

**A. I. N°** - 279757.0027/04-5  
**AUTUADO** - OK PNEUS COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 26.07.04

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0254-03/04

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração não caracterizada. 2. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. É vedada a utilização do crédito fiscal nas aquisições de materiais, mercadorias, bens ou serviços por empresa com atividade mista, isto é, empresa que efetue venda ou que forneça mercadorias juntamente com a prestação de serviços, assegurando-se, no entanto, a recuperação do crédito quando as saídas ou os fornecimentos forem tributados pelo ICMS, atendida a devida proporcionalidade, o que não foi comprovado pelo autuado. Infração parcialmente caracterizada. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRATAÇÃO DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERNAS E INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas. Infração caracterizada. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 19/03/04, para exigir o ICMS no valor de R\$10.067,80, acrescido das multas de 60% e 150%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento. Consta na descrição dos fatos que se trata de aquisição de “chumbo garra baixa/alta/universal/liga-leve” e “produto destinado a limpeza de válvulas” – R\$377,33;

2. Utilização indevida de crédito fiscal do imposto referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (“chumbo garra baixa/alta/universal/liga-leve”, “lubrificante” e “produto destinado a limpeza de válvulas”) – R\$280,58;
3. Falta de recolhimento do imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, efetuadas por autônomo ou empresa transportadora não inscrita neste Estado. Consta ainda que se trata de prestações de serviço de transporte de pneumáticos da Pirelli Pneus S/A, de Feira de Santana para Salvador, contratadas junto à empresa Valdeir Transportes Ltda. – R\$562,29;
4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, referente aos serviços de transporte interestadual, nas aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária (pneumáticos), oriundas de outras unidades da Federação, contratados junto às empresas Soter Transportes Logística Ltda. e Empresa Auto Viação Progresso, cujo valor não compôs a base de cálculo apurada pelo estabelecimento alienante das mercadorias – R\$2.925,62;
5. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, referente aos serviços de transporte, nas aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária (pneumáticos), oriundas do Estado da Bahia, contratados junto às empresas Valdeir Transportes Ltda., Josias Lima de Moura, Soter Transportes Logística Ltda., Empresa Auto Viação Progresso e Brasmodal Transportes Ltda., cujo valor não foi incluído na base de cálculo apurada pelo estabelecimento alienante das mercadorias (Cláusula FOB) – R\$5.921,98.

O contribuinte impugnou o lançamento, por meio de advogado (fls. 51 a 63), inicialmente ressaltando a tempestividade da peça defensiva e discorrendo sobre os fundamentos jurídicos do fato gerador e dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada.

Reconhece a procedência do valor de R\$23,31 (fato gerador de 30/06/99), relativo à infração 2, em razão de um equívoco cometido por um empregado que, indevidamente, registrou o crédito fiscal no livro Registro de Apuração do ICMS, bem como do débito exigido na infração 3, razão pela qual requer a expedição do DAE para pagamento de tais valores, com parcelamento em doze vezes, “em face das dificuldades financeiras que a autuada enfrenta neste momento”.

Quanto à infração 1, alega que as notas fiscais foram lançadas no livro fiscal “apenas com ânimo de escrituração, isto é, sem se utilizar do crédito fiscal” e que as mercadorias não são vendidas ao consumidor, visto que é cobrado tão somente o serviço de balanceamento de rodas ou de limpeza de bicos injetores, recolhendo o ISS ao Erário Municipal, haja vista que, de acordo com o artigo 6º, inciso XIV, alínea “g”, do RICMS/BA, não há incidência do ICMS.

Acrescenta que não há que se falar em cobrança de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, em face da não utilização do crédito do ICMS e porque foi pago o ISS sobre o serviço realizado, a teor do que determina o artigo 27, inciso I, item 2, do RICMS/BA e o artigo 3º, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96.

Argumenta, ainda, que a Lei Complementar nº 116/03 (item 14.01 da Lista de Serviços) dispõe sobre a competência do município para cobrança do ISS sobre o serviço por ele prestado, não cabendo, por isso, exigência de ICMS. Conclui dizendo que, se exigido o imposto estadual, estar-se-ia diante de um *bis in idem* não previsto em lei.

Relativamente às infrações 4 e 5, aduz que “as provas descritas como incontestáveis são os levantamentos físicos das mercadorias do período anterior a 2002, período este em que se funda as infrações 4 e 5, portanto, posterior ao que determina o Decreto nº 7365 de 01/07/98, DOE 02/07/98”.

Prossegue dizendo que “cabe observar que os valores apontados como omissão de entradas apuradas através de levantamento quantitativo pelo autuante, revelam-se equivocadas, tendo em

vista que o autuante errou ao elaborar a planilha que serviu de base para o referido Auto de Infração, sem considerar o crédito do CTHC, o que enseja evidente prejuízo para a autuada. Nesse passo, observa-se outro lapso do autuante na Infração nº 5, quando este considerou o não recolhimento de ICMS por antecipação sobre serviços de transporte devido na aquisição interna de mercadorias, quando, em verdade, a autuada efetuou apenas operações de vendas a comerciantes, mediante cláusula FOB”.

Finaliza alegando que “ao compor o Auto de Infração sem os números dos conhecimentos de carga, o ilustre Auditor fulminou de morte referido Auto de Infração, visto que, deixou de obedecer requisito legal imperioso, tornando-o IMPROCEDENTE, visto tratar-se de matéria de direito material, portanto, não suscetível de mudança por um auditor ou chefe da administração fazendária, mas, somente através de outra lei”.

Diante do exposto, requer “revisão fiscal, através de Agente Neutro da própria fiscalização, sem interesse no processo”, salientando que “sua negativa, implica em cerceamento de DEFESA” e “enseja a nulidade do processo administrativo fiscal”. Finalmente, protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito e pede a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 77 a 79), refuta as alegações defensivas, relativamente à infração 1, afirmando que “são descabidas de qualquer fundamentação legal”, haja vista que o fato de o autuado não haver se apropriado do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais de aquisição de material de consumo do estabelecimento não o desobriga de recolher o ICMS devido em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, pois “um fato independe do outro”.

Acrescenta que as mercadorias relacionadas no demonstrativo de fl. 9 estão sujeitas à incidência do ICMS, “sendo inadmissível a alegação de que a autuada pagou o ISS quando da prestação do serviço e fornecimento destas mercadorias”, “mesmo porque, os dispositivos citados na sua peça defensiva não guardam relação direta com o serviço prestado, balanceamento de pneus, não se classificando como ‘manutenção e conservação de máquinas, veículos...’, como quer fazer crer a autuada”.

Conclui dizendo que “a exigência do ICMS diferencial de alíquota nesta operação não se caracteriza bis in idem”, “poderia, no máximo, ser alinhada como bi-tributação, acaso houvesse a exigência do imposto estadual e municipal sobre a operação”, “o que não ocorreu”.

Quanto à infração 2, acata os argumentos defensivos, uma vez que o contribuinte comprovou que não se creditou de todos os valores descritos no lançamento, mas apenas da importância de R\$23,31, o qual foi reconhecido pelo próprio sujeito passivo.

Em relação às infrações 4 e 5, aduz que simplesmente não entendeu as alegações defensivas, considerando que se está exigindo, unicamente, o imposto estadual devido nas entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando oriundas de outros Estados (pneus) e o ICMS antecipado devido sobre o transporte intermunicipal nas aquisições que o contribuinte realizou junto à empresa Pirelli S/A, localizada em Feira de Santana – Bahia, o qual foi contratado a preço FOB e não foi incluído na base de cálculo do tributo.

Alega que basta examinar os demonstrativos de fls. 11 a 15 para comprovar que não houve nenhum erro, as planilhas são claras, de fácil entendimento e descrevem analiticamente a base de cálculo apurada.

Diz que não há nenhuma fundamentação legal na peça defensiva, tratando-se apenas de “mera protelação”, inclusive, porque não se trata de operações de vendas a comerciantes, como afirmado pelo autuado, mas de aquisições das mercadorias por ele comercializadas, as quais estão enquadradas na substituição tributária (fls. 22 a 46).

Por fim, aduz que é suficiente analisar os demonstrativos de fls. 10 a 15 para se verificar que não há nenhum Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC) sem o seu respectivo número relacionado e que todas as planilhas foram entregues ao contribuinte.

Finalmente, diz que “não há razão que motive o pedido de revisão fiscal da autuada”, pois o PAF encontra-se instruído com farta documentação, e pede a procedência parcial do Auto de Infração.

## VOTO

Rejeito o pedido de diligência, a fiscal estranho ao feito, conforme formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa.

No mérito, constata-se que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em razão da constatação de cinco infrações à legislação tributária estadual.

As infrações 1 e 2 estão intimamente relacionadas, uma vez que o imposto estadual está sendo cobrado em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e em função da utilização indevida de crédito fiscal, nas aquisições de mercadorias (“chumbo garra baixa/alta/universal/ligaleve”, “lubrificante” e “produto destinado a limpeza de válvulas”), oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

O contribuinte impugnou as infrações alegando que escriturou as notas fiscais, mas não utilizou o crédito, exceto o valor de R\$23,31 (infração 2); que as mercadorias não são vendidas a consumidor final, visto que é cobrado tão somente o serviço de balanceamento de rodas ou de limpeza de bicos injetores, recolhendo o ISS ao Erário Municipal; e que não há que se falar em cobrança de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, em face da não utilização do crédito do ICMS; e, finalmente, porque foi pago o ISS sobre o serviço realizado, a teor do que determina o artigo 27, inciso I, item 2, do RICMS/BA, o artigo 3º, inciso V, da Lei Complementar nº 87/96 e a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 (item 14.01 da Lista de Serviços).

Dessa forma, há que se analisar, preliminarmente, se as mercadorias acima mencionadas, empregadas na prestação de serviços de balanceamento de rodas e limpeza de bicos injetores pelo contribuinte, estão, ou não, sujeitas à incidência do ICMS.

A esse respeito, esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal já teve a oportunidade de se pronunciar, no Acórdão JJF nº 0158-03/03, cuja Decisão foi confirmada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, no Acórdão nº 0483-11/03. O voto foi proferido pela Relatora Sra. Teresa Cristina Dias Carvalho, conforme transcrito a seguir:

## VOTO

*Trata-se de Auto de Infração no qual foi detectado a utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias (contrapesos), destinadas à prestação de serviços com incidência de imposto municipal (ISS).*

*O autuante entendeu que estas mercadorias foram destinadas à prestação de serviços que estariam sujeitas à incidências do ISS (Imposto sobre serviços), e na informação fiscal, declara que “não é nem preciso perícia para comprovar que no balanceamento de pneus automotores é necessária a aplicação do contrapeso na prestação de*

*serviço”. Fez ainda a juntada de uma declaração do Sr. Mozart Bulhões Ferreira, fl. 81, onde consta que este cliente utilizou os serviços de balanceamento de pneus na empresa autuada, e que foram utilizados contrapesos na sua execução.*

*Não obstante estas informações, consta no documento de informações cadastrais do contribuinte, INC - Informações do Contribuinte, de fl. 27, que o autuado exerce a atividade de “comércio a varejo de peças e acessórios para veículos automotores”, conforme sua inscrição no cadastro Estadual de nº 048.842.806.*

*Contudo, tudo indica que o autuado se dedica à atividade de vendas de mercadorias e à prestação de serviços, na qual emprega os materiais citados nesta autuação. Tipicamente uma atividade mista, na qual presta serviços, atividade sujeita ao ISS, e emprega materiais nesta prestação, que estão sujeitos à incidência do ICMS. Portanto, na prestação de serviços de balanceamento de pneus, os materiais aí empregados devem ser tributados pelo ICMS, o que coaduna-se com o disposto no Decreto-Lei nº 406/68, no art. 8º, com a redação introduzida pelo art. 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, a chamada Lista de Serviços, no item 69 – Conserto, restauração, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto o fornecimento de peças e partes, que fica sujeito ao ICMS).*

*Tratando-se de atividade mista, o Regulamento do ICMS no art. 97, III, veda a utilização do crédito fiscal nas aquisições de materiais, mercadorias, bens ou serviços por empresa com atividade mista, isto é, empresa que efetue venda ou que forneça mercadorias juntamente com a prestação de serviços, assegurando-se, no entanto, a recuperação do crédito quando as saídas ou os fornecimentos forem tributados pelo ICMS, atendida a devida proporcionalidade.*

No presente PAF, verifica-se que o autuado realiza o balanceamento de rodas e a limpeza de bicos injetores e, para prestar tais serviços, necessita da utilização dos chamados “contrapesos”, lubrificantes e produtos para limpeza de válvulas, mercadorias que estão sujeitas à tributação pelo ICMS, consoante o disposto no item 69 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406/68, com a redação dada pelo artigo 3º, inciso VII, do Decreto-Lei nº 834/69, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Logicamente, não pode ser aplicada a Lei Complementar nº 116/03, por ser posterior aos fatos geradores aqui descritos.

Ocorre que, como se trata de uma atividade mista e o sujeito passivo confessou que somente recolhe o ISS pela prestação de serviços, obviamente o autuado não tem direito ao crédito fiscal oriundo das aquisições das referidas mercadorias. Porém, como o contribuinte comprovou que a utilização indevida de crédito fiscal somente ocorreu no mês de junho de 1999, no valor de R\$23,21, esta é a importância a ser cobrada na infração 2, inclusive porque foi acatada pelo autuante.

A situação muda, entretanto, no que se refere ao imposto estadual decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições das mercadorias multicitadas, pois, neste caso, o RICMS/97 prevê o seguinte:

**Art. 5º** Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

**I -** da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

**Parágrafo único.** *Não são considerados materiais de uso ou consumo as mercadorias ou materiais adquiridos por prestador de serviços para emprego ou aplicação na prestação de serviços de qualquer natureza (Anexo 1).*

**Art. 7º** *Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:*

**I -** *nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;*

Sendo assim, é indevido o valor apontado na infração 1, porque está em desacordo com a legislação que rege a matéria, uma vez que o autuado, por desenvolver atividade mista, está desobrigado do pagamento da diferença de alíquotas.

O autuado reconheceu a procedência da infração 3, estando, portanto, correto o débito apurado pelo autuante.

Quanto às infrações 4 e 5, trata-se de exigência do ICMS devido por antecipação, referente aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal, nas aquisições de mercadorias enquadradas na substituição tributária (pneumáticos), cujo valor não foi incluído na base de cálculo do imposto, apurada pelo estabelecimento alienante das mercadorias (cláusula FOB). A exigência tributária está prevista:

1. no artigo 354, do RICMS/97 que assim se expressa: “Nas operações internas, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, unicamente quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, hipótese em que caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (art. 357, parágrafo único, e art. 125, I, “c”)”;
2. no inciso II do § 3º do artigo 372 do RICMS/97 que possui a seguinte dicção: “quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas (art. 357, parágrafo único, e art. 125, I, “c”)”.

O contribuinte impugnou o lançamento, entretanto, não me foi possível entender os argumentos defensivos, que se referem a “levantamentos físicos das mercadorias do período anterior a 2002”; “levantamento quantitativo”; realização de “operações de vendas a comerciantes, mediante cláusula FOB” etc.

Apesar de alegar que o autuante teria cometido equívocos em seus levantamentos, o sujeito passivo também não apontou quais teriam sido os erros porventura existentes. O autuante, por outro lado, relacionou, nos demonstrativos de fls. 11 a 15, todos os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, seus emitentes e os cálculos do imposto, comprovando as irregularidades indicadas no lançamento. Pelo exposto, considero corretos os débitos exigidos nas infrações 4 e 5.

Quanto ao pedido de parcelamento do débito reconhecido, o contribuinte deve se dirigir à repartição fazendária para apresentar o pleito.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0027/04-5, lavrado contra **OK PNEUS COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.433,20**, sendo R\$8.763,08, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.436,48 e 150% sobre R\$326,60, previstas no art. 42, II, “d”, V, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios e R\$670,12, acrescido das multa de 60% sobre R\$434,43 e 150% sobre R\$235,69, previstas nos incisos II, “d”, V, “a” e VII, “a” da citada Lei e artigo, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA