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

PROCESSO	**: 20232700300018 – BPM 30.351**
RECURSO	**: DE OFÍCIO Nº 025/2024**
RECORRENTE	**: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.**
RECORRIDA	**: 2ª INSTÂNCIA/TATE/SEFIN.**
INTERESSADA	**: FRIRON - COM. DISTRIV E REPRES DE FRIOS RONDÔNIA.**
RELATOR	**: JULGADOR - ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO**
RELATÓRIO	**: Nº 063/24/2ªCÂMARA/TATE/SEFIN**

02 – VOTO DO RELATOR

A autuação ocorreu em razão de o sujeito passivo deixar de estornar valor de R$ 1.095.282,83 em relação ao crédito indevido de ajustes a crédito relativos aos ajustes RO020037 e RO020032 no período auditado, conforme relatório em anexo. Foi indicado para a infringência o artigo 77, inciso V, alínea "a", item 1 da Lei 688/96 e para a penalidade o artigo 77, inciso V, alínea "a", item 1 da Lei 688/96.

O sujeito passivo foi cientificado via eletrônica por meio do Domicílio Eletrônico Tributário em 01/06/2023 conforme fls. 16-17. Foi apresentada Defesa Tempestiva em 28/06/2023, fls. 18-54. Posteriormente a lide foi julgada nula em 1ª Instância, conforme decisão às fls. 59-72 dos autos. Foi cientificado via eletrônica por meio do Domicílio Eletrônico Tributário em 18/09/2023 conforme fls. 82-83.

O Recurso de Ofício versa que 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. O autuante foi cientificado, fls. 73-74. Deu ciência e trouxe sua manifestação pela procedência da autuação, fls. 75-80.

É o breve relatório.

02.1 – DA ANÁLISE DOS AUTOS E FUNDAMENTOS DO VOTO

A exigência fiscal ocorre em razão de o sujeito passivo lançar crédito indevido via ajuste de crédito nos campos RO020037 e RO020032. O sujeito passivo foi cientificado da decisão de nulidade da instância singular via DET em 18/09/2023.

O Recurso de Ofício versa que seria necessário 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.

O autuante trouxe em sua Manifestação Fiscal. O autuado informou a seu favor uma consulta tributária de outros estados, e o julgador apresentou que, apesar de haver consulta que favoreça o contribuinte, também há outros entendimentos em consultas de outras empresas.

Cita o art. 69 da Lei 688/96 sobre a Consulta tributária e que não há Súmula do TATE-RO sobre o tema conforme art. 144-D da Lei 688/96.

Sobre a apropriação de crédito pelo contribuinte, eis o que dispõe a legislação juntada pelo julgador apresentado pelo julgador, RC 01/2020 –artigo 1ª, item VI, dispõe que: 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.

Há que se realizar a diferenciação entre o que é atividade fim e atividade meio. O fato de o contribuinte em tela realizar fretes para entrega e transportes de mercadoria, por si, não dão a ele a característica de transportadora, e, portanto, não daria permissão para a escrituração do crédito.

Fica evidenciado que o julgador utilizou como base para definir a nulidade do auto de infração o fato de o combustível ser componente do custo. Ao extrapolar este raciocínio para demais casos, teríamos que considerar, então, que todos os custos que componham o custo da mercadoria sejam objeto de crédito de ICMS, uma vez que os preços das mercadorias são sempre compostos de pelo menos: o preço de aquisição + custos + lucro.

E é por este motivo que há na lei Kandir (lei complementar nº 87/96) a previsão de: 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 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019) 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.

Sendo assim, o legislador contemplou a possibilidade de o contribuinte apropriar-se de crédito referentes ao custo dos materiais utilizados para uso

e consumo da empresa, já considerando que são partes componentes de preço e que, portanto, devem ser utilizadas para equalizar o princípio da não cumulatividade.

Apesar de haver previsão legal, este texto ainda não está em vigor, uma vez que o prazo estipulado na Lei Kandir foi alterado para efeitos a partir de janeiro de 2033.

A PGE apresentou o Parecer 16/2024/PGE- PF da lavra do Dr. Eder Luiz Guarnieri na qual pede que a decisão seja alterada de nula para procedente. Trouxe da síntese, do crédito tributário, da análise da ação fiscal e da conclusão.

Se extrai do julgamento de 1ª Instância, entendeu o julgador, por afastar a 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 aplicaria ao sujeito passivo, por não ter ele o transporte como atividade principal, não sendo possível determinar como corretas todas as apropriações de crédito de ICMS sobre aquisições de combustíveis, especificamente a partir do mês de julho de 2021, quando formalmente foram iniciadas as emissões do CTe's.

Desta forma, o crédito tributário foi afastado ao entendimento de nulidade material, sendo que o dispositivo legal de sustentação da tese da acusação fiscal (RC 01/2020 – artigo 1ª, item VI) não se aplicaria ao sujeito passivo, uma vez que o transporte não seria sua atividade principal e, assim sendo, não seria possível determinar como corretas todas as apropriações de crédito de ICMS sobre aquisições de combustíveis feitas, mantendo-se a decisão de nulidade em detrimento da improcedência

Em análise, embora coerente o entendimento do julgador, não há nos autos elementos para a sustentabilidade do posicionamento do julgador.

O cálculo constante dos documentos apresentados pelo auditor fiscal por ocasião da autuação foi explanado de forma detalhada e fundamentada.

O julgador de 1ª Instância entende em seu julgamento que o sujeito passivo não possui a atividade de transporte como principal.

Porém, exatamente em sentido contrário a defesa apresentada pelo sujeito passivo, afirmando também ter o transporte em suas atividades. Vejamos a afirmativa: "A atividade da recorrente é comércio, distribuição e representação e o serviço de transporte, conforme Cláusula Terceira do Contrato Social é inerente à atividade do contribuinte, nesse caso, a legislação tributária lhe dá direito a creditar-se de ICMS oriundos de aquisição de combustíveis aplicados diretamente no transporte de suas mercadorias."

Portanto, a própria defesa do sujeito passivo reconhece a autuação e a sua aplicação dos dispositivos envolvidos. O direcionamento da defesa é outro, porém as alegações estão em consonância com o Auto de Infração e, o entendimento para a nulidade material não se pode aplicar pelo fundamento que se fez.

Foi juntado ao PAT: Planilha de Cálculo do Crédito Tributário, fl. 03, DFE 20232500300003, fl. 04, Termo de Intimação, fls. 05-07, Relatório de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 08-12, Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fl. 13, Consulta REDESIM, fls. 14-15 e Notificação de Encerramento de Ação Fiscal, fls. 16-17.

A Defesa apresentou: das alegações da SEFIN-RO, da realidade dos fatos, Resposta à Consulta Nº 25863 DE 15/07/2022, do relatório, da incompetência e dos pedidos e requerimentos.

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).

A Decisão Singular trouxe que que 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 traz no art. 1, VI 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 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: 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.

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: 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.

A Representação Fiscal trouxe o Parecer 354/2024 que a tese se encontra insubsistente e de difícil comprovação do valor que teria direito o sujeito passivo.

O Sujeito Passivo não foi capaz de demonstrar como apurou cada valor lançado a título de crédito nos códigos de ajustes RO020037 e RO020032.

Conclui que o Fisco adotou uma postura mais benéfica ao contribuinte, ao deduzir do valor a exigir o montante de R$ 210.688,37, não há subsídios para se asseverar a licitude dos créditos lançados, mas tão somente do limite dos débitos gerados pelos serviços de transportes prestados a terceiros.

Na dúvida, o levantamento fiscal assumiu esse montante como de possível direito, já deduziu do tributo a exigir e lançou na peça básica apenas a diferença do crédito apropriado indevidamente, bem como a multa e os juros a contar do último dia do período auditado.

Com base no posicionamento firmado nos tribunais superiores e pela GETRI/CRE/SEFIN-RO quanto à impossibilidade de aproveitamento de crédito relativo à aquisição de combustíveis utilizados no transporte próprio de mercadorias de estabelecimentos atacadistas, o sujeito passivo não trouxe provas ou argumentos capazes de ilidir a ação fiscal.

Razões da decisão.

Se observa no caso concreto que o sujeito passivo se apropriou de crédito via conta de ajuste a saber: RO 020037 e RO 020032. Estas contas representam autorizações específicas que a SEFIN-RO acompanha pois trate-se crédito de combustível para empresa prestadora de serviço de transportes que não optaram por crédito presumido.

Este sistema existe pois o transporte intermunicipal é isento no Estado de Rondônia e, pelo princípio da não cumulatividade, não pode usar o crédito dessas operações.

É lícito, somente, o uso do crédito do combustível para operações interestaduais e limitado ao débito do tributo do período, para inibir a empresa se apropriar de crédito para utilizar em operações de transportes em outros Estados.

Cabe assinalar que a empresa, tem como atividade principal de comércio atacadista de produtos e que o combustível utilizado é atividade meio de sua operação de distribuição de mercadorias consumida durante a sua atividade principal.

Além disso, tem-se que a empresa possui mais de 30 atividades secundárias que inclui o transporte rodoviário de cargas. Essa quantidade de operações, antigamente, não era permitida, pela dificuldade de segregação/controle das atividades econômicas.

Hoje, houve essa liberalização de atividades e que a SEFIN-RO deve segregar os créditos e fazer um efetivo controle desses valores para que não haja uma mistura de créditos não permitida.

O primeiro ponto, que deve ser comentado que a empresa só faria jus a créditos previamente homologado, fato que a empresa não cumpriu por isso o Fiscal poderia de glosado o crédito dos débitos do ICMS do CTe's, no valor de R$ 210.688,37.

Além disso, não levou esse aproveitamento deveria ser restringir as operações do mês e não em conjunto como feito nesta autuação.

Foram duas benesses dada ao sujeito passivo que ele não teria direito e, que se o Fiscal tivesse apurado com mais acurácia poderia trazer um valor maior a esta autuação.

O sujeito passivo traz Acórdão que argumenta ser favorável as suas pretensões

PROCESSO: 20143006300072 EM ADITAMENTO AO AI 20122700300008
RECURSO: VOLUNTÁRIO Nº 163/15
RECORRENTE: FRIRON COM. DIST. E REPRES. DE FRIOS RONDÔNIA LTDA.
RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RELATOR: NIVALDO JOÃO FURINI
RELATÓRIO : Nº. 373/15/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN.
ACÓRDÃO Nº. 019/16/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN.
EMENTA: ICMS - DEIXAR DE ESTORNAR CRÉDITO DE ICMS - AQUISIÇÃO DE COMBUSTIVEIS – AUTO DE INFRAÇÃO - NÃO OCORRÊNCIA – Deve ser revisionada a decisão monocrática de procedente para improcedente a ação fiscal baseada no pressuposto de que o sujeito passivo se apropriou indevidamente de crédito fiscal proveniente de aquisição de combustíveis quanto às operações de serviço de transportes iniciadas em outra unidade da federação. A aquisição de combustíveis no Estado caracteriza insumos aplicados na atividade da empresa. Incabível a aplicação do art. 43-III do RICMS/RO. Os serviços de transportes iniciados em outro Estado não motivam estornos de créditos de ICMS dos insumos adquiridos no Estado. *Reforma da decisão "a quo" que julgou procedente para declarar a improcedência da ação fiscal. Recurso Voluntário Provido. Decisão Unânime.*
Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do EGRÉGIO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE, à unanimidade em conhecer do recurso voluntário interposto para no final dar-lhe provimento, reformando a decisão de Primeira Instância que julgou procedente para improcedente, conforme Voto do Julgador Relator, constantes dos autos, que fazem parte integrante da presente decisão. Participaram do julgamento os Julgadores: Edimilson Aragão de Oliveira, Nivaldo João Furini, Leonardo Martins Gorayeb e Carlos Napoleão. Representante Fiscal Sr.ª. Cléa Siqueira da Silva.
TATE, Sala de Sessões, 10 de março de 2016.
Maria do Socorro Barbosa Pereira — Presidente
Nivaldo João Furini — Julgador/Relator

Cléa Siqueira da Silva
Representação Fiscal

Observa que foi trazido o art. 43, III do antigo RICMS/RO, *in verbis*:

> ***Art. 43.*** *É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos (Lei 688/96, art. 31, §§ 1º, 2º e 3º):*
> *(...)*
> *III – para comercialização ou para atividade de prestação de serviços, quando a saída ou a prestação subseqüente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior;*

No caso, deve separar três situações:

1 - O combustível gasto no transporte de mercadorias interestadual, fato este que o Sujeito passivo tem direito e ele, porém limitado pelo valor pago.

2 – O combustível que o sujeito passivo utiliza no serviço de transporte de terceiros dentro do Estado de Rondônia. Este transporte não dá direito ao crédito fiscal pela vedação dada pela isenção do serviço de transporte interno/intermunicipal, e, portanto, não pode ser apropriado.

3 – Operações de transporte de mercadoria própria dentro e fora do Estado de Rondônia.

Este é o caso que o sujeito traz no Acórdão acima. Ocorre que o sujeito passivo não homologou o crédito lançado e não trouxe Legislação Estadual que abarca suas pretensões.

Para as empresas atacadistas que entregam mercadorias, o combustível utilizado nos veículos de entrega pode ser considerado um insumo na operação. Entretanto, a caracterização do combustível como insumo para efeitos de crédito de ICMS depende de uma série de fatores e da legislação estadual específica.

O combustível pode ser considerado um insumo na medida em que é necessário para a operação logística da empresa atacadista, que inclui a entrega de mercadorias aos clientes.

O combustível é essencial para a logística de distribuição, que faz parte do processo de comercialização dos produtos. Portanto, pode ser entendido como integrando a atividade fim da empresa, que é a venda e distribuição dos produtos.

A legislação do ICMS varia de Estado para estado no Brasil. Em muitos Estados, há restrições quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS sobre combustíveis.

No entanto, em alguns casos específicos e dependendo do enquadramento da atividade principal da empresa e das regras estaduais, pode ser possível a apropriação de crédito de ICMS sobre o combustível.

O Estado de Rondônia, por ter competência própria sobre o seu tributo não aplica Consulta de outro Estado como quer o Sujeito passivo. Portanto, não altera o entendimento desse Tribunal o â Resposta à Consulta Nº 25863 DE 15/07/2022 do Estado de São Paulo entende que no caso sob análise o contribuinte tem direito ao crédito sobre aquisições de combustíveis.

Além disso, o Estado de Rondônia tem posicionamento próprio sobre o tema e que vincula este Tribunal. A Representação Fiscal trouxe o Parecer 52/2018/GETRI/SEFIN e o Parecer 333/2017/GETRI/SEFIN que:

> ***Ainda, o combustível utilizado no abastecimento do veículo é considerado material de uso e consumo, posto que o adquirente é destinatário final e último integrante na cadeira econômica do produto. Tal aquisição não constitui matéria prima/insumo destinado a ser consumido ou integrado, seja parcialmente ou integralmente, em um processo de industrialização. a legislação tributária rondoniense exige que o seja efetivamente utilizado pela empresa para suas finalidades, e não simplesmente adquirido ou consumido em suas operações.***

Combustível para empresas atacadistas são bens de uso e consumo e não insumo utilizado na produção ou utilizado nas finalidades / objeto social da empresa.

Nesse caso, tem que entender que existe uma confusão muito grande nos termos: matéria prima, insumo, uso e consumo e permanente. E o conflito que existem nestes termos em relação ao ICMS, IPI e PIS/COFINS.

A contabilidade pública traz uma sistemática: material de consumo: aquele que, em razão de seu uso corrente e da definição da Lei nº 4.320/1964, perde normalmente sua identidade física e/ou tem sua utilização limitada a dois anos e material permanente: aquele que, em razão de seu uso corrente, não perde a sua identidade física e/ou tem uma durabilidade superior a dois anos.

Assim, um material é considerado de consumo caso atenda um, e pelo menos um, dos critérios a seguir: Critério da Durabilidade: se em uso normal perde ou tem reduzidas as suas condições de funcionamento, no prazo máximo de dois anos, Critério da Fragilidade: se sua estrutura for quebradiça, deformável ou danificável, caracterizando sua irrecuperabilidade e perda de sua identidade ou funcionalidade; Critério da Perecibilidade: se está sujeito a modificações (químicas ou físicas) ou se deteriora ou perde sua característica pelo uso normal; Critério da Incorporabilidade: se está destinado à incorporação a outro bem, e não pode ser retirado sem prejuízo das características físicas e funcionais do principal. Pode ser utilizado para a constituição de novos bens, melhoria ou adições complementares de bens em utilização, ou para a reposição de peças para manutenção do seu uso normal que contenham a mesma configuração e Critério da Transformabilidade: se foi adquirido para fim de transformação. (art. 14, §2 da Lei 4320/64).

A mercadoria para insumo é aquela adquirida para produção ou fabricação de um produto, ou para prestação de um serviço. Trigo para uma panificadora ou plástico para uma empresa produtora de computador.

Já a mercadoria para uso e consumo é aquela, como o próprio nome já diz, adquirida para usar e consumir na sua operação sem conservar relação

com a atividade principal da empresa. Como exemplo material de limpeza para um mercado, caneta e papel para uma indústria de calçado.

No tocante ao ICMS, de acordo com os artigos 32, inciso II e artigo 33, inciso I, ambos da Lei Kandir (LC 87/96), as mercadorias adquiridas para insumo geram crédito.

Já as mercadorias de uso e consumo, por força da LC 171/2019, por mais uma vez fora adiada a possibilidade de creditamento, passando desta vez para as aquisições feitas a partir de 01 janeiro de 2033.

> *Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:*
> *II – darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semielaboradas, destinadas ao exterior;*
> *(...)*
> ***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 2033."***

Quanto ao PIS/COFINS, a redação do Art. 3o, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, deixa claro que somente as aquisições mercadorias para insumo irão gerar crédito de PIS/COFINS, não sendo possível pois o creditamento decorrente das aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo.

> *Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
> *II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;*

O conceito de Matéria Prima é definido no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI – Dec. 7212/10. A matéria-prima é

o produto que, diretamente, for empregado na fabricação de outro e cujo emprego importe na obtenção de um novo produto; produto intermediário é o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido no processo de industrialização e - material de embalagem é o destinado a envolver, acondicionar, proteger ou conservar outros produtos.

Estes conceitos estão nos artigos abaixo:

Art. 3 ***Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária*** *(Lei n o 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º)*

Art. 4 ***Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :***

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Art. 5 Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-Lei n o 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5 o , § 2 o);

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7 o ;
IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;
V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;
VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficinais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III , e Decreto-Lei n o 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5 o , alteração 2 a);
VII - a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória (Decreto-Lei n o 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 8 o);
VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:
a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);
b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou
c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;
IX - a montagem de óculos, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III , e Decreto-Lei nº 1.199, de 1971, art. 5º, alteração 2 a);
X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 9º);
XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);
XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);
XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;
XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV , e Lei n o 9.493, de 10 de setembro de 1997, art. 18); e

> *XV - a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI , quando exercida por produtor rural pessoa física (Lei n o 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 12 , e Lei n o 11.452, de 27 de fevereiro de 2007, art. 10).*
> *Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.*

Portanto, é necessário avaliar a legislação tributária do estado onde a empresa está localizada e considerar a natureza específica das operações da empresa para determinar se o combustível utilizado pode gerar crédito de ICMS.

A Representação Fiscal demonstrou cabalmente que o Acórdão trazido pelo Sujeito Passivo é de 10 de março de 2016 e já foi modificado pelos Pareceres 377/2017/GETRI/CRE/SEFIN de 15/09/2017 e 052/2018/GETRI/CRE/SEFIN de 02/03/2018 ambos de empresa atacadista de mercadorias que informou que combustível é bem de uso e consumo e não insumo.

Além disso, foi utilizado campo inadequado, e que obriga que os créditos fossem homologados antes de ser lançado, este fato por si só não permite sua utilização e com a explicação acima, demonstra cabalmente que se tivesse pedido ele seria negado.

A acusação fiscal foi confirmada conforme farta jurisprudência desta Secretária de Finanças que este Tribunal está vinculado.

As provas trazidas pelo autuante trazem certeza e liquidez ao título executivo. Restou provado que há necessidade de recolher o tributo glosado com a respectiva multa.

E que o sujeito passivo saiba que não pode se utilizar do crédito de combustível nas operações de entrega de mercadorias por ser bem de uso e consumo que nas operações de transporte de carga terceirizada deve respeitar a sistemática desse tipo de lançamento, observando a obrigatoriedade da homologação na respectiva Agência de Rendas antes da efetiva apropriação na EFD.

Em face de todo o exposto, respeitando os entendimentos em contrário, conheço do Recurso de Ofício interposto para dar-lhe o provimento. Reforma a Decisão proferida em Primeira Instância que julgou nulo para procedente a autuação fiscal.

É como voto.

Porto Velho-RO, 12 de Fevereiro de 2024.

Roberto V. A. de Carvalho

RELATOR/JULGADOR

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

ACÓRDÃO

PROCESSO : **20232700300018 - E-PAT: 030.351**
RECURSO : **DE OFÍCIO N° 109/2023**
RECORRENTE : **FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL**
RECORRIDA : **FRIRON – COM. DISTR. E REPR. DE FRIOS ROND. LTDA**
RELATOR : **ROBERTO VALLADÃO ALMEIDA DE CARVALHO**
REP. FISCAL : **LUISA ROCHA CARVALHO BENTES**
PGE : **EDER LUIS GUARNIERI**

RELATÓRIO : **Nº 063/2024/2.ª CÂMARA/TATE/SEFIN**

ACÓRDÃO Nº 0114/2024/2ª CÂMARA/TATE/SEFIN

EMENTA : **ICMS/MULTA – CRÉDITO INDEVIDO –EMPRESA ATACADISTA – ATIVIDADE SECUNDÁRIA DE TRANSPORTADORA - AQUISIÇÃO DE COMBUSTIVEIS –OCORRÊNCIA –** Restou provado que a empresa se utilizou dos códigos de ajuste RO020037 e RO020032 para lançar crédito indevido em sua escrita fiscal. Estes ajustes somente servem para empresas transportadores de cargas que se utilizam de crédito de combustível quando não utilizam de benefício fiscal de crédito presumido. Este crédito, obrigatoriamente, segue rito especial de controle que não foi cumprido pela empresa e fica limitado às prestações de serviço efetuadas com débitos. Empresas atacadistas não podem se apropriar do crédito do combustível, pois ele é bem de uso e consumo e sua apropriação só poderá ser efetuada em primeiro de janeiro de 2033, conforme o art. 33 da LC 87/96. Reforma da decisão "a quo" que julgou nulo para declarar a procedência do auto de infração. Recurso de Ofício Provido. Decisão Unânime.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os membros do **EGRÉGIO**

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 5247-502a-416b-d39c

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS - TATE, à unanimidade em conhecer do recurso interposto para dar-lhe provimento, reformando a decisão de Primeira Instância que julgou nulo para **PROCEDENTE** o auto de infração, conforme Voto do Julgador Relator Roberto Valladão Almeida de Carvalho, acompanhado pelos julgadores Armando Mário da Silva Filho, Juarez Barreto Macedo Junior e Leonardo Martins Gorayeb.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO ORIGINAL

FATO GERADOR EM 31/05/2023: R$ 2.124.966,97

***CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE DEVE SER ATUALIZADO NA DATA DO SEU EFETIVO PAGAMENTO.**

TATE, Sala de Sessões, 16 de julho de 2024.

Anderson Aparecido Arnaut
Presidente

Roberto Valladão Almeida de Carvalho
Julgador/Relator

Documento assinado eletronicamente por:
ANDERSON APARECIDO ARNAUT, **Presidente do TATE** Data: **21/03/2025**, às **10:42**.
Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 5247-502a-416b-d39c

GOVERNO DO ESTADO DE RONDÔNIA
SECRETARIA DE ESTADO DE FINANÇAS
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE TRIBUTOS ESTADUAIS

TERMO DE ASSINATURA DO ACÓRDÃO

Neste ato, confirmo e valido as informações do ACÓRDÃO *213/2025* , relativa a sessão realizada no dia *20/03/2025* , que julgou o Auto de Infração como *Procedente* da qual participei e por isso a assino por meio deste Termo de Assinatura.

Porto Velho, *20/03/2025* .

Documento assinado eletronicamente por:
ROBERTO VALLADAO A DE CARVALHO, **Auditor Fiscal** Data: **21/03/2025**, às **10:43**.
Conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015.

Este documento foi assinado digitalmente. As informações sobre a(s) assinatura(s) estão na última página deste documento.
A autenticidade pode ser conferida no site https://processos.sefin.ro.gov.br/bpm/app/public/consultaDocumentos, informando o código: 12e9-160a-d69b-9b17