



GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS
UNIDADE DE JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

SUJEITO PASSIVO: *FRIRON - COMERCIO DIST. E REPRESENTACAO DE FRIOS RONDONIA LTDA*

ENDEREÇO: *Avenida Celso Mazutti, 5959 - Jardim Eldorado - Vilhena/RO - CEP: 76987-027*

ENDEREÇO PARA ENVIO DE NOTIFICAÇÕES (ADVOGADO):

PAT Nº: *20232700300018*

DATA DA AUTUAÇÃO: *31/05/2023*

CAD/CNPJ: *05.782.891/0001-07*

CAD/ICMS: *00000000088919*

DECISÃO NULO Nº: 2023/1/102/TATE/SEFIN

1. Acusação de apropriação de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de combustíveis utilizados em veículos do sujeito passivo em valores superiores aos débitos das prestações de serviços tributadas / 2. Defesa tempestiva / 3. Infração afastada. Inaplicabilidade do citado dispositivo infringido que sustenta a tese da ação fiscal. Nulidade material. Impossibilidade de se atestar a integral licitude dos créditos apropriados / 4. Auto de infração julgado nulo.

1 – RELATÓRIO

Refere-se o auto de infração a procedimento de fiscalização vinculado à DFE “conta gráfica” nos períodos de 01/06/2018 a 31/12/2022, emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual contra o contribuinte alvo.

Pela constatação da ação fiscal o contribuinte apropriou-se, através de Ajustes em sua EFD (01/2019 a 06/2022 – RO020037 e RO020032), de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de combustíveis utilizados em seus veículos de transporte em valores superiores aos débitos registrados em mesmo período pela tributação dos serviços de frete prestados (conforme CTE's emitidos), contrariando determinação imposta pela legislação tributária (RC 01/2020 – artigo 1ª, item VI), que restringe o crédito somente para as prestações iniciadas no estado de Rondônia, bem como o limita o crédito ao valor do débito lançado por tais prestações:

Art. 1º. Fica sujeita ao rito especial de controle e registro, por período de apuração do ICMS, nos termos desta Resolução, a apropriação de crédito fiscal, nos seguintes casos:

VI - aquisição de combustível líquido ou gasoso, derivado ou não de petróleo, por estabelecimentos prestadores de serviço de transporte não optantes pelo crédito presumido, previsto no item 3 da parte 2 do Anexo IV do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n. 22.721, de 05 de abril de 2018, restrito ao combustível utilizado na prestação de serviço de transporte interestadual iniciada no território do Estado de Rondônia, não se aplicando aos serviços iniciados em outras Unidades da Federação, mesmo que o combustível neles utilizado tenha sido adquirido em Rondônia, bem como, limitado ao total de débitos com essas operações interestaduais, no mesmo período.

Apurado pela fiscalização, o contribuinte emitiu CTE's com débito total de ICMS no valor de R\$ 210.688,37 no período compreendido entre janeiro de 2019 a junho de 2022, enquanto que a apropriação de crédito do ICMS referente a aquisições de combustíveis foi de R\$ 1.305.971,20, o que resulta numa apropriação a maior de crédito em relação aos débitos de R\$ 1.095.282,83, tido como montante indevido e que correspondeu, então, ao imposto lançado pelo auto de infração. Aliás, pela planilha que detalha os números, o contribuinte se apropriou através de Ajustes em sua EFD desde 01/2019, enquanto que somente a partir de 07/2021 se iniciou a emissão de CTE's.

Como exposto no relatório fiscal, o sujeito passivo infringiu a determinação do artigo 1º, inciso VI da Resolução Conjunta 01/2020, o que resultou na capitulação da infração e da penalidade de multa dada pelo artigo 77, inciso V, alínea “a-1” da Lei 688/1996:

Art. 77. As infrações e as multas correspondentes são as seguintes:

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

a) multa de 90% (noventa por cento):

1. do valor do crédito fiscal apropriado indevidamente, ressalvado o disposto nas alíneas “b” e “d” deste inciso.

O crédito tributário constituído pelo auto de infração foi de:

ICMS: R\$ 1.095.282,83.

Multa: R\$ 985.754,54.

Juros: R\$ 43.929,60.

At. Monetária: 0

Total: R\$ 2.124.966,97.

O sujeito passivo foi cientificado e apresentou defesa tempestiva.

2 – ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

O principal fato apresentado pela defesa se refere à informação de que o combustível adquirido pelo sujeito passivo é voltado para o abastecimento de seus veículos no transporte de mercadorias adquiridas de terceiros e também quando a vende para outros consumidores, já que a atividade principal do contribuinte é a de Comércio Atacadista, possuindo como outras a de Comércio Varejista e de Transporte Rodoviário de Carga.

Transcreve a seu favor Consulta respondida pela SEFAZ/SP acerca de um caso idêntico aqui em análise, na qual se permitiu que os créditos de ICMS dos combustíveis utilizados em veículos de empresa comercial atacadista fossem apropriados.

Apresenta, também, julgamento do TATE RO, que abordou esta ocorrência com decisão favorável ao contribuinte, permitindo-lhe que apropriasse os créditos tal como feito pelo sujeito passivo (que, inclusive, foi o mesmo autuado do processo apresentado pela defesa).

E pede pela anulação do auto de infração.

3 – FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

As exposições apresentadas pela ação fiscal e também pela defesa são claras, e ambas, como visto, são antagônicas, possuindo uma divergência de interpretação compreensível por entendimentos da leitura da legislação e demais conceitos tributários aplicados ao caso.

Analisando inicialmente o contexto da ação fiscal, onde se demonstrou como base de sustentação para a caracterização da infração descrita pelo auto lavrado, a Resolução Conjunta 01/2020, temos que (grifo meu):

Art. 1º. Fica sujeita ao rito especial de controle e registro, por período de apuração do ICMS, nos termos desta Resolução, a apropriação de

crédito fiscal, nos seguintes casos:

VI - aquisição de combustível líquido ou gasoso, derivado ou não de petróleo, por estabelecimentos prestadores de serviço de transporte não optantes pelo crédito presumido, previsto no item 3 da parte 2 do Anexo IV do RICMS/RO, aprovado pelo Decreto n. 22.721, de 05 de abril de 2018, restrito ao combustível utilizado na prestação de serviço de transporte interestadual iniciada no território do Estado de Rondônia, não se aplicando aos serviços iniciados em outras Unidades da Federação, mesmo que o combustível neles utilizado tenha sido adquirido em Rondônia, bem como, limitado ao total de débitos com essas operações interestaduais, no mesmo período.

Pois bem. O que se lê do texto é que a determinação do regramento para a apropriação de créditos de combustíveis dado pela Resolução Conjunta 01/2020 é destinado a estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, o que não é o caso do sujeito passivo da ação fiscal, que como dito, possui atividade principal de atacadista, e somente a partir de julho de 2021 é que iniciou com prestação de serviços a terceiros, paralelamente a suas atividades comerciais.

Mesmo com esta assertiva, acho importante observar que a parte final do texto da legislação transcrita possui uma impropriedade de escrita ao se indicar a expressão “limitado ao total de débitos com essas operações interestaduais”, enquanto que o correto seria a palavra prestações ao invés de operações, dado que a abordagem do texto legal se dá sobre a relação entre combustível adquirido por empresas de transporte e os serviços por ela prestado para a quantificação do direito ao crédito. Pela norma, não pode uma empresa transportadora se apropriar do crédito de ICMS dos combustíveis adquiridos para a prestação dos serviços de transporte em valores superiores aos débitos do imposto referentes ao exercício dessas atividades.

Então, fosse o sujeito passivo uma empresa transportadora, ter-se-ia como perfeita a interpretação da acusação fiscal. Não sendo o caso, não se deve, portanto, vincular o direito ao crédito do ICMS dos combustíveis com os CTe's emitidos pelo contribuinte, dada sua situação cadastral e as atividades exercidas por seu estabelecimento, que é predominantemente o comércio de mercadorias.

Apesar de afastada a base do texto legal usado pela ação fiscal para caracterizar a prática da infração supostamente constatada, não se tem na legislação tributária uma abordagem direta sobre o caso que indique a licitude da apropriação dos créditos de combustíveis utilizados em veículos de transporte de mercadorias de empresas atacadistas.

Grosso modo - e a meu ver sem uma análise profunda - há sentido na interpretação de que, ao se adquirir combustível a ser utilizado em veículo de transporte, porém, sem a efetiva prestação de serviço, não haveria que se falar em direito ao crédito, por se entender o fato como

sendo uma aquisição para uso e consumo, afinal, não há prestação de serviço de transporte no transporte de carga própria. Esse entendimento, inclusive, foi dado em resposta de Consulta pela SEFAZ/SC, onde consta como ementa (extraído de <http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/DocumentoLegalViewer.ashx?id=5ABA4B73-53B8-4A19-BBD5-D67CA92B90EA>):

ICMS. CRÉDITO. TRANSPORTE DE CARGA PRÓPRIA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO CARACTERIZADO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL E PNEUS PARA ABASTECIMENTO E MANUTENÇÃO DA FROTA PRÓPRIA. USO E CONSUMO. VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO ENQUANTO NÃO IMPLEMENTADO PLENAMENTE O REGIME DE CRÉDITOS FINANCEIROS.

E como efetiva resposta:

Não há prestação de serviço de transporte no transporte de carga própria, por meio de veículo próprio ou afretado; e

Combustível e pneus adquiridos para abastecimento e manutenção de frota própria do estabelecimento representa uma entrada para uso e consumo. Vedado, portanto, o aproveitamento do crédito de ICMS sobre esta entrada enquanto não transcorrer o lapso temporal previsto no art. 33 da LC 87/96.

Em contrapartida, tal como exposto pela defesa, exatamente sobre o mesmo caso, o estado de São Paulo definiu um entendimento divergente (extraído de https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC16855_2017.aspx):

Ementa

ICMS – Crédito – Aquisição de combustível para abastecimento de veículos utilizados para entrega de mercadorias adquiridas e vendidas.

I. O contribuinte poderá se creditar do imposto relativo à entrada, em seu estabelecimento, de combustível utilizado no acionamento de veículos próprios para a entrega de mercadorias objeto de sua atividade comercial (sujeitas ou não ao regime de substituição tributária), cujas saídas sejam regularmente tributadas

Então, em que pese a clareza e a coerência dos argumentos da defesa com a sustentação de sua tese, não se trata de uma obviedade explícita do direito ao crédito do contribuinte em relação aos fatos.

A partir desse contexto, pertinente se faz a análise sobre a utilização do combustível nos veículos transportadores de propriedade do estabelecimento do sujeito passivo.

Regra geral, ao se prever a possibilidade do creditamento da contratação dos serviços de transportes de terceiros vinculados à compra ou venda de mercadorias por qualquer estabelecimento de contribuinte de ICMS sob o regime normal de tributação, entende-se que tal direito se deve ao fato de que o frete contratado e pago pelo adquirente do serviço integra o custo da mercadoria transportada.

Já para empresas transportadoras, regra geral, é passível a apropriação de crédito do ICMS dos combustíveis utilizados para a prestação dos serviços, entendendo-se, com isso, que o combustível não é um bem de uso e consumo, mas sim um insumo essencial para a prestação do serviço de transporte e que integra o custo do frete.

A partir disso, apesar de não ser uma interpretação aviltante o impedimento do creditamento do ICMS vinculado aos combustíveis utilizados em veículos de transporte de estabelecimentos comerciais atacadistas por inexistir a prestação de serviço, há que se relevar que, ao adquirir combustível para o transporte próprio de mercadorias, sendo este um componente do custo das mercadorias comercializadas, tem-se como perfeitamente cabível o aproveitamento do imposto desse combustível. Afinal, não parece haver sentido em se aceitar o crédito do ICMS do combustível em veículo transportador que presta serviço a terceiros (afinal o combustível é um dos principais componentes de custos do frete), mas não se aceitar como lícito o crédito do ICMS de combustíveis utilizados em um mesmo transporte, com o único diferencial de ter sido feito em veículo próprio. Ambas as circunstâncias integram, com nível de impacto distinto, o custo das mercadorias transportadas, não parecendo ser justo, então, que se imponha a vedação do direito ao crédito do combustível utilizado em veículo próprio de um estabelecimento comercial com atividade secundária de transporte.

Portanto, sendo o combustível utilizado em uma atividade intimamente ligada com a atividade fim do sujeito passivo (compra e venda de mercadorias), entendo que a melhor interpretação acerca do tema seja a de se permitir a apropriação do crédito decorrente do ICMS vinculado às aquisições do combustível utilizado em veículo próprio para tais finalidades.

Outrossim, conforme leitura das tabelas que discriminaram os CTe's emitidos pelo contribuinte, constata-se que somente a partir do mês 07 de 2021 começaram a ser emitidos os referidos conhecimentos de transportes, circunstância desvinculada do que se analisou até aqui neste julgado.

A querer-se fazer uma análise aprofundada do direito do crédito no caso concreto (vinculado o procedimento exclusivamente aos CTe's emitidos, tal como focado pela ação fiscal), necessário seria que se verificassem as ocorrências de prestações de transportes iniciadas em outras UF's - sem débito do imposto - e sobre tais se excluíssem os créditos por ventura apropriados pelo contribuinte em tais prestações, daí sim, em conformidade com o regramento legislativo. Entendo que somente sobre esta circunstância é que seria cabível a vedação de

aproveitamento do crédito. Porém, pelo que consta no processo (e não foi esse o caminho da ação fiscal), sequer há como se verificar a licitude dos procedimentos do sujeito passivo em relação aos fatos nesta análise de julgamento.

Enfim, ao tempo que se afasta, por nulidade material, o crédito tributário lançado pelo auto de infração, dado que o dispositivo legal de sustentação da tese da acusação fiscal (RC 01/2020 – artigo 1ª, item VI) não se aplica ao sujeito passivo, por não ter ele o transporte como atividade principal, não é possível determinar como corretas todas as apropriações de crédito de ICMS sobre aquisições de combustíveis feitas pelo sujeito passivo, especificamente a partir do mês 07 de 2021, quando formalmente foram iniciadas as emissões do CTe's, razão pela qual mantenho a decisão de nulidade em detrimento da improcedência

4 – CONCLUSÃO

Nos termos do disposto no inciso IV do artigo 131 da Lei 688/1996, julgo **NULO (nulidade material)** o auto de infração e **INDEVIDO** o crédito tributário no valor originalmente constituído de R\$ 2.124.966,97.

5 – ORDEM DE INTIMAÇÃO

Notifique-se o contribuinte, na pessoa de seu advogado, com endereço especificado no cabeçalho, da decisão de Primeira Instância.

Por ter sido excluído do crédito tributário do auto de infração valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Intime-se o autor do feito para eventual manifestação fiscal (RICMS – Anexo XII, artigo 58, § 1º).

Porto Velho, 30 de agosto de 2023.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO



Documento assinado eletronicamente por:

RENATO FURLAN, Julgador de 1ª Instância - TAT,

, Data: **31/08/2023**, às **8:53**.

Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.