

A. I. N° - 281077.0001/11-3  
AUTUADO - TRANSPORTADORA ISOGAMA LTDA  
AUTUANTES - ANDREA FALCÃO PEIXOTO  
ORIGEM - IFAZ SANTO AMARO  
INTERNET - 26.08.2011

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0231-02/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENCERRADA A FASE SE TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO. Vedaçāo. Acusaçāo subsistente. **b)** FALTA DE ESTORNO. O sujeito passivo deixou de efetuar estorno proporcional do crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento, destinadas à utilização na prestação posterior de serviços de transporte de cargas, cujo imposto esta dispensado nas prestações internas, cabendo a manutenção da infração 02, que exige exatamente o imposto indevidamente creditado, decorrente dessas entradas cujos créditos não foram estornados. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, ora impugnado, lavrado em 31/03/2011, no valor total de R\$208.912,93, para reclamar o descumprimento de obrigação principal do ICMS conforme segue:

Infração 01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária. ICMS no valor de R\$2.408,88, multa de 60;

Infração 02 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento com utilização do crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto. ICMS no valor de R\$206.504,05. Multa 60%.

O autuado apresenta defesa, às fls. 599 a 614 dos autos, esclarecendo, inicialmente, que em razão de suas atividades efetua transporte de carga/mercadorias e precisa, por óbvio, da utilização de caminhões/carretas para o transporte, veículos estes que precisam de constante/permanente manutenção, até porque referida atividade ocorre ao longo do tempo e não de forma isolada.

Aduz que utiliza constantemente combustíveis e aquisição de peças para a manutenção dos veículos, material este que também terá uma “vida útil” duradoura, ultrapassando o mês da aquisição, tendo em vista que causa reflexo direto na questão que envolve o “direito ao crédito” do contribuinte, notadamente a enfrentada no referido Auto de Infração.

Afirma que o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, determina que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, fazendo, também, alusão à LC 87/96, observando que não só o que a legislação estabelece, mas, também e principalmente, impõe-se observar as peculiaridades de cada situação específica, justamente para se evitar a exação indevida, o que vem ocorrendo no caso em tela.

Entende que tanto a “Infração 01” quanto a “Infração 02” não podem prosperar, tendo em vista, justamente, as peculiaridades do caso em tela e a correta aplicação da legislação específica.

Quanto a Infração 01: “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária”. Afirma, logo de inicio, que a imputação promovida pelo Fisco Estadual gera dúvida na sua interpretação, vez que não especifica qual tipo de substituição tributária seria se regressiva ou se progressiva, passando a descrever cada um desses institutos.

Alinha que, além disso, o Fisco Estadual não especificou no Auto de Infração quais teriam sido as mercadorias/transações adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, situação esta que, por si só, causa nulidade no procedimento fiscal.

Destaca, contudo, que a “substituição tributária regressiva” seja “substituição tributária progressiva” e mesmo não tendo sido feita a devida especificação, a imputação promovida pelo Fisco Estadual não poderá prosperar, vez que a legislação específica, aplicável ao caso em tela, afasta tal pretensão, passando a reproduzir, como amparo de suas argüições o art. 356 e 359 do RICMS/BA.

Complementa afirmando que poderia enquadrar, também, o caso em tela, ao quanto previsto no inciso VI, porque as mercadorias adquiridas são para consumo próprio, ou seja, para serem utilizadas na atividade desenvolvida pela empresa Impugnante, qual seja, transporte de mercadoria/carga.

Entende restar evidente que a infração apontada pelo Fisco Estadual – “Infração 01” – 01.02.06 – não pode prosperar vez que não está de acordo com a correta legislação aplicável ao caso em tela.

Em relação à Infração 02: “deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto”, afirma que a empresa Impugnante atua no ramo de transporte de mercadorias/cargas, ou seja, transporta mercadorias/cargas por meio de frete contratado, precisando da utilização de caminhões/carretas para o transporte, veículos estes que precisam de constante/permanente manutenção, bem como utilização de combustíveis e lubrificantes, até porque referida atividade ocorre ao longo do tempo e não de forma isolada.

Nesse contexto, afirma o autuado, tratando-se de atividade que é desenvolvida ao longo do tempo, de forma permanente, e refém da utilização de caminhões/carretas, tem-se, por óbvio, que a utilização constante de combustíveis/lubrificantes e aquisição de peças para a manutenção dos veículos é impositiva, material este que também terá uma “vida útil” duradoura, ultrapassando o mês da aquisição que gerou o crédito fiscal.

Aduz que a atividade de transporte se trata de um serviço que perdura ao longo do tempo, permanente, razão pela qual as peças adquiridas para manutenção – como as discriminadas nos anexos do Auto de Infração – são utilizadas durante toda sua “vida útil”, situação esta que permite concluir que os créditos fiscais oriundos da aquisição de peças de manutenção (v. g. filtros lubrificantes, filtro de combustível, lâmpada para veículo, filtro de óleo, disco de tacografo, etc.) podem ser utilizados enquanto os materiais estiverem sendo utilizados pela transportadora, não havendo que se falar em estorno, integral ou proporcional.

Consigna o autuante que, sem querer adentrar na questão da isenção ou não da operação – frete – o fato é que a empresa Impugnante prestou serviços subsequentes submetidos à tributação do ICMS, sendo certo, ainda, que eventual remanescente não deve ser estornado de forma proporcional, vez que poderá ser utilizado em outras operações em decorrência da finalidade das mercadorias adquiridas – manutenção da frota, que perdura no tempo, sendo permanente – já que as mesmas continuam sendo usufruídas na atividade de transporte.

Em outro dizer, afirma que a atividade de transporte é diferente da pura e simples circulação de um produto, vez que a mercadoria adquirida – que gerou o crédito – continua sendo utilizada para a finalidade que serve, não sendo estanque e isolada.

Conclui que se eventualmente em um mês houve saída isenta, além das não isentas, tem-se que nos meses subseqüentes, em que as mercadorias – que geraram o crédito – continuarão sendo utilizadas/usufruídas pela transportadora, também ocorrerão novas saídas não isentas, saídas estas que poderão sofrer a compensação dos créditos fiscais, justamente por se tratar das mesmas mercadorias.

Entende que o STJ – já vêm decidindo a questão no sentido de não ocorrer estorno do crédito, conforme se pode extrair do escólio jurisprudencial conforme REsp 1097726, Ministro LUIZ FUX, 28/10/2010).

Entende que não há que se falar em frete isento, vez que mesmo que a obrigação de pagar não seja da transportadora, o produto por ela transportado é tributado, não cabendo, portanto, também por este motivo, o estorno proporcional do crédito, pois afasta a obrigatoriedade, conforme § 5º do art. 100 do RICMS.

Requer a improcedência do Auto de Infração em questão bem como a produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a juntada dos documentos em prova e contra-prova, bem como em outras que vierem a ser necessárias, principalmente a realização de perícias nos documentos contábeis da empresa Impugnante.

O autuante, às fls. 632 a 636 dos autos, afirma que o autuado teve a intenção de provar a improcedência do Auto de Infração levantando a questão da não-cumulatividade do ICMS, porém não atentou para a também previsão constitucional referente à anulação do crédito relativo às operações isentas ou não tributável.

Afirma que não cerceou este direito do contribuinte, não houve exação indevida como alega o autuado.

Consigna que, tanto a infração 01 quanto a infração 02 devem prosperar, tendo em vista a correta aplicação da legislação específica que prevê a anulação de créditos relativos às operações isentas ou não tributáveis.

No que se refere à infração 01, afirma que não tem pertinência para a solução da lide a modalidade de substituição tributária.

Considera sem fundamento a alegação de que o fisco não especificou no Auto de Infração quais teriam sido as mercadorias/transações adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, situação esta que, por si só, causa nulidade no procedimento fiscal, pois na descrição da Infração 01 estão registrados os Anexos 1 A; 1 B e 1C. Nesses anexos, todos acusados recebimento pelo autuado, estão discriminados quais mercadorias foram adquiridas com o pagamento de imposto por substituição tributária e que não dão direito ao crédito do ICMS. Portanto, não há causa de nulidade do procedimento. Alinha que as mercadorias relacionadas nos anexos mencionados (1 A; 1B; e 1 C) e que gerou a infração 01 referem-se a aquisições para uso e consumo, cujo direito ao crédito, no período fiscalizado 01/01/2008 a 31/12/2010, não está previsto.

Destaca o dispõe o Art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996:

*“Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;*

*O Art. 93, inciso I, alínea f do Regulamento do ICMS (decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997) dispõe que:*

*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; ”*

Entende não haver dúvidas a respeito da possibilidade de utilização do crédito fiscal pela autuada de aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual. Mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, não definidas no artigo 93, inciso I, alínea f, a utilização do crédito fiscal é vedado até 01/01/2020, conforme previsão legal federal e estadual.

Assegura que os produtos discriminados nos anexos – 1 A; 1 B; e 1 C – não se referem a “combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias (óleos, aditivos e fluidos) destinadas a empresas de transporte”, justamente “para emprego em prestações de serviços tributados pelo ICMS” como afirma o contribuinte. Trata-se de peças de reposição de veículos amparados pela substituição tributária e que não dão direito ao crédito tributário.

Conclui que, assim, fica evidente que o autuado infringiu a lei se creditando indevidamente de mercadoria enquadradas no regime de substituição tributária e sem previsão legal para aproveitamento dos créditos fiscais.

Quanto a Infração 02, aduz que o impugnante atua no ramo de transporte de mercadorias/cargas, ou seja, transporta mercadorias/cargas e, em virtude da atividade desenvolvida, contesta a infração 02, alegando que a empresa precisa da utilização de caminhões/carretas para o transporte, sendo refém desses veículos que necessitam constante/permanente de combustíveis e lubrificantes.

Argumenta que a legislação prevê a utilização dos créditos pela aquisição combustível, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual (Art. 93, I, f – RICMS/BA).

Alinha que, salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias condiciona-se a que as operações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvadas os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito (Art. 93, § 1º, II – RICMS/BA).

Destaca que as operações internas de serviço de transporte de cargas não são tributadas pelo ICMS (Art. 1º § 7º - RICMS/BA), portanto é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para prestação de serviço, quando as prestações subsequentes não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto (Art. 20, § 3º, III da Lei Complementar 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 à 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 as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

Conclui pela manutenção do Auto de Infração.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício imputa ao autuado 02 infrações, por descumprimento de obrigações principais, já devidamente relatadas e resumidamente ora reproduzidas: Infração 01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária; Infração 02 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento com utilização do crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto.

Não cabe acolhimento a argüição de nulidade suscitada pelo impugnante, quanto à alegação de que o fisco não especificou no Auto de Infração quais teriam sido as mercadorias/transações adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, situação esta que, por si só, causaria nulidade no procedimento fiscal, pois na descrição da Infração 01 estão registrados os Anexos 1 A; 1 B e 1C todos, com o devido recebimento pelo sujeito passivo, discriminando quais mercadorias foram adquiridas com o pagamento do imposto por substituição tributária. Portanto, não há causa de nulidade do procedimento.

Quanto à infração 01, diferente do alinhado na impugnação, os produtos do anexo – 1 A; 1 B; e 1 C – não são, conforme se verifica em tais planilhas, “combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias (óleos, aditivos e fluidos) destinadas a empresas de transporte”, justamente “para emprego em prestações de serviços tributados pelo ICMS” como afirma o contribuinte. Os itens, alvo da autuação são peças de reposição de veículos amparados pela substituição tributária e destinados a uso e consumo, que não dão direito ao crédito fiscal, conformem indica o art. 93, V “b” do RICMS/BA, combinado como o art. 33, I da LC 87/96, ou seja, só será possível a utilização de créditos dessa natureza a partir de 1º de janeiro de 2020.

No que se tange à argüição de que não ficou esclarecida a modalidade de substituição tributária que sofreram os produtos em questão, tal assertiva não consegue elidir a presente exigência, pois o autuante indica que foram alvo do pagamento antecipado, através desse regime, para destacar que, inclusive, se encontram com fase de tributação encerrada não gerando mais crédito, sem, contudo, esse fato influenciar a presente decisão, já que o crédito fiscal não foi considerado indevido por esse fato e sim pela destinação dos produtos adquiridos, ou seja, uso e consumo.

Verifico, em relação à Infração 02, que realmente a legislação citada pelo impugnante prevê a utilização dos créditos pela aquisição de combustível, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual (Art. 93, I, f – RICMS/BA). Ocorre que, se algumas destas operações ou prestações não forem tributadas, o crédito fiscal a ser aproveitado deve obedecer a uma proporcionalidade em relação às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito (Art. 93, § 1º, II – RICMS/BA).

No presente caso, as prestações de serviços de transportes internos de cargas não são tributadas pelo ICMS, conforme alinha o art. 1º § 7º - RICMS/BA, portanto, é vedado a utilização integral dos créditos relativo à entrada dos itens em questão. (Art. 20, § 3º, III da Lei Complementar 87/96).

O sujeito passivo deixou de efetuar estorno proporcional do crédito fiscal de ICMS relativo às mercadorias entradas no estabelecimento, destinadas à utilização na prestação posterior de serviços de transporte de cargas, cujo imposto esta dispensado nas prestações internas, cabendo a

manutenção da infração 02, que exige exatamente o imposto indevidamente creditados decorrente dessas entradas cujos créditos não foram estornados.

Diante da fundamentação apresentada para caracterizar as infrações 01 e 02, considero rejeitadas as argüições de violação ao princípio constitucional da não cumulatividade inerentes ao ICMS, no primeiro caso em virtude da falta de autorização legal para utilização dos aludidos créditos e no segundo caso por expressa disposição do art. 155, §2º, II, “b” da CF.

Quanto às decisões do STJ, diferente do alegado, tem seguido o entendimento do STF, que reiteradamente julga pela inexistência de violação ao princípio da não cumulatividade, quanto ao estorno proporcional do crédito cujas saídas não são tributadas, STF - RE-AGR 559671/RS, AI-AGR 661957/RS, AI-AGR 526737/RS.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281077.0001/11-3**, lavrado contra **TRANSPORTADORA ISOGAMA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$208.912,93**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” VI “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE  
ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR  
ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR