

**PROCESSO** - A. I. Nº 157065.0001/12-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CHEIM TRANSPORTES LTDA.  
**RECORRIDOS** - CHEIM TRANSPORTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0289-01/12  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 06/12/2013

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0360-11/13**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais realizadas pelo autuado. Infração parcialmente subsistente. Acolhida parcialmente a nulidade arguida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão proferida pela 1ª JF – Junta de Julgamento Fiscal em 29/11/2012 (Acórdão de fls. 288 a 291) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/02/2012/03/2012, com o objetivo de exigir do oro recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 121.507,52 em decorrência da falta de recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento no período compreendido entre os meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Concluída a instrução do feito, os autos remetidos à apreciação pela 1ª JF que entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente em Parte a exigência o que fez nos seguintes termos:

**VOTO**

*Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS, em decorrência de falta de recolhimento do imposto referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento.*

*Inicialmente, cabe-me apreciar a arguição de nulidade do lançamento de ofício, sob o fundamento de que o autuante incorreu em erro ao lavrar o Auto de Infração, pois indicou os mesmos dados referentes ao exercício de 2009, na exigência referente ao exercício de 2010.*

*De fato, constato que o autuante incorreu no equívoco apontado pelo impugnante, haja vista que consignou no Auto de Infração, no exercício de 2010, os mesmos dados e valores do ICMS apurados no exercício de 2009. Isto porque, utilizou o demonstrativo referente ao exercício de 2009 de fls. 05 a 07 dos autos, para indicar os dados e valores referentes ao exercício de 2010 quando deveria ter utilizado o demonstrativo que elaborou de fls. 08 a 10 dos autos, correspondente ao exercício de 2010.*

*Apesar de o autuante na informação fiscal (fl. 271) ter admitido o equívoco e apresentado demonstrativo referente ao exercício de 2010 (fl. 272), no intuito de corrigir o equívoco originalmente existente no Auto de Infração, constato que não pode prosperar o lançamento de ofício quanto ao exercício de 2010, haja vista que a sua aceitação implicaria no agravamento da infração, pois, originalmente o valor total do ICMS devido apontado no Auto de Infração em exame foi R\$121.507,52 e admitindo-se a correção feita pelo autuante na informação fiscal resultaria no valor de R\$123.532,47.*

*É certo que o agravamento da infração não pode ocorrer no mesmo lançamento de ofício, por implicar em ofensa ao devido processo, ao direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.*

*Diante do exposto, acolho parcialmente a nulidade arguida pelo impugnante, apenas, no que diz respeito à exigência referente ao exercício de 2010, com fulcro no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*Nos termos do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade a repetição dos atos, a salvo de falhas, para exigência do ICMS referente ao exercício de 2010.*

*No mérito, cabendo a análise apenas da exigência referente ao exercício de 2009 pelas razões acima aduzidas, verifico que o autuado conduz a sua defesa aduzindo que na condição de empresa prestadora de serviços nas áreas de terraplanagem, transporte e construção civil, a legislação dispensa o lançamento e, conseqüentemente,*

*o pagamento do imposto referente às operações internas, inclusive o pagamento do imposto relativo à diferença de alíquotas, nas compras de materiais, bens e insumo para aplicação nas suas atividades, conforme previsto no §7º do art. 1º e inciso I do art. 7º do RICMS/BA.*

*O art. 5º, inciso I, do RICMS/97, determina que para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento 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.*

*Entretanto, apesar de a exigência do ICMS referente à diferença de alíquotas ocorrer na entrada de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação e destinados a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, existe previsão de dispensa do pagamento do imposto nas hipóteses especificadas no art. 7º do mesmo RICMS/97, dentre as quais se inclui o inciso I, invocado pelo autuado, conforme reproduzido abaixo:*

*“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;”*

*Certamente que exercendo a atividade de empresa prestadora de serviços nas áreas de terraplanagem e construção civil, o autuado estaria amparado pela dispensa prevista no dispositivo regulamentar acima transcrito, desde que as aquisições de mercadorias ou materiais fossem destinadas para emprego ou aplicação como insumos, na prestação de tais serviços, situação na qual a alíquota aplicada pelo remetente obrigatoriamente seria a alíquota interna no Estado de origem. Ou seja, no documento fiscal de aquisição, necessária e obrigatoriamente, a alíquota aplicada deveria ser a prevista para as operações internas no Estado de origem e não a alíquota interestadual.*

*Necessariamente, para que restasse caracterizada se tratar de operação de aquisição de insumos destinados à prestação de serviços. Obrigatoriamente, por ser a alíquota aplicável quando a operação não ocorre entre contribuintes do ICMS.*

*Ocorre que, no presente caso, as aquisições realizadas pelo autuado se deram com a utilização da alíquota interestadual, portanto, caracterizando claramente se tratar de operações entre contribuintes, o que permite concluir que, nessa situação, agiu o autuado na condição de prestador de serviço de transporte, portanto, contribuinte do ICMS passível do pagamento do imposto atinente à diferença de alíquotas, conforme a acusação fiscal.*

*Quanto à argumentação defensiva atinente à aquisição de lubrificantes, cumpre observar que nos termos do art. 93, I, “f”, do RICMS/97, existe admissibilidade do crédito fiscal destacado no documento fiscal de aquisição, o que vale dizer que não se trata de mercadoria ou material de uso/consumo, mas sim “insumo” na prestação de serviço de transporte, descabendo, portanto, a exigência do pagamento do imposto referente à diferença de alíquotas na aquisição de lubrificantes.*

*Entretanto, no presente caso, verifico que não houve exigência de pagamento do ICMS referente à diferença de alíquotas sobre aquisições de lubrificantes, razão pela qual a argumentação defensiva não tem qualquer afetação quanto ao valor exigido no exercício de 2009.*

*Diante do exposto, o Auto de Infração é parcialmente subsistente no valor de R\$60.953,76.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Como é possível constatar da análise do voto acima reproduzido, os julgadores de primeira instância afastaram a exigência dos débitos relativos ao período compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2010 por constatarem estar ela eivada pelo vício de nulidade, mantendo a exigência relativa aos períodos de apuração do exercício de 2009.

Segundo a interpretação da 1ª JJF externada no voto condutor do acórdão, as aquisições objeto do lançamento referem-se a materiais de uso e consumo utilizados na prestação de serviços de transportes rodoviários de carga, atividade principal do autuado, diante do que as referidas operações não estão abarcadas pela dispensa a que se refere o inciso I do artigo 7º do RICMS/BA.

Ademais, afastaram a alegação do direito ao crédito nas aquisições de lubrificantes, uma vez que não há, dentre os documentos que instruíram o Auto de Infração, nenhuma nota fiscal de aquisição de tal insumo.

Em decorrência da exoneração parcial da exigência que procedeu, a 1ª JJF interpôs o competente Recurso de ofício a esta Câmara com vistas à reapreciação da matéria.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário requerendo a reforma da Decisão de piso com base nos seguintes fundamentos fáticos e jurídicos.

Aduz preliminarmente ser nulo o Auto de Infração em sua integralidade em razão do erro cometido pela fiscalização, consistente na repetição dos valores lançados no ano de 2009 para o ano de 2010.

No mérito, sustenta que nos termos do §7º do artigo 1º do RICMS/BA é dispensado o lançamento e o recolhimento do imposto nas prestações internas de serviços de transporte de carga.

Aduz que quando o legislador assim procedeu lhe atribuiu de forma implícita a condição de não contribuinte e que, nestes termos, está desobrigado de proceder ao recolhimento do diferencial de alíquotas nas aquisições que realizada de outras unidades da federação.

Argumenta adicionalmente que sequer estaria obrigado manter escrituração fiscal regular, mais que por zelo e boa fé assim procede, escriturando todos os livros fiscais em consonância com a legislação de regência.

Esclarece que as operações que realizou referem-se à transferência de insumos entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, não havendo o que se cogitar de aquisições por parte de empresa estabelecida no Estado da Bahia.

Diz que se trata de operações de transferências de pneus, lubrificantes, peças e outros itens aplicados na manutenção dos veículos e equipamentos empregados na sua atividade fim, consistente na prestação dos serviços de transporte, terraplanagem e construção civil e, nesta condição, a legislação dispensa de forma expressa, através do artigo 1º, parágrafo 7º e artigo 7º, inciso I, ambos do RICMS/BA, o lançamento e recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pugna afinal pelo Provimento do Recurso e consequente reforma da Decisão de piso.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS entendeu pela necessidade de ouvida do auditor fiscal autuante para fins de análise e manifestação acerca da alegação das operações formalizadas nos documentos – notas fiscais de aquisição – colacionados às fls. 17/244.

No entender da Ilustre Representante, seria essencial para o deslinde do feito a manifestação expressa do autuante acerca das operações de transferência.

Em sede de pauta suplementar esta Câmara entendeu por bem não converter o processo em diligência, em razão da existência, nos autos, de elementos que atestam que o preposto autuante procedeu ao lançamento ciente de que se tratava de operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Em retorno dos autos para fins de emissão de Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso por não constatar, nas razões de apelo, argumentos capazes de alterar o lançamento.

Registra que em consonância com o artigo 5º, inciso I do RICMS/BA, para efeitos de pagamento do diferencial de alíquotas, o fato gerador ocorrer no momento da entrada no estabelecimento do contribuinte de mercadoria ou bens advindos de outras unidades da federação, sempre que destinados a uso e consumo do estabelecimento, gênero do qual as operações de transferências são espécies.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

Alega o Recorrente preliminar de nulidade integral do lançamento em razão de erro material cometido pelo auditor fiscal autuante que, pretendendo proceder à exigência do diferencial de alíquota devido e não recolhido no exercício de 2010, repetiu os valores já lançados em relação ao exercício de 2009. No seu entender, em face deste equívoco o Auto de Infração deveria ser julgado integralmente nulo e não apenas parcialmente.

Entendo não lhe assistir razão. Nos termos do § 1º do artigo 18 do RPAF as eventuais incorreções havidas quando da efetivação do lançamento não acarretam a sua nulidade desde que seja possível determinar com segurança a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo tais falhas serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente.

No presente caso, ao constatar a duplicidade de lançamento no exercício de 2010 e, ademais, que não era possível aproveitar o mesmo ato administrativo para corrigir a falha existente em relação

àquele exercício, vez que a adoção de tal procedimento ocasionaria majoração do valor originalmente autuado, o julgador de primeira instância declarou a nulidade parcial da exigência, determinando a supressão dos valores lançados em duplicidade.

O montante remanescente, relativo ao período compreendido entre os meses de janeiro a dezembro de 2009, encontra-se perfeitamente identificado e devidamente quantificado, o que possibilitou ao então impugnante o pleno exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório, razão pela qual afastou a prejudicial suscitada.

Quanto à parcela da exigência, correspondente ao exercício de 2010, cuja exoneração em virtude do reconhecimento da nulidade foi objeto do Recurso de ofício interposto pela 1ª JJF, deixarei para me pronunciar mais adiante, após a análise acerca das razões de mérito.

Neste particular, insta ressaltar inicialmente que o fato de o § 7º do artigo 1º do RICMS/BA dispensar o lançamento e recolhimento do ICMS quando das prestações internas de serviço de transporte de carga não retira do Recorrente a sua condição de contribuinte do imposto, nem mesmo o libera do cumprimento das obrigações acessórias, especificamente a consistente na manutenção de regular escrita fiscal.

Nos termos do artigo 5º da Lei nº 7.014/96 contribuinte é *toda pessoa física ou jurídica que realize com habitualidade ou em volume que caracterize o intuito comercial, operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as prestações se iniciem no exterior.*

Destarte, a qualidade de contribuinte do imposto lhe é atribuída decorre da atividade fim a que se destina, vale dizer: a prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas e não, como alegado, em razão da dispensa de lançamento do imposto em relação às operações internas de transporte que realiza.

Nesta condição, está obrigado a proceder ao recolhimento do diferencial de alíquotas sempre que der entrada em seu estabelecimento de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação quando destinados a seu uso, consumo ou ativo permanente.

Visto isto, restam-nos perquirir se as entradas objeto do lançamento de ofício destinaram-se, de fato, ao uso e consumo do estabelecimento, de modo a ensejar a obrigação de recolher o diferencial de alíquota.

As notas fiscais de fls. 17/244, bem assim as afirmações feitas pelo Recorrente em sua peça recursal, no curso dos anos de 2009 e 2010, evidenciam que não. Segundo consta dos autos, o Recorrente recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz diversos materiais que foram aplicados na manutenção dos veículos utilizados na consecução de sua atividade fim, notadamente pneus novos e usados, câmaras para pneus, filtro de combustíveis, arruelas e etc..

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar n.º 87/96 e 29 da Lei n.º 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, especificamente em relação à atividade de prestação de serviços de transportes, assim dispõe o artigo 93, inciso I, alínea “f” e inciso V, “b” do Decreto nº 6.284/96 que aprovou o Regulamento do ICMS no Estado da Bahia.

*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;*

.....

*V – o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso e consumo do próprio estabelecimento, **assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.** Grifos meus*

Da leitura do dispositivo regulamentar acima reproduzido, a primeira conclusão que se extrai é de que a lista de insumos estabelecida na alínea “f” do inciso I não é exaustiva, porquanto comportar disposição em contrário, conforme previsão no texto do referido inciso.

A segunda e derradeira para o deslinde do presente feito é a que se pode extrair da alínea “b” do inciso V que definiu o conceito de material destinado a uso e consumo do estabelecimento. Segundo se deflui da sua análise, na atividade de prestação de serviços sobre a qual incida o ICMS, como ocorre com a prestação de serviços de transporte de cargas, para que uma mercadoria adquirida possa ser conceituada como tal, é necessário que não se destine à prestação por não ser consumida na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução.

Assim é que, no caso dos autos, embora não se encontrem elencadas no rol de insumos previsto na alínea “f” do inciso I do artigo 93 do RICMS/BA, entendo que as mercadorias adquiridas pelo Recorrente através dos documentos de fls. 17/244 não podem se constituir em material de uso e consumo, porque não se subsumem ao respectivo conceito estabelecido pela alínea “b”, inciso V do mesmo dispositivo.

Conforme se verifica da análise dos mencionados documentos, as mercadorias, cujas entradas foram objeto do lançamento, são utilizadas e integralmente consumidas de forma indubitável na consecução da prestação de serviços de transporte de cargas, vez que inegável a necessidade de manutenção preventiva ou corretiva dos veículos que realizam o transporte a que se dedica o Recorrente.

Diante de tais conclusões, peço vênias para divergir do quanto consignado no acórdão recorrido, bem assim do opinativo da PGE/PROFIS para me posicionar no sentido de que sobre as entradas das mercadorias objeto do lançamento de que aqui se trata não é possível exigir o diferencial entre as alíquotas interna e interestaduais, não porque o Recorrente não se reveste na condição de contribuinte do imposto, mas sim em razão de as ditas mercadorias não estarem encartadas no conceito de material de uso e consumo previsto na legislação de regência.

Ante ao exposto DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto pelo Recorrente para, reformando a Decisão proferida pela 1ª JF julgar Improcedente lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

Em razão da Decisão pela improcedência do lançamento e a teor do quanto previsto no parágrafo único do artigo 155 do RPAF, acolho o Recurso de Ofício, mas deixo de me pronunciar acerca do seu provimento.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)**

Peço licença para registrar voto em sentido contrário ao prolatado pela ilustre relatora.

Relativamente ao Recurso de ofício, o autuante consignou no Auto de Infração, no exercício de 2010, os mesmos dados e valores concernentes a 2009, porquanto utilizou o demonstrativo respectivo (de 2009), de fls. 05 a 07, para indicar as quantias de 2010.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

As entradas em análise ocorreram com a utilização de alíquota interestadual, do que se deduz terem sido operações entre contribuintes, o que também permite concluir que agiu o sujeito

passivo na condição de prestador de serviço de transporte, portanto, contribuinte do ICMS sujeito à cobrança da diferença de alíquotas.

Cumpra assinalar que o art. 93, I, “f” do RICMS/1997 trata de insumos na prestação de serviço de transporte, descabendo, de acordo com a literalidade da norma, a exigência do pagamento do tributo referente à diferença de alíquotas na aquisição de lubrificantes.

Data vênua, a interpretação conferida ao inciso V, “b” do mesmo preceptivo regulamentar por parte da eminente relatora não me parece ser a mais adequada, especialmente aquela relativa ao termo “*por não serem consumidas*”, pois, ao final, quaisquer materiais de uso e consumo são consumidos, a exemplo daqueles destinados à limpeza, manutenção etc.

Entendo que o legislador do inciso V, “b” – que é genérico, ou seja, referente às atividades de comércio, indústria e serviço -, não desejou alargar o direito ao crédito na prestação de serviço de transporte ao se referir às mercadorias que não forem destinadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Ainda que assim não fosse, o “*prazo*” [termo inicial de vigência] estabelecido na LC 87/1996, ao qual se refere o inciso V, “b”, foi postergado para o dia 1º de janeiro de 2020, de acordo com a redação dada ao seu art. 33, I pela Lei Complementar 138/2010.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **157065.0001/12-3**, lavrado contra **CHEIM TRANSPORTES S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.953,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Nos termos do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade a repetição dos atos, a salvo de falhas, para exigência do ICMS referente ao exercício de 2010.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Recurso Voluntário)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Recurso Voluntário)

ROSAN GEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS