

PROCESSO	- A. I. N° 207095.0043/20-8
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TRANS-PIZZATTO TRANSPORTADORA DE CARGAS RODOVIÁRIAS LTDA.
RECORRIDOS	- TRANS-PIZZATTO TRANSPORTADORA DE CARGAS RODOVIÁRIAS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFICIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0256-04/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO	- 16/08/21023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0214-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou caracterizado que o autuado, na condição de empresa prestadora de serviços de transportes, utilizou créditos fiscais decorrentes de aquisições de combustíveis e lubrificantes para utilização nos veículos que utiliza para consecução de suas atividades. Ficou evidenciado que o contribuinte substituto emitiu notas fiscais de vendas sem destaque do imposto, o qual fora pago anteriormente, para efeito da utilização dos créditos fiscais, enquanto que o autuado, na condição de adquirente das mercadorias, não observou a obrigação de emitir notas fiscais de entradas a título de *"recuperação de créditos fiscais"*, consoante ordena a legislação nos termos do art. 292, § 2º, incisos I e II, do RICMS-BA/BA, implicando apenas em descumprimento de dever instrumental, que sujeitaria o contribuinte a penalidade compatível estabelecida pela legislação específica. Mantida as operações referentes a aquisições de peças e partes de reposição. Afastadas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Os Recursos de Ofício e Voluntário aqui apreciados, são decorrentes de Auto de Infração julgado Procedente em Primeira Instância, sendo o auto lavrado em 01/08/2020, constitui crédito tributário no valor de R\$ 2.655.130,66 acrescido da multa de 60%, estabelecida no art. 42, inciso VII, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais, em razão da constatação do cometimento de uma única infração: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(s).”*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 01/11/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*O Auto de Infração em lide foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 2.655.130,66, em decorrência da seguinte acusação: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(s)“*

*Foi acrescentado na descrição dos fatos que: “A autuada exerce Atividade Econômica Principal 4930201 – Transporte Rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudança, municipal, desde 21/03/2014. A forma de apuração do imposto é C/CORRENTE FISCAL”.*

*PARECER N° 01731/2013 - DATA: 24/01/2013 'DITRI/SEFAZ BAHIA*

*ICMS: TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL.*

Previsão normativa contida no artigo 309, inciso I, alínea “c”, do Decreto 13.780/12, observando-se o disposto no artigo 12 da Lei 8.534/02.

A Consulente inscrita sob a condição de normal, com forma de apuração do imposto através da conta corrente fiscal, estabelecido na atividade principal de Transporte Rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudança, municipal, interestadual e intermunicipal, CNAE 4930202, dirige consulta a esta Diretoria de Tributação, em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo, aprovado pelo Decreto nº7.629/99, expondo o seguinte:

**PRECISO SABER COMO FAÇO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO COMBUSTÍVEL.**

**RESPOSTA: (.....)**

Assim sendo, quando a prestação dos serviços de transporte inicia-se no território baiano, constitui-se crédito fiscal para contribuinte o valor do imposto cobrado relativo a aquisições de combustíveis utilizados na prestação dos referidos serviços, observando-se o disposto no art. 12 da Lei 8.534/02, a seguir:

“Art. 12 – Fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviço de transporte de carga”

Ressalte-se, portanto, que o artigo mencionado acima, prevê a dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais e o destaque do imposto no Conhecimento de Transporte emitido para documentar a prestação.”

**PARECER Nº 22886/2013 DATA; 09/09/2013**

**ICMS: PEÇAS DE REPOSIÇÃO:** As aquisições de peças de reposição destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.

Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de imobilizado.”

Argui o defendente, a nulidade do presente lançamento, sob o fundamento de que o Auto de Infração foi lavrado de forma genérica, sem descrever de forma clara e precisa qual seria a conduta praticada que gerou a glosa do crédito, em total afronta ao artigo 39 do RPAF/BA.

Frisa que da leitura dos fatos e das planilhas que acompanham o auto de infração, juntamente com os dispositivos supostamente violados, não consegue, de forma segura, certificar-se de qual infração teria cometido.

Afirma que na descrição dos fatos foram colacionadas algumas soluções de consulta, porém, não constam quais seriam os fatos praticados pela empresa, prejudicando o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Não há como prosperar essa preliminar de nulidade, pois de acordo com a descrição dos fatos inserida no Auto de Infração e os levantamentos elaborados pelo fisco que são partes integrantes do mesmo, verifica-se claramente que de acordo com o cabeçalho inserido na planilha que dá sustentação a presente exigência o ilícito diz respeito a: CRÉDITO FISCAL A MAIOR QUE O DESTACADO NA NOTA FISCAL”.

Ditas planilhas foram entregues ao autuado, de forma pormenorizada, a identificação de todas as operações que deram causa à autuação. Além disso, o fiscal estranho ao feito, em atendimento a diligência solicitada por este órgão julgador efetuou ajustes no lançamento original, elaborando novos demonstrativos que lhe foram entregues e reaberto o prazo de defesa, não havendo qualquer consistência no alegado cerceamento ao direito de defesa, posto que, todos os elementos necessários à elaboração da peça defensiva e posteriores alterações foram disponibilizados ao autuado, inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Em suma, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos). O método de fiscalização encontra-se demonstrado nos papeis de trabalho que o notificado recebeu já que neles está respaldado.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo autuado.

No mérito, o sujeito passivo assevera que se apropriou dos créditos pelas aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos aditivos e fluidos efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte, considerados como insumos, nos termos do artigo 309, inciso I, alínea "c" do RICMS/BA.

Justifica que tendo adquirido tais insumos, em especial o diesel, que tem o recolhimento via sistema de ICMS por antecipação, a integralidade do imposto foi recolhido pela refinaria. No caso, tendo a empresa adquirido o insumo de posto de combustíveis, torna-se impossível o destaque do imposto recolhido, sob pena de bitributação.

Na informação fiscal o auditor designado para tal incumbência se limitou a informar que: "às fls.26/30 a autuada reconhece que os créditos glosados referem-se aos insumos utilizados na prestação do serviço de transporte, entendimento esse contrário aos citados pareceres e ao disposto no RICMS/12".

O RICMS/12, prevê, em seu artigo Art. 309, inciso I, alínea "c" o direito da utilização de crédito relativo às aquisições de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que utilizados na prestação de serviços de transporte.

Veja-se o dispositivo regulamentar citado:

*Art. 309 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 cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;*

Por outro lado, os artigos 290 e 292, do mesmo Regulamento, assim dispõem:

*"Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).*

*§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:*

*(...)*

*V - combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS, observada a ressalva constante no inciso III do caput do art. 270;*

*§ 2º Não sendo o documento fiscal emitido na forma do § 1º deste artigo poderá o destinatário utilizar o crédito, nas aquisições efetuadas neste Estado, adotando os seguintes procedimentos:*

*I - emitir nota fiscal para este fim, tendo como natureza da operação "Recuperação de crédito";*

*II - indicar ou relacionar na nota fiscal de que cuida o inciso I deste parágrafo o documento ou documentos de aquisição, e calcular sobre o valor total o crédito a ser utilizado, pela alíquota vigente para as operações internas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior ao preço de mercado das mercadorias."*

Assim, efetivamente, nos termos dos artigos 309, inciso I, alínea "a" do RICMS/BA o autuado adotou a sistemática de recolhimento do ICMS com base no regime normal de apuração, sendo-lhe permitido, portanto, deduzir dos seus débitos mensais, na forma de crédito fiscal, apenas o imposto incidente sobre as suas entradas de combustíveis e lubrificantes, óleos e fluidos. Entretanto, não estão contemplados entre estes produtos, as peças de reparo ou incorporados aos caminhões utilizados pelo autuado, para prestação dos serviços de transporte, conforme indica o citado dispositivo regulamentar, pois neste, caso ditas mercadorias são consideradas como destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Considerando que ao analisar o demonstrativo que deu respaldo ao presente lançamento foi verificado que não consta a descrição dos produtos objeto do presente lançamento, não permitindo a este órgão julgador verificar a sua classificação fiscal, e consequentemente decidir se os mesmos são considerados insumos ou não na atividade exercida pelo deficiente;

Considerando ainda as disposições contidas na legislação anteriormente citada foi que esta 4ª JJF converteu o presente processo em diligência para que o autuante ou fiscal estranho ao feito lotado na Inspetoria de origem tomasse as seguintes providências:

1. Relacionasse em planilha distinta todas as notas fiscais de entradas referente às aquisições dos produtos indicados no Art. 309, inciso I, alínea "c" do RICMS/12;
2. Havendo mercadorias sujeitas ao regime de substituição, cujo imposto já tenha sido recolhido anteriormente calculasse o valor do crédito a que o sujeito passivo faz jus, multiplicando a alíquota interna ou interestadual, conforme o caso, pelo valor do produto informado em cada documento fiscal, caso o contribuinte não tivesse adotado as providências estabelecidas no art. 292 § 2º do RICMS;
3. Em seguida efetuasse o comparativo do valor encontrado nos itens anteriores com o lançado na Escrituração Fiscal Digital, calculando, ao final, o valor do crédito fiscal lançado a maior, pelo contribuinte, se for o caso;
4. Elaborasse uma outra planilha relacionando as notas fiscais de aquisições dos demais itens indicando os valores dos créditos lançados na EFD.

O fiscal estranho ao feito cumpriu o que foi solicitado:

- 1- Elaborou uma planilha onde foram relacionados e totalizados mensalmente todos os itens e os respectivos valores dos créditos fiscais registrados na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Consta nela o somatório dos créditos fiscais tanto das aquisições dos insumos quanto dos materiais de uso e consumo (peças de reposição) do período acima citado, no montante de R\$ 2.725.688,67;
- 2- Elaborou outra planilha na qual relacionou todos os itens dos insumos totalizados mensalmente, originários dos registros da EFD onde constam os dados das notas fiscais de entradas e os respectivos valores do ICMS destacados. Os créditos são relativos às aquisições dos produtos elencados na alínea "c", inciso I, do Art. 309, do RICMS/BA, quais sejam: combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, no período de 01/01/2017 a 31/12/2019, no valor total de R\$ 2.603.660,73, que podem dar direito ao crédito fiscal do imposto, desde que comprovada a sua utilização na prestação de serviços de transporte;
- 3- Confeccionou o Demonstrativo dos créditos fiscais de ICMS que foram lançados na EFD da transportadora nas aquisições de peças e partes de reposição, no valor de R\$ 122.027,94, durante o período 01/01/2017 a 31/12/2019, que de acordo com a legislação não geram direito ao crédito fiscal de ICMS (fl. 52, do PAF).

Após, informou que a diferença de R\$ 122.027,94 é decorrente do comparativo feito entre o somatório dos créditos fiscais de ICMS dos insumos e materiais de uso e consumo, no valor total de R\$ 2.725.688,67, e os créditos fiscais das aquisições dos itens relativos aos insumos em conformidade com o disposto no Art. 309, inciso I, alínea "c", do RICMS/BA, no total de R\$ 2.603.660,73, que foram utilizados pelo contribuinte conforme a sua Escrituração Fiscal Digital, concluindo que o crédito fiscal escriturado a maior pelo estabelecimento no montante de R\$ 122.027,94, é considerado como material de uso e consumo, por se tratar de aquisições de peças e partes de reposição.

Acolho os ajustes efetuados pelo fiscal estranho ao feito, ressaltando que no caso presente não se discute se o autuado, na condição de empresa de transportes de cargas, possui ou não direito a utilização dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de combustíveis, lubrificantes e afins, empregados como insumos em seus veículos de transporte.

O que se verifica é que os emitentes das notas fiscais de aquisições pelo autuado de combustíveis, lubrificantes e afins, não destacou o imposto pago anteriormente por substituição, para efeito de aproveitamento do crédito, e neste caso caberia ao destinatário, no caso o autuado, emitir nota fiscal na forma do disposto no § 2º do artigo 270 acima transcrito. Assim, no meu entender, trata-se de descumprimento de obrigação acessória, razão pela qual deveria ter sido somente penalizado com a multa prevista pela legislação.

Assim sendo, deve ser excluída da autuação as referidas operações no montante de R\$ 2.603.660,73, devendo ser mantida apenas os valores relacionados à aquisição de peças e partes de reposição, no valor de R\$ 122.027,94, que comprovadamente se referem a material de uso e consumo, não sendo permitida a utilização do crédito, como concluiu o auditor estranho ao feito.

No que diz respeito ao pedido formulado pelo sujeito passivo referente ao reconhecimento da suspensão da exigibilidade do crédito tributário esclareço que o processo já se encontra nesta condição, assim permanecendo até o julgamento definitivo neste Conselho.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$ 122.027,94, conforme demonstrativo de débito elaborado pelo fiscal estranho ao feito, anexado à fl. 52.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 4<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, "a" do RPAF/99.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário.

No Recurso Voluntário, a Empresa/ Recorrente aduz em seu recurso que: “(...) *em que pese a restrição indevida estabelecida pelo regulamento de ICMS, há que se utilizar a utilizar da previsão da Lei Complementar 87/96, por meio do parágrafo 1º, do artigo 20 (...) Em leitura literal do dispositivo supramencionado, percebe-se a possibilidade de utilização da tomada de crédito de ICMS quando esses forem consumidos durante a atividade desempenhada, neste caso o transporte de cargas. Ainda há muito é reconhecido pela jurisprudência o direito das empresas do setor de transporte de cargas de tomarem créditos de peças e partes de reposição porquanto se tratarem de materiais essenciais a viabilização da sua prestação de serviços. (...) Os precedentes colacionados demonstram que, em se tratando de empresas transportadoras de cargas, como é o caso da ora recorrente, é permitido a apropriação de créditos de ICMS oriundos de despesas com peças/partes de manutenção/reposição porquanto se tratam de itens essenciais a consecução de sua atividade. Dessa forma, requer-se o provimento do presente recurso para que seja afastada a autuação em relação ao valor remanescente de R\$ 122.027,94 referente a materiais de uso e consumo, visto se tratar de aquisições de peças e partes de reposição, haja vista a possibilidade de aproveitamento dos créditos desses insumos essenciais a atividade de transporte de cargas*”.

## VOTO

O Auto de Infração em lide se deu por: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(s).*”

Inicialmente narro que no presente PAF após a realização de diligência determinada pela 4<sup>a</sup> JJF, para apurar a infração tributária, e referida fiscalização foi glosada o valor de R\$ 122.027,94 referente a materiais de uso e consumo, por se tratar de aquisições de peças e partes de reposição.

No julgamento a 4<sup>a</sup> JJF Julgou pela procedência em parte do Auto de Infração, mantendo-se a autuação no valor de R\$ 122.027,94 referente a materiais de uso e consumo, visto se tratar de aquisições de peças e partes de reposição.

## Passo a análise do Recurso de Ofício

No Auto de Infração foram narrados os seguintes fatos:

“*A autuada exerce Atividade Econômica Principal 4930201 – Transporte Rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudança, municipal, desde 21/03/2014. A forma de apuração do imposto é C/CORRENTE FISCAL.*”.

**PARECER Nº 01731/2013 DATA: 24/01/2013 'DITRI/SEFAZ BAHIA**

**ICMS: TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE COMBUSTÍVEL.**  
Previsão normativa contida no artigo 309, inciso I, alínea "c", do Decreto 13.780/12, observando-se o disposto no artigo 12 da Lei 8.534/02.

*A Consulente inscrita sob a condição de normal, com forma de apuração do imposto através da conta corrente fiscal, estabelecido na atividade principal de Transporte Rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudança, municipal, interestadual e intermunicipal, CNAE 4930202, dirige consulta a esta Diretoria de Tributação, em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, expondo o seguinte:*

**PRECISO SABER COMO FAÇO O APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DO COMBUSTÍVEL.**

**RESPOSTA: (.....)**

*Assim sendo, quando a prestação dos serviços de transporte inicia-se no território baiano, constitui-se crédito fiscal para contribuinte o valor do imposto cobrado relativo a aquisições de combustíveis utilizados na prestação dos referidos serviços, observando-se o disposto no art. 12 da Lei 8.534/02, a seguir:*

*“Art. 12 – Fica dispensado o pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviço de transporte de carga”*

*Ressalte-se, portanto, que o artigo mencionado acima, prevê a dispensa do lançamento e do pagamento do ICMS incidente nas prestações internas de serviços de transporte de carga, vedado o aproveitamento de quaisquer créditos fiscais e o destaque do imposto no Conhecimento de Transporte emitido para documentar a prestação.”*

*PARECER Nº 22886/2013 DATA: 09/09/2013*

*ICMS: PEÇAS DE REPOSIÇÃO: As aquisições de peças de reposição destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.*

*Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de imobilizado.”*

No presente processo foram realizadas retificações do lançamento tributário originário, após a determinação de diligência tendo o fiscal após a diligência apresentado a seguinte informação:

1. Elaborou uma planilha onde foram relacionados e totalizados mensalmente todos os itens e os respectivos valores dos créditos fiscais registrados na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Consta nela o somatório dos créditos fiscais tanto das aquisições **dos insumos** quanto **dos materiais de uso e consumo** (peças de reposição) do período acima citado, no montante de R\$ 2.725.688,67;
2. Elaborou outra planilha na qual relacionou todos os **itens dos insumos** totalizados mensalmente, originários dos registros da EFD onde constam os dados das notas fiscais de entradas e os respectivos valores do ICMS destacados. Os créditos são relativos às aquisições dos produtos elencados na alínea “c”, inciso I, do Art. 309 do RICMS/BA, quais sejam: combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, no período de 01/01/2017 a 31/12/2019, no valor total de R\$ 2.603.660,73, que podem dar direito ao crédito fiscal do imposto, desde que comprovada a sua utilização na prestação de serviços de transporte;
3. Confeccionou o Demonstrativo dos créditos fiscais de ICMS que foram lançados na EFD da transportadora nas aquisições de peças e partes de reposição, no valor de R\$ 122.027,94, durante o período 01/01/2017 a 31/12/2019, que de acordo com a legislação não geram direito ao crédito fiscal de ICMS (fl. 52 do PAF).

Ao final, concluiu que a diferença de R\$ 122.027,94 é decorrente do comparativo feito entre o somatório dos créditos fiscais de ICMS dos **insumos e materiais de uso e consumo**, no valor total de R\$ 2.725.688,67, e os créditos fiscais das aquisições dos itens relativos aos **insumos** em conformidade com o disposto no Art. 309, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA, no total de R\$ 2.603.660,73, que foram utilizados pelo contribuinte conforme a sua Escrituração Fiscal Digital, concluindo que o crédito fiscal escriturado a maior pelo estabelecimento no montante de R\$ 122.027,94, é considerado como material de uso e consumo, por se tratar de aquisições de peças e partes de reposição. E, por fim permaneceu com a exigência final de R\$ 122.027,94.

De logo coloco que no caso presente não se discute se o autuado, na condição de empresa de transportes de cargas, possui ou não direito a utilização dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de combustíveis, lubrificantes e afins, empregados como **insumos** em seus veículos de transporte.

Assim, tenho como correto os ajustes realizados pela fiscalização, após a diligência ordenada, porque observo que foi correta a exclusão das operações na importância de R\$ 2.603.660,73, devendo ser mantida apenas os valores relacionados à aquisição de peças e partes de reposição, no valor de R\$ 122.027,94, que comprovadamente se referem a material de uso e consumo, não sendo permitida a utilização do crédito, como concluiu o auditor na diligência realizada.

Assim correto o entendimento da 4ª JJF em excluir das operações o valor de R\$ 2.603.660,73 e mantido os valores referente à aquisição de peças e partes de reposição, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 122.027,94.

Por tudo o que aqui foi exposto, entendo como correta a parcialidade do Auto de Infração estando a Decisão recorrida devidamente estribada nas provas do presente processo, não cabendo qualquer reparo.

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Passo a análise do Recurso Voluntário.

No caso do PAF em debate, como já dito acima após a diligência realizada restou-se glosada a importância de o valor de R\$ 122.027,94 referente a materiais de uso e consumo, por se tratar de aquisições de peças e partes de reposição.

O Recurso Voluntário defende a tese de que: *“em se tratando de empresas transportadoras de cargas, como é o caso da ora recorrente, é permitido a apropriação de créditos de ICMS oriundos de despesas com peças/partes de manutenção/reposição porquanto se tratam de itens essenciais a consecução de sua atividade. Dessa forma, requer-se o provimento do presente recurso para que seja afastada a autuação em relação ao valor remanescente de R\$ 122.027,94 referente a materiais de uso e consumo, visto se tratar de aquisições de peças e partes de reposição, haja vista a possibilidade de aproveitamento dos créditos desses insumos essenciais a atividade de transporte de cargas”.*

Ocorre que na informação fiscal realizada nos autos ficou claro e comprovado que a diferença de R\$ 122.027,94 é decorrente do comparativo feito entre o somatório dos créditos fiscais de ICMS dos **insumos e materiais de uso e consumo**, no valor total de R\$ 2.725.688,67, e os créditos fiscais das aquisições dos itens relativos aos **insumos** em conformidade com o disposto no Art. 309, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA, no total de R\$ 2.603.660,73, que foram utilizados pelo contribuinte conforme a sua Escrituração Fiscal Digital.

De logo, ressalto que no caso em debate, não se discute se o Recorrente, sendo uma empresa de transportes de cargas, possui ou não direito a utilização dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de combustíveis, lubrificantes e afins, empregados como **insumos** em seus veículos de transporte.

Verifico que, na diligência realizada foram elaboradas duas planilhas, uma relacionando:

1. os itens e os respectivos valores dos créditos fiscais registrados na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte. Consta nela o somatório dos créditos fiscais tanto das aquisições **dos insumos** quanto **dos materiais de uso e consumo** (peças de reposição) do período acima citado, no montante de R\$ 2.725.688,67;
2. relacionou todos os **itens dos insumos** totalizados mensalmente, originários dos registros da EFD onde constam os dados das notas fiscais de entradas e os respectivos valores do ICMS destacados. Os créditos são relativos às aquisições dos produtos elencados na alínea “c”, inciso I, do Art. 309 do RICMS/BA, quais sejam: combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, no período de 01/01/2017 a 31/12/2019, no valor total de R\$ 2.603.660,73, que podem dar direito ao crédito fiscal do imposto, desde que comprovada a sua utilização na prestação de serviços de transporte;

E em seguida, o fiscal aponta o demonstrativo dos créditos fiscais de ICMS de que foram lançados na EFD da transportadora nas aquisições de peças e partes de reposição, no valor de R\$ 122.027,94, durante o período 01/01/2017 a 31/12/2019, que de acordo com a legislação não geram direito ao crédito fiscal de ICMS (fl. 52 do PAF).

Assim, como do exame das provas apresentadas, não há dúvida de que deve ser considerado como material de uso e consumo, por se tratar de aquisições de peças e partes de reposição, o crédito fiscal escriturado a maior pelo estabelecimento no montante de R\$ 122.027,94, conforme demonstrativo de débito elaborado pelo fiscal estranho ao feito, anexado à fl. 52.

Portanto, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTOS dos Recursos de Ofício e Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

## VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)

Peço vênia para divergir do voto do Ilustre relator no que diz respeito ao Recurso Voluntário interposto pela recorrente e o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

O presente lançamento de ofício acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de supostos materiais de uso e consumo, em se tratando de aquisições de peças e partes de reposição, que após o julgamento de 1ª Instância, renasceu o valor de R\$ 122.027,94.

Ressalte-se que o sujeito passivo possui atividade de transportadora, e pelo princípio da Não Cumulatividade é permitido o crédito de ICMS dos insumos utilizados para viabilizar a prestação do serviço, como prevê a Lei Complementar 87/96, por meio do parágrafo 1º, do artigo 20:

*"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"*

Percebe-se da leitura do dispositivo acima, a possibilidade de utilização da tomada de crédito de ICMS quando esses itens, no caso, partes e peças de reposição, forem consumidos durante a atividade desempenhada, que é o que ocorre na prestação do serviço de transporte de cargas.

Ressalte-se que já entendimento do STJ no sentido que consideram peças/partes de manutenção/reposição como insumos, a exemplo dos precedentes abaixo:

*"AGRADO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM DEVIDAMENTE FUNDAMENTADO. NECESSIDADE DE PRODUÇÃO DE PROVA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JUIZ. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS QUE SE DESTINAM À ATIVIDADE FIM DA EMPRESA TRANSPORTADORA. LIMITAÇÃO TEMPORAL IMPOSTA PELO ART. 33 DA LC 87/1996. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. AGRADO INTERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA DESPROVIDO. 1. O Tribunal de origem, ao contrário do alegado, manifestou-se fundamentadamente a respeito de todas as questões postas à sua apreciação e, ao final, decidiu contrariamente aos interesses da parte, que buscou, com os Embargos de Declaração, a reapreciação do mérito da causa. Logo, em virtude da não ocorrência de omissão, contradição, obscuridade e ausência de fundamentação não se verifica ofensa ao art. 535 do CPC. 2. Em relação à alegada violação do art. 333 do CPC, a jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que o Tribunal de origem é soberano na análise das provas, podendo, portanto, concluir pela necessidade de sua produção ou dispensá-la, se for o caso. Isso porque o art. 130 do Código de Processo Civil consagra o princípio do livre convencimento motivado, segundo o qual o Magistrado fica habilitado a valorar, livremente, as provas trazidas a demanda. 3. A jurisprudência consolidada desta Corte Superior reconhece o direito da sociedade empresária prestadora de serviços de transporte ao creditamento do ICMS relativo à aquisição de combustível, lubrificante e peças de reposição utilizados para prestação de seus serviços, uma vez que esses se caracterizam como insumos. Precedentes: REsp. 1.435.626/PA, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJe 13.6.2014; RMS 32.110/PA, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 20.10.2010. 4. Por outro lado, a questão referente à legalidade das restrições temporais estabelecidas pelo art. 33 da LC 87/1996, que previu que somente as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º. de janeiro de 2003 poderiam ser creditadas, não foi debatida pelo Tribunal de origem, e tampouco foi objeto de insurgência nos Embargos Declaratórios opostos na origem. Assim, ante a ausência de prequestionamento, incide o óbice da Súmula 211 desta Corte. 5. Agrado Interno do Estado de Santa Catarina desprovido (grifos acrescidos)".*

E mais esse, dentre diversos já julgados.

*"APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO. INSUMOS. Sentença que julgou parcialmente procedente o pedido, "para permitir o creditamento do ICMS incidente nas aquisições de insumos necessários à prestação dos serviços de transporte: pneus, câmaras de ar, óleos lubrificantes e peças de reposição de caminhões; bem como, para permitir o creditamento retroativo a cinco anos, com juros e correção monetária nos moldes do Tema 810 do STF". Pretensão do réu à reforma. Descabimento. Autora que tem como objeto social a "prestação de serviços de transportes de cargas em geral", de modo que as mercadorias descritas são indispensáveis para a consecução de sua atividade-fim. Hipótese que não trata de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (art. 33, I, da LC 87/96), mas sim de insumos. Possibilidade de creditamento do ICMS. Precedentes do STF e deste TJSP em casos análogos. Incidência de correção monetária, a fim de*

*manter o poder de compra da moeda, bem como em atenção aos princípios da não-cumulatividade, da isonomia e da moralidade pública. Sentença mantida. Recurso voluntário e reexame necessário desprovidos.*

*(TJ-SP - APL: 10018425520208260597 SP 1001842-55.2020.8.26.0597, Relator: Heloísa Martins Mimessi, Data de Julgamento: 08/08/2022, 5ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 10/08/2022). (grifos acrescidos) ”.*

Destarte, em se tratando de empresas transportadoras de cargas, como é o caso da ora recorrente, é permitido a apropriação de créditos de ICMS oriundos de despesas com peças/partes de manutenção/reposição porquanto se tratam de itens essenciais à manutenção de sua atividade.

Inclusive, já existem Estados, tais caso de Santa Catarina, que no seu art. 29, § 8º do seu Regulamento, já prevê expressamente a possibilidade de creditamento para diversos itens, inclusive peças de reposição, vejamos:

*“Art. 29. Para a compensação a que se refere o art. 28, 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.*

*§ 8º Ao contribuinte prestador de serviço de transporte é assegurado, mediante prévio registro em aplicativo próprio disponibilizado no Sistema de Administração Tributária (SAT), da Secretaria de Estado da Fazenda (SEF), o direito de se creditar do imposto incidente sobre a entrada de combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos, pneus, câmaras de ar e peças de reposição, efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte em que o Estado seja sujeito ativo. (grifos)*

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207095.0043/20-8 lavrado contra **TRANSPIZZATTO TRANSPORTADORA DE CARGAS RODOVIÁRIAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar do recolhimento do imposto de R\$ 122.027,94 acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Rafael Benjamin Tomé Attuty, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Valdirene Pinto Lima e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ATTUTY – RELATOR

VALDIRENE PINTO LIMA - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS