06, tratando-se de prestação de serviço de transporte de carga própria, não há que se falar em incidência do ICMS, sendo, desta forma, possível a apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na “operação de circulação de mercadorias”, a qual está atrelada a “obrigação de fazer”, qual seja o transporte.

Contudo, em que pesem pertinentes os argumentos tracejados pelo suplicante, não restaram provados no feito alguns dos requisitos fáticos indispensáveis à utilização do crédito fiscal rogado, em especial os dados dos veículos pertencentes à autuada, supostamente transportadora de bens próprios, conforme descritos no art. 646 do RICMS/BA.

Tendo em vista que a norma aludida expressa determinação da necessidade de que, nas operações de circulação de mercadorias acopladas com serviços de transporte de carga própria, para a efetiva comprovação da concreção da operação de venda casada com entrega, tornou-se imprescindível a juntada de provas pelo contribuinte, nesse contexto, determinando o procurador assistente, a intimação do suplicante, para no prazo de 15 dias, carrear aos autos a documentação preconizada no art. 646 do RICMS/BA, retornando, posteriormente, os autos para Parecer conclusivo.

Intimado o sujeito passivo, apresentou, às fls. 261/262, a sua manifestação atendendo a diligência incidental, solicitada pelo procurador, e anexando os documentos comprobatórios (fls. 263 a 334).

Retornados os autos ao procurador assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, foi por ele proferido o despacho de fls. 335/336, para, no exercício do Controle da Legalidade, interpor Representação ao CONSEF, visando declaração da improcedência do lançamento, em razão da não-incidência do ICMS nas operações descritas no presente Auto de Infração, conclusão que se chegou após a colação dos documentos de fls. 274/334, versando a espécie concreta de transporte de carga própria, conforme Parecer de fls. 252/255 e Acórdão nº 2692740602/05-6, por conseguinte, existindo vício insanável na constituição do crédito tributário, em decorrência da inexistência de lastro fático para a imputação descrita no presente Auto de Infração.

## VOTO VENCIDO

A presente Representação cinge-se à apreciação pelo CONSEF da possibilidade de ser julgado improcedente o lançamento do Auto de Infração em epígrafe, em atendimento ao Pedido de Controle de Legalidade apresentado pelo sujeito passivo, amparado, principalmente, no princípio do tratamento isonômico.

Sucede que, da análise do Parecer opinativo da PGE/PROFIS, buscando assegurar a legalidade na inscrição em Dívida Ativa, em relação aos argumentos do requerimento interposto ao órgão administrativo pelo autuado, resta a constatação de que ela não se encontra configurada nos autos.

Com efeito, as peças processuais residentes na procedimentalidade, tais como o Auto de Infração (fls. 01/02), o esclarecimento prestado pelo Conselheiro Tolstoi Nolasco (fl. 234), o Parecer da PGE/PROFIS (fls. 252 a 255) e, principalmente, o Acórdão nº 0411-12-06, o qual atesta a inequívoca similaridade entre as imputações descritas nos Autos de Infração nºs 2796910872/03-1 e 2692740602/05-6, lavrados em estabelecimentos diferentes, porém com a mesma conduta dita

infracional, isto é, a utilização indevida de crédito fiscal decorrente da aquisição de material para uso e consumo (combustível e lubrificante), usados no serviço de transporte.

O decisório juntado pelo autuado traz no seu bojo o entendimento de que se tratando de prestação de serviços de transporte de carga própria, não pode haver a incidência do ICMS, sendo válida a apropriação dos créditos referentes aos insumos utilizados na operação de circulação das mercadorias.

Nesse contexto, acompanho o entendimento exarado nos Pareceres do Procurador Assistente no sentido de que, atendidos os requisitos previstos no art. 646, do RICMS/BA, conforme comprovam os documentos anexados pelo autuado, fls. 274 a 334, não há que se falar em prestação de serviço de transporte, mas sim em transporte de carga própria, “operação de venda casada com entrega”, logo inexistindo a incidência do imposto apontado.

Portanto, não havendo amparo para o fundamento que embasou a imputação, é flagrante a ilegalidade do lançamento em exame, razão por que confirmo a ocorrência da previsibilidade estatuída no art. 114 do RPAF/BA, ou seja, existência de ilegalidade inequívoca, sem necessidade de investigar sobre provas.

Evitando delongas desnecessárias, entendo incensurável, e em estrita consonância com as normas legais, a pertinente manifestação da PGE/PROFIS, sustentando a improcedência do Auto de Infração epigrafado, na medida em que se encontra caracterizada, *in casu*, a ocorrência de vício insanável.

Concludentemente, voto pelo ACOLHIMENTO da Representação proposta, a fim de declarar a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração nº 279691.0872/03-1 e, consequentemente, o respectivo débito fiscal.

## VOTO VENCEDOR

*Data venia* o entendimento do ilustre Relator, discordamos do voto que proferiu pelo acolhimento da Representação em tela, visto que não vislumbramos nos autos qualquer mácula que o inquive de vício insanável, como arguido pelo procurador que a subscreveu, pelos fundamentos que abaixo passamos a expor:

Inicialmente devemos de logo consignar que, a despeito do afirmado pelo douto procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu despacho de fls. 252 a 255, não há a “inequívoca similaridade” entre as imputações descritas nos Autos de Infração nºs 279691.0872/03-1 e 269274.0602/05-6, e nem é de todo verdadeira a afirmação de que os dois tratam de “mesma conduta infracional”.

E, de fato, verificando as descrições das infrações na peça inicial do presente lançamento (também acima descritas no início deste relatório) e o acórdão proferido pela 2ª CJF ao apreciar o Auto de Infração nº 269274.0602/05-6, cujo relatório transcreve as infrações nele constantes, podemos afirmar primeiramente que a infração descrita no item 1 do lançamento ora em apreciação **não se encontra lançada** no Auto de Infração nº 269274.0602/05-6.

No referido item imputa-se ao recorrente a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para o uso e consumo do estabelecimento (combustível e lubrificante), por inobservância das condições estatuídas no Parecer GECOT nº 539/2002, que proferiu entendimento pela possibilidade de utilização do crédito destes produtos no transporte realizado pela própria empresa das mercadorias por ela vendidas aos seus clientes, tendo o contribuinte lançado de forma extemporânea – em 2003 – valores pertinentes aos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

A infração descrita no item 1 do Auto de Infração nº 269274.0602/05-6, por sua vez, exige o estorno de crédito referente às entradas de combustíveis e lubrificantes utilizadas na prestação de serviço de transporte, em decorrência de utilização do referido crédito em período pretérito ao Regime Especial concedido pela Diretoria de Tributação, através do Parecer GECOT nº 3850/2002, que

reconheceu o direito do contribuinte em aproveitar, por período de apuração do imposto, o percentual de 91,34% do total de créditos fiscais de ICMS incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no transporte das mercadorias que comercializa para clientes localizados dentro do território baiano. Esta exigência fiscal desdobra-se em dois períodos: um anterior a concessão do referido Regime, concedido em 09/10/2002, e o outro posteriormente a janeiro de 2003, neste ultimo a exigência de estorno lastra-se na desoneração da prestação de serviço de transporte a partir de 01/01/2003.

Já a infração descrita no item 2 do presente lançamento de ofício – falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias (combustíveis) entradas no estabelecimento, utilizadas na prestação de serviço de transporte isenta do ICMS a partir de 01/01/2003, **encontra similitude apenas na infração descrita no item 2 do Auto de Infração nº 269274.0602/05-6**, e na descrita no seu item 1 (este apenas para o segundo período exigido), já que neste também se exige o estorno de crédito relativo ao período de janeiro de 2003 a dezembro de 2004, por conta da desoneração do serviço de transporte a partir de janeiro de 2003.

Assim, não há que se falar em “inequívoca similitude”, como se tratasse de lançamentos de ofício com total convergência da matéria fática, porquanto as infrações descritas nos dois autos de infração têm especificidades que as distinguem, entendimento equivocado externado pela PGE/PROFIS e que se baseou mais na afirmação neste sentido feita pelo sujeito passivo em seu pedido de controle de legalidade, e que o embasou, do que em uma verificação mais acurada dos dois lançamentos.

Por outro lado, por pertinente e ainda em reforço ao aqui exposto, o próprio Relator do acórdão proferido no Auto de Infração nº 269274.0602/05-6, em resposta à mensagem eletrônica que lhe foi transmitida pelo Procurador José Eduardo Chaves Rebouças – vide fls. 233 e 234 – indagando sobre a efetiva existência de divergência entre os dois julgados, “*ou se ocorreu uma evolução da jurisprudência administrativa, ou se não é o caso de similitude entre os fatos geradores*”, textualmente asseverou que “.... **os votos são divergentes porque os relatos e a descrição dos fatos no processo foram distintos**”.

Portanto, são de fato lançamentos de ofício que imputam ao recorrente condutas infracionais não de todo semelhantes, constituindo-se em uma premissa falsa a afirmação do sujeito passivo em seu pedido de controle de legalidade, corroborado equivocadamente pela Representação em tela, de que há “*absoluta identidade*” ou “*inequívoca similitude*” entre as infrações lançadas nos mesmos. Tal premissa equivocada, obviamente, levou a uma conclusão equivocada por parte da PGE/PROFIS, que culminou com a Representação ora em apreciação.

Esclarecido tal ponto, primordial para o entendimento da questão posta, também devemos esclarecer outro ponto imprescindível para tal fim. É que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da sua Diretoria de Tributação – Gerência de Consulta e Orientação Tributária (DITRI/GECOT), mediante o Parecer GECOT nº 539, expedido em 20/02/2002 em resposta à consulta formulada pela empresa Norsa Refrigerantes Ltda., da qual faz parte o estabelecimento autuado, solicitando “*orientação quanto ao direito a crédito do ICMS relativo às aquisições de combustíveis e lubrificantes, bem como de peças de reposição de seus veículos utilizados na entrega de produtos comercializados*”, ao tempo que informou que utiliza caminhões próprios para efetuar a entrega de seus produtos aos clientes e que o custo dessa entrega é cobrado do cliente no preço do refrigerante, proferiu entendimento no sentido do direito a utilização do crédito fiscal nas aquisições dos combustíveis e lubrificantes nesta entrega.

Fundamentou-se a Diretoria de Tributação no argumento, textualmente expresso no parecer referenciado, de que “*A rigor, as prestações de serviço de transporte são efetuadas por empresas especializadas no transporte de cargas; entretanto, ao realizar a entrega de mercadorias previamente vendidas a preço CIF ou FOB, em operações intermunicipais ou interestaduais, está o contribuinte desempenhando, além do papel de comerciante, o de prestador de serviço de transporte.*”

Ressaltou, ainda, a questão das mercadorias comercializadas pelo consulfente ser objeto de pagamento pela sistemática da substituição tributária, sendo vedado o direito ao crédito nas entradas correspondentes, e que o fato das saídas subsequentes ocorrerem com fase de tributação encerrada apenas diz respeito às mercadorias, devendo o imposto relativo às prestações de transporte interestadual ou intermunicipal subsequentes ser recolhido.

Assim, aduziu que “*Neste caso, para que seja aplicado o regime de compensação, 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 ermos do art. 646, inciso II, do RICMS*”, ao tempo que transcreve o referido dispositivo, e que abaixo também transcrevemos, por essencial ao deslinde da questão que envolve a Representação em epígrafe:

*Art. 646. No transporte de mercadoria cuja operação de circulação seja realizada a preço CIF, sendo o transporte efetuado:*

.....  
**II - pelo remetente, em veículo próprio, locado ou arrendado, o documento fiscal que acobertar a circulação da mercadoria servirá, também, para acobertar o transporte, caso em que, na Nota Fiscal, além das demais exigências regulamentares, o remetente da mercadoria fará constar:**

- a) os dados do veículo transportador, para comprovação de que se trata de veículo próprio, locado ou arrendado (art. 644, § 3º);
- b) a expressão: "Frete incluído no preço da mercadoria" ou "Venda a preço CIF";
- c) a expressão: "Documento válido como Conhecimento de Transporte - Transportado pelo remetente"; Grifos nossos.

Após transcrever o referido dispositivo, ressaltou-se no referido Parecer, textualmente que “*Para efeitos de aplicação das normas do RICMS, só assim encontrará-se a caracterizada a prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, podendo o contribuinte fruir dos direitos correspondentes ao exercício desta atividade e valer do disposto no art. 93, I, "f", o qual autoriza o prestador de serviço de transportar a utilizar, a título de crédito fiscal, o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, fluidos e aditivos.*”.

Tornou-se necessário reproduzir os trechos acima do Parecer GECOT nº 539/02, para esclarecer quaisquer dúvidas no sentido de que o entendimento esposado pela Diretoria de Tributação foi no sentido de que o direito a crédito fiscal na aquisição de combustíveis e lubrificantes pela consulfente somente poderia ser efetivado desde que o contribuinte procedesse na forma do art. 646 do RICMS/BA, quando então restaria caracterizada a prestação de serviço de transporte, na forma expressa no art. 93, I, “f” – abaixo transcrito – que é o dispositivo do RICMS que 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, óleos, fluidos e aditivos.

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes 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;”. Grifos nossos.**

Tal entendimento, ainda que possa ser objeto de discordância, não é objeto de contestação pelo Fisco – já que nos dois lançamentos de ofícios referenciados obedeceu-se ao entendimento esposado pela Diretoria de Tributação, apenas havendo a exigência de glosa para os valores extemporâneos lançados sem que restasse comprovado pelo sujeito passivo o atendimento das condições externadas no Parecer multicitado e a exigência de estorno pela superveniência de regra desonerativa da prestação de serviço de transporte, sem regra de manutenção de crédito,

além do não atendimento ao percentual de crédito estipulado em sede de Regime Especial solicitado pelo contribuinte (acostado as fls. 87 a 90), acima mencionado. E frise-se, ainda, que, nem é objeto de contestação pelo sujeito passivo que, aliás, reafirma a todo instante nos autos que procedeu ao creditamento com base no referido Parecer, que lhe concedeu tal direito.

Do exposto, vale aqui pontuar que a principal argumentação do sujeito passivo – de que não presta serviço de transporte, e sim efetua transporte de carga própria, onde não há incidência do ICMS – contraria o entendimento proferido no Parecer GECOT nº 539/02, que foi o lastro para o seu direito ao crédito, como bem ressaltou em inúmeras oportunidades nos autos o próprio contribuinte.

Ora, o entendimento proferido no referido Parecer é claro: o direito a crédito fiscal na aquisição de combustíveis e lubrificantes pela consulfente somente poderia ser efetivado desde que o contribuinte procedesse na forma do art. 646 do RICMS/BA, quando então restaria caracterizada a prestação de serviço de transporte, ou seja, é a atividade de entrega de mercadoria comercializada pela Norsa em veículo próprio considerada no Parecer como prestação de serviço de transporte. É esta a interpretação que foi dada no referido Parecer, e ainda que questionável tal interpretação, tal fato não pode ser apreciado por este CONSEF, pois não é objeto de questionamento nem pelo sujeito passivo, tanto que lastrou o lançamento a crédito fiscal na sua escrita nas aquisições de combustíveis e lubrificantes no Parecer multicitado.

Por outro lado, há um impasse no argumento do sujeito passivo, pois, se de fato o entendimento fosse de que não presta serviço de transporte, e sim efetua simples transporte de carga própria, não haveria qualquer possibilidade de creditamento nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, posto que sendo atividade excluída do âmbito do ICMS por não-incidência, portanto sem destaque do imposto, não há que se falar em crédito algum.

E ainda: Não há que se falar no âmbito do ICMS de crédito de combustíveis e lubrificantes por estabelecimentos que exercem atividade comercial e/ou industrial, pois tais produtos apenas geram crédito quando utilizados como insumos na atividade exercida por empresas prestadoras de serviço de transporte, nos termos do art. 93, I, “f”, acima transcrito, inclusive citado expressamente no parecer multicitado como lastro ao entendimento nele expresso, ou quando utilizados, no caso dos combustíveis, como força motriz do maquinário industrial. Ao serem adquiridos para utilização pelo estabelecimento comercial e/ou industrial, no transporte das mercadorias comercializadas aos seus clientes, em verdade se caracterizam como uso e consumo (despesas), não passíveis de creditamento.

E foi nessa linha que seguiu o parecer em referência para possibilitar o creditamento, condicionando-o ao atendimento das regras do art. 646, II, do RICMS/BA, repetindo norma nacional, oriunda de convênio, que determina a inclusão do valor do frete, cobrado do destinatário/cliente, na base de cálculo da mercadoria que será objeto de tributação, caracterizando a atividade do contribuinte como prestação de serviço de transporte para fim de viabilizar o crédito dos combustíveis, apenas passível de utilização por empresas prestadoras de serviço de transporte.

Outro ponto, talvez o mais importante para o deslinde da Representação, é se de fato o contribuinte atendeu às condições estatuídas no Parecer para fruição do crédito fiscal. Segundo acusa o autuante no item 1 da autuação, o contribuinte não cumpriu as regras do dispositivo acima mencionado, efetuando o lançamento extemporâneo do crédito fiscal em sua escrita, pertinente aos exercícios de 2000, 2001 e 2002, sem comprovar que incluiu no preço da mercadoria vendida – refrigerantes – o valor cobrado do destinatário/cliente e ainda que tenha efetivado a entrega em veículo próprio.

Verificando os documentos de fls.275 a 334, acostados pelo sujeito passivo a pedido do Procurador José Augusto Martins através do despacho de fls.252 a 254, como prova de atendimento das condições do Art. 646 do RICMS/BA, multimencionado, de logo devemos ressaltar que não se prestam a tal desiderato. E, de fato, ainda que, por amostragem, não

comprovam que nas operações de comercialização realizadas pela empresa, consubstanciadas nos documentos fiscais objeto da autuação, pertinentes aos exercícios autuados, foram incluídas as parcelas relativas ao frete no preço da mercadoria, como exige a alínea “b” do inciso II do referido dispositivo e nem há prova de que o transporte realizado o foi, de fato, em veículos próprios, locados ou arrendados, pois não há a necessária correlação dos dados do veículo nos referidos documentos fiscais, como exige a alínea “a” do inciso II do mesmo dispositivo.

À míngua desta comprovação, não há como se falar em direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições dos combustíveis pelo contribuinte, pois este só se perfaz, se o valor correspondente ao serviço prestado aos seus clientes for embutido no preço da mercadoria comercializada, sofrendo tributação por este imposto. Não deve ser olvidado que somente há que se falar em crédito de ICMS se houver um débito correspondente, daí porque o Parecer GECOT nº 539/02 proferiu entendimento no sentido de que haveria o direito ao crédito na aquisição de tais produtos por empresa comercial, desde que comprovasse que ao entregar seus produtos aos seus clientes e ao cobrar um valor por este serviço (que nada mais é do que frete) o acrescesse ao valor da mercadoria comercializada, tributando este serviço como parcela acrescida ao preço do seu produto. É a regra do art. 646 do RICMS/BA.

Registre-se que as notas fiscais acostadas pelo autuante conjuntamente com a peça inicial da autuação, ainda que, por amostragem – vide fls. 28 a 55 - comprovam o não atendimento por parte do contribuinte das condições para fruição do crédito em apreço. Não se trata de mera formalidade, ressalte-se. As exigências da referida norma regulamentar visam tão-somente evidenciar que na operação de comercialização das mercadorias em que o próprio vendedor efetua o seu transporte até o cliente, cobrando deste um valor por este serviço, tal valor é tributado conjuntamente com a mercadoria.

Assim, equivocou-se a PGE/PROFIS não só ao entender que haveria direito a crédito fiscal do ICMS nas aquisições de combustíveis por realizar o sujeito passivo “transporte de carga própria”, pois como explicitado acima, na hipótese de não-incidência do ICMS não há que se falar em crédito fiscal, além do que o contribuinte não logrou comprovar que no preço das mercadorias por ele comercializadas incluiu o valor do serviço de transporte cobrado dos seus clientes, tributando a operação de circulação de mercadorias com este valor incluído, o que lhe permitiria o crédito dos combustíveis adquiridos para realizar este serviço de transporte. Aliás, por pertinente, devemos chamar atenção para o fato de que no despacho acima citado, proferido por este órgão jurídico – vide fls.254 – expressamente, asseverou-se que seria indispensável a prova por parte do sujeito passivo de atendimento das regras do art. 646 do RICMS/BA; como tal não ocorreu, não há lastro para a Representação em tela.

Melhor sorte não socorre o sujeito passivo ao apreciarmos a infração descrita no item 2 da autuação, pois, como já exaustivamente explicitamos, o entendimento proferido pela Diretoria de Tributação, expresso no parecer que embasou o seu direito ao crédito fiscal na aquisição dos combustíveis, foi no sentido de que somente seria possível este creditamento, nos termos dos artigos. 93, I, “f” e 646 do RICMS/BA, equiparando o serviço de transporte por ele realizado, ao comercializar suas mercadorias aos seus clientes e cobrando por este serviço um valor a título de frete, a uma efetiva prestação de serviço de transporte.

Neste sentido, após alteração legislativa que desonerou as prestações internas de serviço de transporte, com efeitos a partir de 01/01/2003 – Lei Estadual nº 8.534/02 e Decreto nº 8.413/02 - não há que se falar em direito a crédito de combustíveis e lubrificantes, à míngua de regra de manutenção de crédito, o que levou, inclusive, à revogação do regime especial concedido ao contribuinte, acima mencionado, através do Parecer GECOT nº 11741/2006, proferido em 04/10/2006, cuja fundamentação para a sua revogação foi justamente o fato de que “... *a partir da vigência do Dec. nº 8.413/02 tornou-se automaticamente inaplicável a disposição contida no Regime Especial concedido à Norsa Refrigerantes Ltda., no tocante à autorização para apropriação de 91.34% do total do crédito fiscal relativo ao ICMS incidente nas aquisições de*

*combustíveis, lubrificantes, óleos, fluidos e aditivos empregados em frota própria de veículos que realizam a entrega de mercadoria dentro do território do Estado da Bahia.”.*

Assim, diante das razões acima aduzidas, somos pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação proposta, remanescendo o débito no valor de R\$217.597,15.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, NÃO ACOLHER a Representação proposta.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito de Araújo e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiro: Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS