

**PROCESSO** - A. I. N° 206828.0009/08-9  
**RECORRENTE** - VIAÇÃO SALUTARIS E TURISMO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0137-03/09  
**ORIGEM** - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 15/12/2009

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0342-11/09

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devida a cobrança do diferencial de alíquotas nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Exclusão das mercadorias enquadradas como insumos e dos valores relativos a pneus e câmaras de ar, porquanto a responsabilidade pelo recolhimento da diferença de alíquota desses bens é do remetente, e não do destinatário. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente procedente. 2. DIFERIMENTO. RECEBIMENTOS DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Rejeitada a decadência. No mérito, não merece censura a decisão impugnada que impõe ao sujeito passivo o recolhimento do imposto diferido, pois é dele a responsabilidade pelo devido pagamento, na qualidade de destinatário das refeições fornecidas. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0137-03/09), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 29/08/2008, através do qual o preposto fiscal constatou as seguintes irregularidades praticadas pelo sujeito passivo:

INFRAÇÃO 1. Contribuinte prestador de serviço de transporte, optante pelo regime de apuração em função da receita bruta, deixou de recolher o ICMS relativo a diferença de alíquota pela aquisição, em outra Unidade da Federação, de bens de uso, ou material de consumo. Demonstrativo às fls. 08 a 10. Notas Fiscais às fls. 11 a 114, livro Registro de Entradas às fls. 115 a 162. Relação de DAEs às fls. 163 a 169. ICMS no valor de R\$11.134,34.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento de ICMS diferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos seus funcionários. Demonstrativo às fls. 170 e 171. Notas Fiscais às fls. 173 a 229. ICMS no valor de R\$13.700,84.

A Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, rejeitou a decadência arguida pelo contribuinte, sob o fundamento de que a norma contida no artigo 150, §4º, do CTN, somente é aplicável quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação e, no caso do Estado da Bahia, o artigo 107-B, do COTEB, (Lei n° 3.956/81), estipula que o prazo para homologação tácita somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Nesses termos, considerando que os fatos geradores, na hipótese vertente, datam de 2003 e 2004, é oportuna a

lavratura do Auto de Infração em agosto de 2008.

No mérito, com relação à infração 1, a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que a acusação está comprovada pelos documentos anexados pelo Fisco às fls. 11 a 114 (Notas Fiscais, cópias do livro Registro de Entradas às fls. 115 a 162, e relação de DAEs às fls. 163 a 169), esclarecendo que nas notas fiscais anexadas aos autos estão descritos pneus reformados, material de uso e consumo e peças de reposição, e não pneus novos.

Aduziu, ainda, que o autuante considerou corretamente, no cálculo do imposto devido pelo contribuinte, nos meses de setembro e de dezembro/2004, as importâncias recolhidas a título de diferencial de alíquota, conforme demonstrativo às fls. 09 e 10, e relação de DAEs de fls. 165 e 166 dos autos.

Quanto à fundamentação legal desta imputação, invocou os artigos 2º, inciso IV, e 4º, inciso XV, ambos da Lei nº 7.014/96, e 5º, inciso I, do RICMS/BA:

Salientou a incompetência do Órgão administrativo para a apreciação de constitucionalidade e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, julgando, em seguida, procedente a Infração 01.

No que concerne à Infração 2, que trata da falta de recolhimento de ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários do sujeito passivo, com demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 170 e 171, e respectivas Notas Fiscais às fls. 173 a 229, observou que as operações foram praticadas entre o autuado e dois fornecedores, “Alquimia Comércio de Alimentos” e “VL Center Restaurante”, as quais o sujeito passivo identifica de forma específica como microempresas que estariam submetidos ao regime de apuração de imposto em função de sua receita bruta, à fl. 250 dos autos.

Afirmou que, como esses dois seus fornecedores encontravam-se inscritos nesta SEFAZ na condição de microempresas na data dos fatos geradores objeto da imputação 02, não poderiam ter praticado a operação de fornecimento de refeições a contribuintes deste Estado, nos exercícios de 2003 e de 2004, conforme o art. 399-A, do RICMS, então vigente.

Disse que, não só os fornecedores não poderiam ter praticados a operação de fornecimento de refeições destinadas a consumo por parte dos funcionários do atual sujeito passivo, como, por decorrência da disposição normativa citada, o imposto lançado de ofício não poderia ser calculado com base na forma de apuração do imposto dos mencionados fornecedores por estarem estes contribuintes, à época, enquadrados como microempresas do regime SimBahia.

Registrhou que, nos termos do inciso IV, do artigo 34, da Lei nº 7.014/96, o autuado tem a obrigação de exigir de seus fornecedores a exibição do comprovante de inscrição, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, se do descumprimento desta obrigação decorrer o não recolhimento do imposto. No caso em foco, segundo consigna o voto ora relatado, a empresa “Alquimia Comércio de Alimentos”, conforme cópia do Sistema INC/SEFAZ anexado pelo Fisco à fl. 172, e pelo autuado à fl. 280, encontrava-se inapta desde 01/11/2001, tendo sido sua inscrição baixada em 21/09/2007, daí porque os documentos emitidos nos meses de janeiro/2003 a dezembro/2004 eram irregulares e as operações que este fornecedor praticou com o sujeito passivo foram realizadas de forma contrária à legislação, situação com a qual o autuado contribuiu de forma direta, tornando-se solidariamente responsável, sem benefício de ordem, pelo recolhimento do imposto devido pela operação, com fulcro no mencionado artigo 34, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, e no artigo 124, inciso I, do CTN.

Prosseguiu, repelindo as teses defensivas sob os seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“A operação de fornecimento de refeição para consumo de funcionários de contribuinte deste Estado está alcançada pelo deferimento do lançamento do imposto para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente, nos termos do inciso XVIII do artigo 343 do RICMS/BA, e o destinatário das refeições, na situação em lide o ora autuado, está dispensado da habilitação para operar neste regime, conforme alínea “a” do inciso III do artigo 344 do mesmo Regulamento. O destinatário das refeições é o responsável tributário por substituição pelo recolhimento do imposto, nos termos do artigo 349 do RICMS/BA.”*

*O imposto devido deveria ter sido lançado pelo responsável, nos termos do artigo 347, inciso I, no momento da ACÓRDÃO CJF Nº 0342-11/09*

*entrada da refeição no estabelecimento do destinatário, e ao destinatário cabia o recolhimento do imposto lançado no mês seguinte ao de cada respectiva entrada, na condição de responsável por substituição, conforme inciso III do §1º do artigo 348 do RICMS/BA.*

*Conforme afirmado pelo autuado, tratava-se de dois fornecedores enquadrados na condição de microempresa no regime de apuração simplificado SIMBAHIA, que sequer poderiam estar praticando tais operações de fornecimento de refeições para funcionários de contribuintes do imposto, conforme já exposto neste voto. Por este motivo, não acato o pleito do autuado no sentido de o imposto ser calculado com base na alíquota de 4%. A alíquota de 17% aplicada pelo Fisco está correta.*

*Quanto à redução da base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS nº 09/1993, prorrogado até 31/07/2009 pelo Convênio ICMS nº 138/2008, a sua cláusula primeira, vigente a partir de 01/05/1999, dispõe:*

*Convênio ICMS nº 09/1993:*

*Cláusula primeira. Ficam os Estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Rio Grande do Norte, São Paulo, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Sergipe, Santa Catarina e o Distrito Federal autorizados a conceder, até 30 de abril de 2000, na forma e condições estabelecidas em sua legislação, redução de 30% na base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS no fornecimento de refeições promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em qualquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas.*

*O inciso XX do artigo 87 do RICMS/BA repete tal determinação:*

*RICMS/BA:*

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XX - até 31/07/09, no fornecimento de refeições promovido por bares, restaurantes e estabelecimentos similares, assim como na saída promovida por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuando, em qualquer das hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas, calculando-se a redução em 30% (trinta por cento) (Conv. ICMS 09/93);*

*Ao contrário do que expressa o sujeito passivo, tratando-se de concessão de benefício fiscal, sua fruição é condicionada à obediência à forma e condições determinadas na legislação fiscal deste Estado, exatamente como preconiza a cláusula primeira do Convênio que autoriza a Bahia a conceder este benefício.*

*Ademais, seria ferir o princípio da moralidade administrativa, e da lógica, se o Estado admitisse o uso de benefício fiscal, reduzindo a carga tributária, em operação comercial que ferisse a legislação tributária estadual.*

*No caso em lide, o RICMS/BA vedava a prática comercial com circulação de mercadorias por contribuintes com a situação cadastral inapta, ou seja, que não está apta a exercer tais atividades.*

*Neste sentido, o Fisco calculou de forma correta o imposto em relação à empresa “Alquimia Comércio de Alimentos”, sem conceder o desconto, que era indevido em razão de que a operação foi praticada de forma irregular em função de a empresa estar juridicamente impedida de comercializar fornecendo mercadorias por estar inapta no cadastro desta SEFAZ. Assim, a redução de base de cálculo não pode ser utilizada para as operações com este fornecedor.*

*Em relação à empresa “VL Center Restaurante”, estando a empresa regularmente cadastrada nesta SEFAZ, portanto apta para comercializar com operações de circulação de mercadorias, o Fisco concedeu regularmente o desconto de 30%.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 373/396, através do qual pretende obter a reforma da Decisão de primeiro grau, de acordo com os seguintes argumentos:

I – Infração 1:

- a) Como crítica à Decisão impugnada, aduz, inicialmente, que “*a classificação de determinado material como insumo ou bem de uso e consumo decorre da destinação que lhe é dada e não de sua classificação como 'novo' ou 'recauchutado/reformado'*”. Nessa linha de intelecção, afirma que, ao dispor sobre a não-cumulatividade do ICMS e sobre o direito à tomada de crédito, as únicas ressalvas feitas pela LC 87/96 foram com relação às entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações/prestações isentas ou não tributadas, ou referentes a mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento. Sustenta que, segundo o §2º, do art. 20, da referida lei, os únicos bens presumivelmente alheios à atividade

do estabelecimento são os veículos de transporte pessoal. Assim, conclui que foi regular a escrituração das operações como “transferências para prestações de serviços”, devendo os materiais transferidos ser tratados como insumo da atividade de transporte.

- b) Tece diversos comentários acerca do ICMS no Sistema Tributário Nacional, afirmando ser inconstitucional a exigência, pelos Estados Federados, de ICMS em razão de diferença de alíquota, exceto se o bem for destinado a consumidor final. Fala sobre a não-cumulatividade do imposto. Cita e transcreve os artigos 146 e 155 da Constituição da República. Fala sobre o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT. Cita o Convênio ICMS nº 66/88, e a Lei Complementar nº 87/96. Copia textos de Roque Antônio Carrazza e de Hugo de Brito Machado e de Hugo de Brito Machado Segundo. Cita o Decreto Federal nº 406/86. Diz que não há previsão para a exigência de diferencial de alíquota na Lei Complementar nº 87/96.
- c) Afirma que os contribuintes do ICMS têm o direito de utilizarem crédito fiscal em razão de aquisição de bem do ativo, e que ele tem o direito de se creditar do imposto incidente na aquisição de bens destinados a uso e consumo. Que, sendo prestadora de serviço de transporte, os bens que afirma constarem das notas fiscais objeto da ação fiscal são indispensáveis à prestação de seu serviço, pelo que a integrariam de maneira inseparável. Cita o artigo 155 da Constituição da República.
- d) Transcreve o artigo 5º, caput e inciso I, do RICMS/BA, aduzindo que o mesmo não pode prevalecer por ir de encontro ao que ele, autuado, argumenta, considerando que o Estado da Bahia, neste sentido, desobedece aos limites constitucionais. Conclui afirmando que esta exigência relativa ao diferencial de alíquotas não pode prevalecer, pelo que deveria ser cancelada.
- e) Aduz que, acaso superadas as questões postas anteriormente, a autuação não pode prevalecer em virtude de as mercadorias objeto da autuação estarem sujeitas ao regime da substituição tributária, cabendo ao remetente o dever de promover a retenção do ICMS-substituição, nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 85/93.

## II – Infração 2:

- a) Argui a decadência em relação aos meses de janeiro a agosto/2003, em razão de a notificação da lavratura do Auto de Infração ter sido feita a ele, autuado, em 08/09/2008. Transcreve o artigo 150 do CTN. Copia texto de Hugo de Brito Machado e de voto do Ministro Franciulli Neto no STJ, acerca do tema. Cita o artigo 156, inciso V, do CTN.
- b) Quanto ao período de setembro/2003 a dezembro/2004, diz não poder ser responsabilizado solidariamente, em virtude da suposta irregularidade na prestação de serviços ou da inaptidão dos cadastros de seus fornecedores, pois, segundo argumenta, as atividades de fiscalização são precípuas da administração fazendária, de modo que não podem ser transferidas ao contribuinte.

Pugna, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, por conduto do Parecer de fls. 419/424, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes argumentos:

- I. Em primeiro lugar, pela rejeição da decadência suscitada, tendo em vista a incidência concomitante das regras previstas nos arts. 150, §4º, e 173, I, do CTN, a partir das quais se infere que, na ausência de pagamento e diante de imposto sujeito ao lançamento por homologação, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos para constituir o crédito tributário;
- II. Com relação à infração 1, as mercadorias dela objeto são materiais de uso e consumo e, por isso, estão sujeitas ao pagamento do diferencial de alíquotas previsto no art. 5º, inciso I, do RICMS/BA.
- III. Falece competência ao Conselho de Fazenda para apreciar a inconstitucionalidade levantada nas razões recursais, a teor dos arts. 125, do COTEB, e 167, I, do RPAF;

IV. Quanto à infração 2, entende a nobre Procuradora que cabe ao contribuinte eleger seus parceiros comerciais e checar a respectiva regularidade cadastral, nos termos do art. 34, IV, da Lei nº 7.014/96.

## VOTO

Através da infração 1, o preposto fiscal constituiu crédito tributário a título de diferencial de alíquotas, aduzindo e demonstrando, em síntese, que o sujeito passivo recebeu em transferência de um estabelecimento de mesma titularidade localizado em outro Estado bens destinados ao seu uso e consumo, sem, contudo, efetuar o recolhimento devido ao Estado da Bahia em decorrência da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo insurge-se contra a decisão de Primeira Instância administrativa, colocando em dúvida praticamente todos os pontos que envolvem o lançamento de ofício, cabendo a esta Câmara de Julgamento Fiscal deslindá-los minuciosamente.

Inicialmente, cumpre consignar que as transferências definitivas de materiais de uso e consumo para estabelecimentos do mesmo titular, localizado em outro Estado da Federação, constituem fato gerador do ICMS e, como tal, estão sujeitas a tributação, cabendo ao estabelecimento destinatário efetuar o recolhimento do tributo a título de diferencial de alíquotas. A tributação só não ocorre imediatamente quando as mercadorias para uso e consumo saem com suspensão do imposto e retornam dentro do prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da saída efetiva. É exatamente isso que se extrai do art. 624, *caput* e parágrafo único, do RICMS, *in verbis*:

*"Art. 624. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas interestaduais de bens integrados ao ativo permanente, bem como de moldes, matrizes, gabaritos, padrões, chapelas, modelos e estampas, para industrialização ou prestação de serviços fora do estabelecimento, ou com destino a outro estabelecimento inscrito como contribuinte, para serem utilizados na elaboração de produtos encomendados pelo remetente, desde que devam retornar ao estabelecimento de origem, dentro do prazo de 180 dias, contado da saída efetiva (Conv. ICMS 19/91)."*

**Parágrafo único.** Não se aplica a suspensão de que cuida este artigo quando os bens ou materiais forem remetidos em caráter definitivo, hipótese em que será observado o seguinte:

**I - na saída do estabelecimento remetente:**

(...)

**b) tratando-se de bem de uso ou material de consumo (Conv. ICMS 19/91):**

**1 -** será emitida Nota Fiscal, indicando como valor da operação o da última entrada do bem ou material, aplicando-se a alíquota interestadual;

**2 -** serão lançados os créditos fiscais originariamente cobrados, a qualquer título, sobre o respectivo bem ou material, pelo valor histórico, se ainda não utilizados;

**3 - revogado**

**II -** na entrada, no estabelecimento destinatário, este fará o pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;"

Antes de adentrar ao exame das especificidades do caso concreto, deve-se, ainda, firmar mais uma premissa: é legítima, no âmbito do Estado da Bahia, a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS sobre os produtos destinados ao uso e consumo dos estabelecimentos, comerciais ou industriais. Isso porque a Constituição Federal, quando estabeleceu que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, caberá ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual (incisos VII e VIII, do §2º, do art. 155), não criou uma nova espécie tributária, mas apenas estabeleceu uma regra de repartição de receitas.

Logo, o diferencial de alíquotas dos produtos destinados ao uso e consumo dos estabelecimentos não precisava ter sido instituído pela Lei Complementar nº 87/96 para ser cobrado, como entende o recorrente. A existência de previsão na legislação estadual instituidora do imposto é suficiente para legitimar a cobrança, como, aliás, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

**"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO.**

**ICMS. COBRANÇA DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. LEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SERGIPE.**

1. Não há irregularidade em auto de infração que preenche os requisitos exigidos na legislação estadual (art. 65 da Lei 3.796/96), fazendo expressa referência à base legal da autuação.

2. O disposto no art. 155, II e § 2º, VII e VIII, da CF/88, autoriza a cobrança de diferencial de alíquota do ICMS, de maneira que, "em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado" — hipótese na qual é adotada "a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto" —, cabe "ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual". Verificando-se que a legislação estadual (arts. 8º, XIII, 11, IX e § 3º, da Lei 3.796/96, e art. 185 do RICMS/97) está de acordo com o preceito constitucional referido, revela-se legítima a exigência de diferencial de alíquota de ICMS em relação a bens destinados a consumo ou ativo permanente.

3. Ressalte-se que tal cobrança não ofende o princípio da não-cumulatividade (STF-RE 200.168/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 22.11.1996). Ademais, após o advento da LC 87/96, surgiu o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo ou ao ativo permanente.

4. "Integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, vale dizer, a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio imposto" (STF- AgR no AI 522.777/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 16.12.2005). No mesmo sentido: AgR no RE 350.923/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 20.10.2006; RE 212.209/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Nelson Jobim, DJ de 14.2.2003.

5. No tocante à alegação de que a multa deve ser aplicada com base em outra hipótese prevista na legislação estadual, a qual pressupõe que as operações ou as prestações e o valor a recolher estavam "regularmente escriturados nos livros fiscais ou respectivos mapas" da recorrente, não se infere, da análise dos documentos que foram juntados aos autos, que tal exigência foi cumprida. Por tal razão — não-comprovação do direito alegado —, é inviável a modificação do enquadramento previsto no auto de infração. Ressalte-se que, tratando-se de mandado de segurança, cuja finalidade é a proteção de direito líquido e certo, não se admite dilação probatória, porquanto não comporta a fase instrutória, sendo necessária a juntada de prova pré-constituída apta a demonstrar, de plano, o direito alegado.

6. Não se mostra, por si só, abusiva a multa, aplicada por lei, fixada no percentual de cinqüenta por cento (50%) do imposto devido, caracterizando-se como pena por não ter o contribuinte cumprido a obrigação tributária. A vedação ao efeito confisco deve ser analisada caso a caso, tendo-se como parâmetro o universo de exações fiscais a que se submete o contribuinte, ao qual incumbe o ônus de demonstrar que, no caso concreto, a exigência da multa subtrai parte razoável de seu patrimônio ou de sua renda ou, ainda, impede-lhe o exercício de atividade lícita.

7. A concessão de descontos aptos a estimular o imediato recolhimento de multa fiscal, os quais, na hipótese, são graduados cronologicamente desde a ciência do auto de infração (desconto máximo) até o momento anterior ao encaminhamento para execução do débito fiscal (desconto mínimo), não obsta a discussão na via administrativa, constituindo mera opção do contribuinte.

8. Recurso ordinário desprovido" (RMS 19504/SE, Relatora Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ 24/05/2007 p. 310 ).

No caso do Estado da Bahia, a legislação do ICMS prevê, textualmente, a cobrança do diferencial de alíquotas nas entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento oriundas de outros Estados da Federação:

- Lei Estadual nº 7.014/96:

**"Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:**

(...)

XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto".

**"Art. 17. A base de cálculo do imposto é:**

(...)

XI - nas hipóteses do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem.

(...)

§ 6º Nos casos do inciso XI, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto”.

- RICMS/99:

“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;

II - da utilização ou recepção, por contribuinte, de serviço de transporte ou de comunicação cuja prestação tiver sido iniciada em outra unidade da Federação, quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

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 I)”.

O art. 7º, do RICMS, de seu turno, traz as hipóteses em que não é devido o pagamento do diferencial de alíquotas:

“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;

II - nas aquisições de bens ou materiais pela arrendadora ou pela arrendatária, tratando-se de arrendamento mercantil, nas hipóteses do § 6º do art. 563;

III - se a operação de remessa for realizada com:

a) não-incidência do imposto; ou

b) isenção decorrente de convênio;

IV - nas aquisições de bens do ativo permanente, a partir de 01/11/96, e de bens de uso e materiais de consumo, a partir de 01/01/2011, efetuadas por (Lei Complementar nº 87/96):

c) transportadores que tenham optado pelo crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96, condicionado ao não-aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;

d) contribuintes dispensados de escrituração fiscal;

e) revogada

V - por parte das microempresas, das empresas de pequeno porte e dos ambulantes devidamente inscritos como tais no cadastro estadual, a partir de 01/01/99;

VI - na hipótese do inciso II do § 1º do art. 541”.

Assim, pelo menos até 01/01/2011, as transferências interestaduais de bens de uso e consumo realizadas entre estabelecimentos de mesma titularidade ensejam o pagamento, por parte do destinatário, da diferença de alíquotas.

Pois bem. Fixadas tais premissas, é de rigor consignar que as operações que ensejaram o imposto lançado na infração 1, do presente PAF, envolvem diversos tipos de produtos, que podem ser inseridos em quatro grandes grupos: peças de veículos (mangueiras, lonas de freio, parafusos, correias, chaves, válvulas, lâmpadas etc.), produtos de limpeza e de consumo humano (toalha de papel, água mineral, sabão em pó, papel higiênico etc.), pneumáticos (pneus e câmaras) e, por fim, óleos e fluidos.

Essas mercadorias, à míngua de previsão normativa específica, são consideradas produtos de uso e consumo para as empresas transportadoras, sendo, por isso, cabível a cobrança da diferença de alíquotas, à exceção dos óleos e fluidos, expressamente inseridos no inciso I, alínea “f”, do art. 93, do RICMS, como mercadorias acerca das quais reconhece-se o direito ao crédito – tratamento inerente aos insumos e que exclui a imposição do diferencial:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

(...)

*f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual;”.*

Nas circunstâncias, devem ser excluídos do lançamento de ofício os valores relativos às transferências interestaduais de óleos e fluidos.

Não é esse o único equívoco que se observa quanto à cobrança engendrada. Os pneumáticos e as câmaras de ar estão submetidos ao regime de substituição tributária nas operações interestaduais, sendo que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido é do estabelecimento que efetuar a operação interestadual destinando bens à integração do ativo fixo ou ao uso e consumo do destinatário. Essa é a norma contida nas Cláusulas Primeira e Segunda do mencionado Convênio:

*“Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha, classificados nas posições 4011 e 4013 e no código 4012.90.0000 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM-SH, fica atribuída ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas ou entradas com destino ao ativo imobilizado ou ao consumo dos produtos mencionados nesta cláusula.*

*Cláusula segunda O disposto na cláusula anterior, aplica-se, ainda, no que couber, a estabelecimento destinatário que efetuar operação interestadual, para fins de comercialização ou integração no ativo imobilizado ou consumo. ”.*

Logo, não havendo controvérsia nos autos quanto ao fato de que os produtos em tela (pneumáticos e câmaras de ar) foram recebidos em transferência de estabelecimento do mesmo titular localizado no Rio de Janeiro, até mesmo porque as notas fiscais que instruem o lançamento de ofício fazem prova quanto a este fato, a ele cabe a responsabilidade pela retenção do ICMS devido a título de diferença de alíquota; o estabelecimento destinatário somente poderá ser responsabilizado subsidiariamente, nos termos do art. 125, inciso II, alínea “i”, item 1, combinado com o seu §1º, do RICMS, abaixo transscrito, não obstante se tratem de materiais de uso e consumo, e não insumos, como assevera o recorrente, bem como constituir-se em fato gerador do ICMS a operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

*“Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

*II - na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:*

*i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:*

*1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuá-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;*

*§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item 1 da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a*

*menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.”*

Nesse contexto e diante da vedação contida no inciso I, do art. 167, do RPAF, que impede a este Conselho avançar no exame da constitucionalidade da cobrança da diferença de alíquotas quanto aos demais produtos, deve ser mantida a exigência fiscal contida na Infração 1, excluindo-se, apenas, os óleos, fluidos, pneumáticos e câmaras de ar, conforme demonstrativo abaixo:

**VALORES A SEREM EXCLUÍDOS DA INFRAÇÃO 1:**

NÚMERO DA NOTA FISCAL	MERCADORIA	VALOR DO IMPOSTO A SER EXCLUÍDO (R\$)
8967 (fl. 22)	Pneu	48,10
9108 (fl. 37)	Penu	148,80
9143 (fl. 40)	Câmara	41,40
9135 (fl. 42)	Câmara	6,90
9150 (fl. 43)	Pneu	638,13
9167 (fl. 45)	Pneu	187,16
9171 (fl. 46)	Pneu	467,90
9219 (fl. 55)	Pneu	128,61
9332 (fl. 72)	Pneu	101,01
9252 (fl. 60)	Pneu	561,48
9284 (fl. 65)	Pneu e Óleo	70,65
9305 (fl. 69)	Óleo	20,00
9325 (fl. 71)	Óleo	16,00
9342 (fl. 75)	Óleo	1,04
9350 (fl. 76)	Pneu	128,60
9376 (fl. 79)	Pneu	117,24
9386 (fl. 80)	Pneu	989,63
9440 (fl. 89)	Fluído	13,29
9454 (fl. 92)	Pneu	67,31
9489 (fl. 96)	Pneu	1.282,01
9552 (fl. 108)	Pneu	28,06
9592 (fl. 113)	Óleo	108,80
9599 (fl. 114)	Pneu	113,50
Total a ser excluído		5285,62
Vlr original da Infração 1		11.134,34
<b>Valor apóis redução</b>		<b>5.848,72</b>

Quanto à Infração 2, há de ser rejeitada, inicialmente, a decadência suscitada pelo sujeito passivo. A hipótese vertente é de falta de recolhimento do ICMS deferido nas entradas de refeições destinadas a consumo dos funcionários do recorrente. Nesse caso, incide a norma contida no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O prazo do §4º, do art. 150, do CTN (cinco anos a contar do fato gerador) destina-se apenas aos casos em que o contribuinte efetuou o pagamento do tributo, ainda que parcial, pois somente assim ter-se-á algo a homologar; em outras palavras, somente com o pagamento do tributo, ainda que parcial, poderá haver a homologação tácita.

No mérito, a tese recursal cinge-se ao fundamento utilizado pela Junta de Julgamento Fiscal de que ao sujeito passivo cabia averiguar o enquadramento dos fornecedores das refeições adquiridas para os funcionários da empresa. A argumentação, contudo, revela-se infértil diante da norma expressa do art.

**“Art. 34. São obrigações do contribuinte:**

(...)

*IV - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do comprovante de inscrição, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma estabelecida em regulamento, se do descumprimento desta obrigação decorrer o não recolhimento do imposto, total ou parcialmente;”.*

Ademais, a responsabilidade pelo pagamento do imposto deferido é do recorrente, a teor dos arts.

343, XVIII, 347, I e 349, do RICMS, *in verbis*:

**“Art. 343. É deferido o lançamento do ICMS incidente:**

(...)

*XVIII - nos fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes deste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente;”.*

**“Art. 347. O ICMS será lançado pelo responsável:**

*I - uma vez ocorrido o momento previsto como termo final do deferimento, ainda que a operação que encerrar o deferimento seja isenta ou não tributada;”.*

**“Art. 349. A responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja deferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do deferimento”.**

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, apenas para excluir da infração 1º o diferencial de alíquotas relativo a óleos, fluidos, pneumáticos e câmaras de ar, reduzindo o valor para R\$5.848,72, conforme demonstrativo acima, mantendo, nos demais termos, a decisão impugnada e o lançamento de ofício.

## RELATÓRIO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206828.0009/08-9, lavrado contra VIAÇÃO SALUTARIS E TURISMO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$19.549,56, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR