



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 1

PROCESSO Nº 0285962021-4 - e-processo nº 2021.000018622-8

ACÓRDÃO Nº 0472/2022

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TRANSLOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: LÍVIA DA SILVA BARBOSA

Relator: CONS.º JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

CRÉDITO INEXISTENTE - AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS - DENÚNCIA COMPROVADA - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*A legislação tributária paraibana não permite a equiparação da atividade econômica de prestação de serviços de transporte à atividade industrial, bem como a equiparação de combustível utilizado no serviço de transporte como insumo, configurando a materialidade da infração consubstanciada na apropriação de crédito inexistente.*

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo a decisão singular que julgou *procedente* o Auto de Infração nº 93300008.09.00000287/2021-48, lavrado em 24.02.2021, contra a empresa TRANLOS LTDA., inscrição estadual nº 16.082.691-8., declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 1.359.051,74 (hum milhão, trezentos e cinquenta e nove mil e cinquenta e um reais e setenta e quatro centavos), sendo R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 72 e 73 c/c os artigos 77 e 391, §6º, todos do RICMS/PB, e R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) a título de multa por infração, com espeque no artigo 82, V, “h”, da Lei n. 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.



**Estado da Paraíba**  
**Secretaria de Estado da Fazenda**  
**Conselho de Recursos Fiscais**

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 2

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em  
13 de setembro de 2022.

**JOSÉ VALDEMIR DA SILVA**  
Conselheiro Relator

**LEONILSON LINS DE LUCENA**  
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno,  
LEONARDO DO EGITO PESSOA (Suplente), PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO  
CHACON, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA,  
EDUARDO SILVEIRA FRADE, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E MAÍRA  
CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

**SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA**  
Assessor



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 3

PROCESSO Nº 0285962021-4  
e-processo nº 2021.000018622-8  
TRIBUNAL PLENO

Recorrente: TRANSLOS LTDA.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuante: LÍVIA DA SILVA BARBOSA

Relator: CONS.º JOSÉ VALDEMIR DA SILVA.

CRÉDITO INEXISTENTE - AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS - DENÚNCIA COMPROVADA - AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE - MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA - RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

*A legislação tributária paraibana não permite a equiparação da atividade econômica de prestação de serviços de transporte à atividade industrial, bem como a equiparação de combustível utilizado no serviço de transporte como insumo, configurando a materialidade da infração consubstanciada na apropriação de crédito inexistente.*

## RELATÓRIO

Em análise, neste egrégio Conselho de Recursos Fiscais, o recurso voluntário interposto contra a decisão monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00000287/2021-48, lavrado em 24.02.2021, contra a empresa TRANLOS LTDA., inscrição estadual nº 16.082.691-8.

Na referida peça acusatória, consta a seguinte denúncia, *ipsis litteris*:

0064 – CRÉDITO INEXISTENTE >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte utilizou crédito(s) de ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual.

Nota Explicativa: O CONTRIBUINTE SE APROPRIOU DE CRÉDITO INEXISTENTE, REFERENTE A NOTAS FISCAIS DE ENTRADA QUE ACOBERTARAM OPERAÇÕES DE MERCADORIAS SUJEITAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, COM ICMS RETIDO EM OPERAÇÃO ANTERIOR. DESTA FORMA, CONTRARIOU OS DISPOSITIVOS LEGAIS ART 391 §6 C/C ART. 72 DO RICMS/PB.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 4

Como consequência destes fatos, a Representante Fazendária lançou, de ofício, crédito tributário no valor total de R\$ 1.359.051,74 (hum milhão, trezentos e cinquenta e nove mil e cinquenta e um reais e setenta e quatro centavos), sendo R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 72 e 73 c/c os artigos 77 e 391, §6º, todos do RICMS/PB, e R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) a título de multa por infração, com espeque no artigo 82, V, “h”, da Lei n. 6.379/96.

Provas documentais instruem o Auto de Infração às fls. 9/111.

Ciente da presente Ação Fiscal, por meio do DT-e, no dia 24/02/2021 (conforme fl.112), a autuada apresentou impugnação tempestiva às fls. 113/130, protocolada em 23/03/2021, e acompanhada de documentos (fl.131/666). Em sua defesa, argumentou, em síntese, o seguinte:

- que o combustível e seus derivados devem ser considerados insumo da prestação de serviço de transportes (atividade-fim da autuada), situação jurídica que autorizaria a utilização de crédito fiscal;
- que, em razão do princípio da não-cumulatividade, as aquisições de insumos, nomeadamente do óleo diesel, são passíveis de aproveitamento de crédito fiscal, a fim de compensar o débito devido na operação de prestação de serviço
- que o RICMS-PB não veda o direito ao crédito decorrente da aquisição de combustíveis, uma vez que ao conceder o direito de não optar pelo aproveitamento de crédito presumido, previsto no art. 35, do mesmo diploma legal, estar-se-ia concedendo o direito à apropriação de créditos, decorrente da aquisição de insumos, como os combustíveis e seus derivados adquiridos;
- que a atividade-meio, embora seja necessária, é aquela que não é inerente ao objetivo principal da empresa;
- que, com base nas premissas apresentadas e ratificadas pela doutrina e jurisprudência, não há como considerar o combustível adquirido como CONSUMO, mas sim como INSUMO;
- que as administrações tributárias de diversos Estados já consideram, de forma explícita, a apropriação de créditos fiscais por empresas de transporte, em decorrência de aquisição de combustível;

Com base em tais argumentos, suscitou a autuada a improcedência do Auto de Infração.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 5

Após conclusos, os autos foram remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, oportunidade na qual foram distribuídos ao julgador fiscal Tarciso Magalhaes Monteiro de Almeida, que decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa:

*“CRÉDITO INEXISTENTE. ICMS. ACUSAÇÃO CONFIGURADA.*

*- O crédito fiscal, apropriado pelo contribuinte, deve apoiar-se em documentos fiscais com o devido destaque do imposto a ser creditado. In casu, a autoridade fazendária identificou, através de reconstituição da conta corrente do ICMS, créditos inexistentes em suas operações, revelando diferença de imposto a recolher.*

*- Argumentos de defesa não procedem, posto que a empresa autuada, que possui como atividade principal o Transporte Rodoviário de Cargas (CNAE 4930-2/02, utilizou-se indevidamente de créditos inexistentes de ICMS referente a aquisições de combustíveis, mercadorias sujeitas à sistemática de recolhimento por substituição tributária, em etapa anterior.*

*- Salvo disposições legais em sentido contrário, a aquisição de mercadoria sujeita à substituição tributária não gera direito a crédito tributário para o contribuinte do ICMS, nos termos do § 6º do artigo 391 do RICMS/PB.*

**AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE”**

Ciente da decisão de primeira instância, através do DT-e, em 20/12/2021 (f. 682), a autuada apresentou Recurso Voluntário, em 23/12/2021 (f. 683/699), no qual repete as teses expostas na Impugnação, embora com mais ênfase.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo os critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o relatório.

**VOTO**

Trata-se de Auto de Infração que visa a exigir, da empresa TRANSLOS LTDA., crédito tributário decorrente de falta de recolhimento do ICMS em virtude de aproveitamento créditos fiscais inexistentes (sem amparo documental), exigindo-se o crédito tributário em razão das infrações apuradas durante os períodos de janeiro 2019 a julho de 2020.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 6

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido protocolado dentro do prazo prevista na Lei n. 10.094/2013.

A saber, o direito de utilização de créditos fiscais para compensação de débitos do ICMS decorre da sistemática estabelecida em nossa legislação tributária, com previsão legal prevista nos artigos 72 e 73 do RICMS/PB, e está condicionada a comprovação documental de sua existência, consoante se extrai do artigo 77 do RICMS/PB.

Senão vejamos:

*Art. 77. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos neste Regulamento. (g.n.)*

Como forma de garantir efetividade ao comando insculpido no dispositivo anteriormente reproduzido, a Lei nº 6.379/96, em seu artigo 82, V, “h”, estabeleceu a penalidade aplicável àqueles que violarem as disposições neles contidas. Senão vejamos:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

h) aos que utilizarem crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto, sem prejuízo do estorno do crédito;

Nesse sentido, se ao constituir um crédito fiscal, nos moldes dos arts. 72, 73 e 77 do RICMS/PB, este vier a ser utilizado em desarmonia com os demais dispositivos dessa legislação, fica caracterizada a hipótese de utilização de crédito fiscal inexistente.

Para o correto deslinde da questão que ora se apresenta, faz-se necessário prestarmos alguns esclarecimentos no tocante à tributação dos combustíveis, em especial do óleo diesel.

A tributação do ICMS nas operações com combustíveis ocorre com observância à sistemática da substituição tributária, ou seja, o contribuinte substituto, na qualidade de responsável pelo pagamento do imposto devido, ao efetuar a venda deste produto, calcula (e recolhe) o valor do tributo alcançando até a operação com o consumidor final.

Com relação ao crédito fiscal, vejamos o que dispõe o artigo 72 do RICMS/PB:

Art. 72. Para fins de compensação do imposto devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:



**Estado da Paraíba**  
**Secretaria de Estado da Fazenda**  
**Conselho de Recursos Fiscais**

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 7

I - à entrada de mercadorias, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo fixo, ou ao recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observado o disposto no § 1º deste artigo e § 4º do art. 85;

II - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária de operações anteriores e ao correspondente às entradas de mercadorias cujo imposto tenha sido retido pelo remetente, sempre que:

a) o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sofrido cobrança antecipada do imposto;

b) não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

III - à repetição de indébito, quando autorizado por decisão final de autoridade competente;

IV - às mercadorias recebidas para emprego na prestação de serviços, na hipótese dos incisos IV e V do art. 2º;

V - ao ICMS destacado e ao retido, quando o estabelecimento industrial receber mercadoria sujeita a substituição tributária para utilização em processo industrial de produto cuja saída seja tributada;

VI - às mercadorias recebidas com substituição tributária, por estabelecimento industrial, na forma do art. 76;

VII - ao efetivamente recolhido a título de substituição tributária nas operações interestaduais com açúcar (Protocolos ICMS 33/91 e 41/91);

1º Na utilização dos créditos de que trata esta Seção, observar-se-á o seguinte (Lei nº 7.334/03):

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

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

b) quando consumida no processo de industrialização;

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

d) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;

III – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir de 16 de setembro de 1996;

IV – somente dará direito a crédito o recebimento de serviços de comunicação



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 8

utilizados pelo estabelecimento:

- a) ao qual tenham sido prestados na execução de serviços da mesma natureza;
- b) quando sua utilização resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais; e
- c) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses. (grifos nossos)

Da leitura do dispositivo acima transcrito, é possível identificar claramente as situações para as quais o RICMS/PB autoriza a apropriação de créditos fiscais<sup>1</sup>.

O caso concreto nos mostra que, na qualidade de substituída tributária, a recorrente adquiriu combustível de outro substituído tributário (postos revendedores e/ou distribuidoras de combustíveis), portanto, sem destaque do ICMS.

Dentre os incisos que autorizam o creditamento do ICMS, grifamos aqueles que são afetos à substituição tributária.

Ao final, restará demonstrado que, em nenhum dos casos, enquadra-se a Autuada. Senão vejamos!

No caso do inciso II, além do imposto não ter sido recolhido pelos remetentes (substituídos tributários), as alíneas “a” e “b” referem-se a situações excepcionais: *i*) a mercadoria não estar incluída no regime de substituição tributária, mas tiver sofrido cobrança antecipada do imposto; e *ii*) o adquirente não se configurar como substituído tributário.

Quanto aos incisos V e VI, tem-se, como óbvio, que o comando é direcionado aos estabelecimentos industriais que receberem mercadorias sujeitas a substituição tributária **para utilização em processo industrial**.

O inciso VII trata, especificamente, das operações interestaduais com açúcar.

Conforme se extrai do recurso apresentado, a defesa baseia seus argumentos para legitimar o creditamento do ICMS quando da aquisição de óleo diesel na necessidade de ampliação do conceito de “insumo”. Todavia, o RICMS/PB adotou o conceito de insumo de forma restritiva, alcançando, tão somente, as indústrias. Assim, não sendo a Autuada uma empresa industrial, a utilização de créditos de ICMS de produtos alcançados pela substituição tributária mostra-se inadmissível.

---

<sup>1</sup> Além destas hipóteses, o RICMS/PB também autoriza o crédito fiscal nas situações descritas em seu artigo 73:

**Art. 73.** Fica ainda assegurado o direito ao crédito quando as mercadorias, anteriormente oneradas pelo imposto, forem objeto de:

I - devolução por consumidor final, na forma e nos prazos previstos no art. 88;

II - retorno, por não terem sido negociadas no comércio ambulante e por não ter ocorrido a tradição real, conforme disposto no art. 89.





Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 9

Confirmando ser esta a intenção do legislador, vejamos o que dispõe o artigo 76 do RICMS/PB:

**Art. 76.** Os contribuintes que realizarem vendas de mercadorias para emprego no processo produtivo, cujo imposto já tenha sido pago por substituição tributária, deverão fazer constar na nota fiscal de saída, no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES”, a indicação da base de cálculo que serviu para a retenção e o imposto correspondente.

**Parágrafo único.** Para efeitos de creditamento do imposto, a indústria adquirente deverá, quando do lançamento do documento de aquisição, informar no Registro de Entradas, na coluna “OBSERVAÇÕES”, o valor do imposto de que trata o “caput” deste artigo, e transportá-lo para o Registro de Apuração do ICMS, no item “007 Outros Créditos”. (grifos nossos)

**Em se tratando de empresa cuja atividade principal é o Transporte Rodoviário de Cargas (CNAE 4930-2/02), é incontroverso que o contribuinte não realiza nenhum processo de industrialização, nos termos do § 8º do art. 4º do RICMS/PB:**

§ 8º Considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento, apresentação ou aperfeiçoamento do produto.

Além das razões já citadas, que fundamentam a vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, consideramos importante destacar outros artigos do RICMS/PB que corroboram com o que já apresentamos anteriormente:

O § 6º do artigo 391 do RICMS/PB estatui:

§ 6º O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo à utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no art. 72, incisos II, V, VI e VII.

Também o artigo 407 do RICMS/PB refere-se à matéria:

Art. 407. O imposto recolhido por substituição tributária, salvo exceções expressas, não se constituirá em crédito fiscal do contribuinte adquirente, sendo vedado o seu aproveitamento.

No tocante ao entendimento de outros Estados da federação trazidos à colação pela autuada e as várias decisões judiciais citadas pela recorrente, é preciso lembrar que a Lei Estadual nº 10.094/2013 disciplina a atividade dos órgãos julgadores em seu art. 55, limitando as suas competências da seguinte forma, *verbis*:

Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

II - a aplicação de equidade.



Estado da Paraíba  
Secretaria de Estado da Fazenda  
Conselho de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO 0472/2022  
Página 10

Dessa forma, existe determinação que vincula a atuação dos julgadores quanto ao conteúdo normativo de regência do ICMS, ou seja, não há como se ampliar ou desconsiderar os mandamentos da legislação tributária da Paraíba, mesmo que exista farto disciplinamento em outros entes federados.

Com relação às decisões judiciais, considero despicienda a jurisprudência transcrita pela recorrente, pois não tem efeito vinculante tampouco se opera *erga omnes* à lide ora em análise.

Com efeito, a apropriação indevida de crédito pela “inexistência” ocorre, portanto, tanto nas situações de inexistência de documento fiscal quanto nas situações de falta de destaque do ICMS no documento fiscal, notadamente porque o crédito utilizado se mostra ilusório, imaginário, sem lastro e irreal, portanto, inexistente no universo fiscal.

Por tudo isso, com fulcro nas razões apresentadas, urge reconhecer que a legislação tributária do Estado da Paraíba não permite o creditamento do ICMS nas aquisições de combustíveis por empresas prestadoras de serviço de transporte, pelo que mantenho a decisão singular, pelos seus próprios fundamentos.

É como voto.

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo seu *desprovemento*, mantendo a decisão singular que julgou *procedente* o Auto de Infração nº 93300008.09.00000287/2021-48, lavrado em 24.02.2021, contra a empresa TRANLOS LTDA., inscrição estadual nº 16.082.691-8., declarando devido o crédito tributário no valor total de R\$ 1.359.051,74 (hum milhão, trezentos e cinquenta e nove mil e cinquenta e um reais e setenta e quatro centavos), sendo R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 72 e 73 *c/c* os artigos 77 e 391, §6º, todos do RICMS/PB, e R\$ 679.525,87 (seiscentos e setenta e nove mil e quinhentos e vinte e cinco reais e oitenta e sete centavos) a título de multa por infração, com espeque no artigo 82, V, “h”, da Lei n. 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Tribunal Pleno, sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de agosto de 2022.

JOSÉ VALDEMIR DA SILVA  
Conselheiro Relator