

A. I. N° - 380214.0014/04-0  
AUTUADO - COMPANHIA VIAÇÃO SUL BAHIANO  
AUTUANTE - CARLOS ALBERTO BARBOSA DOS SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
INTERNET - 25.11.04

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N.º 0450-02/04**

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. É devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens empregados ou consumidos fora da prestação dos serviços: uniformes de trabalhadores, material de escritório, peças de manutenção de bens do ativo imobilizado e outros gastos desvinculados da atividade-fim da empresa. Mantido o lançamento. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Imputação não contestada pelo sujeito passivo. 3. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NO LIVRO DE SAÍDAS E OS ESCRITURADOS NO LIVRO DE APURAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Fato não negado pelo contribuinte. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Imputação não contestada pelo sujeito passivo. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/8/04, cuida dos seguintes fatos:

1. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.090,53, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos, por divergência entre o imposto pago o escriturado no livro fiscal de apuração do tributo, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1,69, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos, por divergência entre os valores lançados no livro de saídas e os escriturados no livro de apuração, sendo lançado imposto no valor de R\$ 244,75, com multa de 60%;
4. recolhimento de ICMS efetuado a menos, por erro na apuração do imposto relativo a prestações de serviços de transporte rodoviário, sendo lançado imposto no valor de R\$ 138,17, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se dizendo que os bens adquiridos [no caso do 1º item do Auto de Infração] não são destinados a consumo, pois constituem insumos empregados na atividade da empresa. Explica que presta serviços de transporte, em veículos próprios (ônibus), os quais, em virtude do uso intensivo, sofrem desgaste, de modo que suas peças e componentes precisam ser trocados e substituídos periodicamente. Além das peças de manutenção, há outros bens de

utilidade envolvidos nesse caso, tais como uniformes de motoristas, material para emissão de bilhetes e “tickets” de viagem, e ainda materiais de escritório (canetas, papéis, tesouras, pastas, fitas adesivas, etc.) que são utilizados no âmbito administrativo. Sustenta que esses materiais constituem insumos de sua atividade, na condição de prestador de serviços de transporte de passageiros e bagagens. Cita o trecho de um autor (não diz o nome), segundo o qual insumos consubstanciam todo “sacrifício” de bens ou serviços adquiridos para o processo de produção de bens e serviços por parte do produtor ou prestador. Transcreve ementas de acórdãos de recursos especiais do STJ, para sustentar que insumo é tudo aquilo que se utiliza na produção de um bem ou na realização de um serviço. Frisa que as Notas Fiscais objeto da autuação dizem respeito a lonas, sapatos, uniformes, sinaleiras, vidros escurecidos, fechos de ventarolas, vidros de ventarolas, blocos de farol, lentes de farol, etc. Argumenta que esses materiais integram o processo de realização dos serviços de transporte, constituindo insumos da atividade social da empresa. Diz que seria inimaginável uma empresa de transporte de passageiros que não necessitasse de bens adequados ao serviço, na uniformização dos funcionários e na realização das atividades administrativas correlacionadas com o objeto social. Alega que, nos termos do art. 7º, I, do RICMS/97, não é devido o pagamento da diferença de alíquotas neste caso.

Valendo-se do princípio da eventualidade, a defesa lança mão de outro argumento, sustentando que a diferença de alíquotas não é regulada na Lei Complementar nº 87/96, no que concerne à determinação do seu fato gerador, à fixação de sua base de cálculo e à definição de quem seria o contribuinte, para atender ao art. 146, III, “a”, da Constituição.

Aduz que, sejam os bens em questão classificados como insumos ou não, é inexigível a diferença de alíquotas, uma vez que, mesmo havendo a permissão constitucional de sua cobrança, a Lei Complementar nº 87/96, ao adotar a sistemática do crédito financeiro, tornou inócuas a figura da diferença de alíquotas. Enfatiza que a citada lei complementar permite que o contribuinte aproveite o crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo do estabelecimento, adotando o regime do crédito financeiro, assim considerado por ensejar o crédito de todos os custos, em sentido amplo, que sejam onerados pelo imposto, ou seja, sempre que a empresa suporta um custo, seja este destinado a revenda, a utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou à imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto. Pondera que, se o contribuinte tem direito de creditar-se da entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo, a diferença de alíquotas será paga ao Estado no qual se encontre localizado o destinatário da operação interestadual, quando das saídas subsequentes, na medida em que o creditamento respectivo é menor nas operações interestaduais.

Volta a sustentar a tese de que, como a Lei Complementar nº 87/96 não cuida do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes da diferença de alíquotas, é impossível cobrar-se ICMS com base nessa figura tributária, em face do que prescreve a Constituição, no art. 146, III, “a”, haja vista que a lei complementar, quedando-se diante da técnica da não-cumulatividade pelo crédito financeiro, não traçou norma geral sobre a diferença de alíquotas, sequer se referindo a ela. Conclui que, diante disso, não tem validade jurídica qualquer dispositivo de lei estadual que pretenda estabelecer a obrigação do pagamento da diferença de alíquotas, em função dos vícios de instituição e cobrança apontados.

Ainda em função do princípio da eventualidade, o autuado aduz que parte do débito lançado já havia sido alcançado pela decadência. Observa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, pois compete à autoridade administrativa homologar o lançamento efetuado pelo próprio sujeito passivo, sendo que tal homologação deve ser feita dentro de um prazo legalmente delimitado – 5 anos –, de modo que, se a homologação não for feita no prazo legal, considera-se feita em virtude do decurso do tempo, conforme prevê o § 4º do art. 150 do CTN.

Conclui que, em virtude do decurso do prazo decadencial, não procede a cobrança dos valores relativos aos meses de maio, junho e julho de 1999, haja vista que o Auto de Infração foi lavrado em 20/8/04.

Pede o cancelamento do Auto de Infração, ou, não sendo acatado esse pleito, a exclusão dos valores em relação aos quais já decaiu o direito de ser lançado o crédito tributário.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que não tem cabimento o contribuinte querer transformar as aquisições de uniformes e peças para conserto de veículos em insumos, pois se trata de bens de consumo, não se enquadrando, portanto, no art. 7º do RICMS.

Quanto à alegação da defesa de que a Lei Complementar nº 87/96 não autoriza a cobrança da diferença de alíquotas, o fiscal rebate que tal cobrança está consubstanciada no art. 155 da Constituição, na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e no Decreto nº 6.284, [sic] de 14 de março de 1997.

Com relação à questão da decadência, o fiscal diz que não procede a alegação da prescrição [sic], uma vez que a legislação determina que o prazo “prescricional” se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, consequentemente 1º de janeiro de 2000, com término em 31 de dezembro de 2004, de modo que, como o autuado foi cientificado do lançamento em 27 de agosto de 2004, o instituto da “prescrição” não alcança o débito em exame.

Opina pela procedência do lançamento.

## VOTO

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 1999. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos a maio, junho e julho de 1999 – poderiam ter sido lançados no exercício de 1999. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2000. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31 de dezembro de 2004. O procedimento fiscal foi formalizado em 20/8/04, e o sujeito passivo foi intimado no dia 27/8/04. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no § 1º do art. 28, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Quanto ao mérito, noto que o autuado apenas questiona na defesa a 1ª imputação, alegando que os bens adquiridos não são destinados a consumo, pois constituem insumos empregados na atividade da empresa. Trata-se de materiais empregados na manutenção dos veículos utilizados na prestação de serviços, uniformes de motoristas, sapatos, material para emissão de bilhetes e “tickets” de viagem, materiais de escritório, lonas, sinaleiras, vidros escurecidos, fechos de ventarolas, lentes de faróis, etc.

O Regulamento do ICMS prevê, no art. 5º, I, que é devido o pagamento da diferença de alíquotas quando o contribuinte adquire mercadorias ou bens oriundos (diretamente) de outros Estados para uso, consumo ou ativo imobilizado do próprio estabelecimento.

A distinção entre bens de uso ou consumo e insumos não é simples. Envolve conceitos econômicos, contábeis e legais.

Uma empresa prestadora de serviços de transporte tem no seu acervo uma diversidade muito grande de bens materiais e imateriais. Interessa aqui a análise dos bens materiais.

A Lei das Sociedades Anônimas classifica as contas do ativo em três grupos: ativo circulante, ativo realizável a longo prazo e ativo permanente. Como o interesse imediato no presente caso é voltado para aqueles bens cujas aquisições são sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas de ICMS, darei destaque apenas aos bens do ativo permanente e a determinados bens do grupo do ativo circulante. Sob essa perspectiva, para se definir o que está ou não sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas, no caso de empresa de transportes, os bens materiais podem ser assim classificados:

1. *bens do ativo permanente*, compreendendo três segmentos: ativo imobilizado, ativo diferido e investimentos. Desses três segmentos, tem relevância nesta análise o ativo imobilizado, composto das instalações físicas da empresa, máquinas, equipamentos, veículos, computadores, impressoras, enfim, bens duráveis, de valores quase sempre significativos;
2. *bens de uso e materiais de consumo* (em *sentido amplo*), os quais, por sua vez, comportam uma subdivisão, a saber:
  - 2.1. materiais empregados ou consumidos na prestação do serviço, ou seja, *insumos*: combustíveis, lubrificantes, aditivos, fluidos para freios e outros materiais que se consomem na prestação dos serviços (as partes e peças das máquinas e equipamentos não se confundem com as máquinas e equipamentos, sendo estes classificados como bens do ativo imobilizado);
  - 2.2. materiais empregados ou consumidos fora da prestação dos serviços, que constituem os chamados *bens de uso e materiais de consumo* (em *sentido estrito*): uniformes de motoristas, macacões de mecânicos, material de escritório, material de limpeza, cafetinho servido a clientes e funcionários, e outros gastos desvinculados da atividade-fim da empresa.

Por bens do ativo imobilizado devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (bens de capital, veículos, máquinas, equipamentos, instalações, etc.). Peças ou partes destinadas à manutenção ou reposição no conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se confundem com estes. As peças e partes, enquanto unidades autônomas, no ato da aquisição ou enquanto no almoxarifado da empresa, constituem bens de uso (os demais bens, embora também sejam “de uso”, integram outras nomenclaturas). O bem que se consome de uma só vez classifica-se como insumo ou material de consumo. É insumo quando consumido no processo industrial, na extração, na produção, no comércio, na prestação de serviços, na geração de energia. É material de consumo quando empregado em setores não relacionados diretamente com os aludidos processos, como no caso de material de limpeza, alimentação, material de escritório.

Existem bens que se situam na faixa de transição entre bens do ativo imobilizado e bens de uso ou consumo. Dentre estes, merece destaque o caso daqueles componentes, peças ou acessórios que, ao serem aplicados a um bem do ativo imobilizado, mudam as características deste ou aumentam a sua vida útil. Quando isso ocorre, aqueles componentes, peças ou acessórios são contabilizados (e têm o tratamento fiscal) como bens do ativo imobilizado.

A questão, portanto, não é simples. A expressão “material de consumo” é de uma abrangência sem limites. A rigor, tudo se consome. Nada neste mundo é eterno. A questão está em que alguns bens se consomem muito lentamente, de forma imperceptível, ao passo que outros se consomem mais rapidamente, e outros se consomem de uma só vez. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça fisicamente, como, por exemplo, os combustíveis líquidos (na verdade, não “desaparecem”, haja vista a lei de conservação da massa, a chamada “lei de Lavoisier”). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o

consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo de industrialização, ou de produção, ou de extração, ou de geração, ou de prestação de serviço tributável, ou se a sua ocorrência se verifica fora dos referidos processos.

Além desses aspectos, relacionados com a forma como os bens são *utilizados* pela empresa, cumpre examinar, também, a forma como suas aquisições são *contabilizadas*, pois isto tem tudo a ver com a formação do preço do produto final ou do serviço, tendo vinculação direta com o princípio da não-cumulatividade, haja vista que, sendo o produto final tributável, a lei assegura o direito ao crédito relativamente aos insumos que participam da formação do seu preço.

A contabilização dos *materiais de consumo* é feita de modo diverso da contabilização dos *insumos*. Os materiais de consumo são contabilizados como *despesas*. Já os insumos são contabilizados como *custos*. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não-cumulatividade. Tendo em vista que os insumos são lançados como custos, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado ou do serviço prestado.

Pelo que consta nos autos, estou convencido de que os materiais em questão no item 1º deste Auto de Infração constituem bens de uso e materiais de consumo. Eles não representam dispêndios relacionados diretamente com a atividade da empresa. Não integram o custo dos serviços prestados. São despesas.

Não se aplica, por conseguinte, a regra do art. 7º, I, do RICMS/97.

Quanto à tese de que na Lei Complementar nº 87/96 não há determinação do fato gerador da diferença de alíquotas, nem fixação de sua base de cálculo e definição de quem seria o contribuinte, para atender ao art. 146, III, “a”, da Constituição, a discussão envolve considerações que, para aprofundar o exame, implica apreciação da constitucionalidade da lei, não sendo razoável discutir isso no âmbito administrativo, haja vista que este Órgão de Julgamento não tem competência para tanto.

Mantendo o débito do item 1º do Auto de Infração.

Os lançamentos dos demais tópicos do Auto de Infração não foram impugnados.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 380214.0014/04-0, lavrado contra **COMPANHIA VIAÇÃO SUL BAHIANO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.475,14**, sendo R\$ 2.699,52, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 775,62, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “b” e “f”, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA