

A. I. Nº - 114595.0009/12-3  
AUTUADO - SUPRICEL LOGÍSTICA LTDA.  
AUTUANTE - JOSAPHAT XAVIER SOARES  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNAT - 07.02.2013

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0012-01/13

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA.

**a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Incide o ICMS, relativo à diferença de alíquotas, nas operações interestaduais de transferências de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO. Operação de saída do estabelecimento remetente ocorreu amparada pela não incidência do ICMS. Relativamente a tais documentos fiscais não há o que ser cobrado, por inexistir fato gerador do tributo para tais operações. Infração insubstancial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de setembro de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 49.391,93, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, fato ocorrido nos meses de janeiro, março, maio e junho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2009, fevereiro a agosto, outubro a dezembro de 2010, janeiro, março, maio a dezembro de 2011, no valor de R\$ 25.391,93. Foi observado que a infração abrange “*inclusive transferências efetuadas pela filial localizada em Piracicaba-SP*”;

Infração 02. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, fato ocorrido nos meses março e abril de 2010, no valor de R\$ 24.000,00. Consta a observação de “*falta de recolhimento da diferença de alíquota referente à transferência de Ativo da filial de São Paulo. Não apresentou nota fiscal de aquisição da filial/SP para comprovar a não incidência citada nas notas fiscais de nº. 353, 355 e 409 anexas*”

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 163 a 168, onde informa que em relação à infração 01, o Autuante deixou de observar a orientação contida no artigo 5º, parágrafo único, do RICMS/97 (transcrito) e relacionou para esta cobrança, indevidamente, as compras de insumos necessários para a execução do serviço de transporte de cargas, também onerado pelo ICMS.

Afirma que as lonas plásticas e telas de proteção periodicamente adquiridas pela autuada são insumos estritamente necessários na execução dos serviços prestados, sistematicamente utilizados na cobertura e acondicionamento dos produtos transportados. Inquestionavelmente, estes materiais não possuem outra finalidade que não seja complementar os recursos necessários para a execução do serviço de transporte de cargas, e sendo assim não podem ser objeto da cobrança da diferença de alíquota do ICMS, conforme previsto no inciso I, do artigo 7º, do mesmo RICMS/BA, transcrito.

Argumenta que por força das exigências que são feitas pelos órgãos de fiscalização do trânsito e vigilância sanitária, quanto aos cuidados que devem ser observados no transporte de produtos petroquímicos, o seu cliente Braskem edita normativos direcionados aos seus prestadores de serviços, tais como o FMG 4010-00023 que anexa, onde estabelece as condições de acondicionamento que devem ser observadas, exigindo telas de proteção e lonas de cobertura para todas as suas cargas.

Portanto, a cobrança lançada como Infração 01 deve ser revista, excluindo-se todas as notas fiscais referentes às compras de lonas plásticas e telas de proteção

Quanto à infração 02, observa que cobra-se a diferença do imposto sobre a transferência de três Cavalos Mecânicos da filial de Piracicaba para o estabelecimento autuado, sob o equivocado pretexto de que não houve comprovação do ingresso destes equipamentos no estabelecimento remetente, e que conforme o princípio da estrita legalidade, amparado pela Lei Maior, nenhum imposto pode ser cobrado com base em ilações desta natureza, distanciando-se do fato materialmente provado através da documentação fiscal que acoberta a correspondente operação.

Informa que trata-se de transferência de bens do ativo utilizados a muito tempo pelo estabelecimento remetente, por isto não estavam sujeitos a cobrança do ICMS, conforme previsto na Lei Complementar 87/96, legislação do estado remetente e assim especificado nas respectivas notas fiscais de transferência (São Paulo). E sendo assim, não cabe a cobrança da suposta diferença do ICMS para o Estado da Bahia, conforme diz a legislação local, no artigo 7º do RICMS/97, cujo texto transcreve.

Por outro lado, o Fisco Baiano não apontou em que se baseia para negar a validade das informações contidas nas notas fiscais de transferência em questão, e não pode fazer exigências pertinentes à autuação do Fisco do Estado de São Paulo. Ora, se por ventura houvesse dúvidas quanto não incidência do imposto nas citadas operações, caberia primeiramente ao Estado de São Paulo fazer tal questionamento, abrindo-se a partir daí a eventual possibilidade de se pagar a diferença referente a operação interestadual.

Ou seja, a verdade materializada através das citadas notas fiscais referem-se a operações de transferência de bens do ativo da empresa sobre as quais não cabe a incidência do ICMS (cópias anexas). Por esta fundamental razão, e à luz dos princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional, não é devida a diferença reclamada como Infração 02, conforme diz o dispositivo regulamentar mencionado.

Informação fiscal prestada às fls. 224 a 229 pelo autuante sustenta o trabalho realizado, ressaltando, que a alegação da autuada não procede, diante do fato de que a defesa argui que os produtos adquiridos referem a INSUMOS, observa que a empresa adquiriu Lonas Plásticas e Telas de Proteção, argumentando que esses produtos foram adquiridos para cumprir exigências contratuais com a empresa Braskem, evidentemente o objeto da ação fiscal, não fundamenta no contrato firmado entre particulares, mas, no que está previsto na legislação tributária, bem como em julgados e pareceres tributários.

Material de uso e consumo tem natureza extremamente abrangente; é todo aquele não essencial à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não é utilizado na comercialização ou o que não for integrado no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização.

Tanto as Fazendas Públicas Estaduais quanto a Receita Federal, bem como o Poder Judiciário, operam a palavra insumo no sentido aventado pelo ilustre Professor Aliomar Baleeiro, cujo teor transcreve.

Informa que o Roteiro Estadual nº 2009/4453 do Estado de São Paulo, visando esclarecer alguns pontos acerca de apropriação, vedação e estorno do crédito de ICMS, estabeleceu como insumo toda a mercadoria empregada para a integração de produto novo ou para consumo no respectivo

processo dessa industrialização, empregada na produção rural e na prestação de serviço sujeito ao ICMS, e que restringe o direito creditório das empresas prestadoras de serviço de transporte.

Transcreve o teor do artigo 93, alínea “f” do RICMS/97, o qual ampararia a cobrança efetivada, para concluir que o Estado da Bahia estabelece que as empresas prestadoras de serviço de transporte farão jus ao direito de crédito de ICMS na aquisição de combustíveis, lubrificantes, óleos e fluidos utilizados na prestação do serviço.

No que pese a impugnação apresentado pelo autuado constante a infração 02, registra que as fundamentações apresentadas estão diretamente direcionadas as operações de transferências internas relacionadas à filial estabelecida em Piracicaba-SP, sendo que a Sefaz-BA está questionando o diferencial de alíquota de bens destinado a filial estabelecida no Estado da Bahia conforme previsão legal no art. 5º, inciso I do RICMS-BA Decreto nº 6284/97, com base no Artigo 155, § 2º Incisos VII e VIII da CF/88, regulamentado através dos Artigos 19 e 20 da Lei Complementar 87/96.

Observa que caberia ao impugnante ter apresentado as Notas Fiscais de entrada na filial de Piracicaba-SP que originaram a transferência para a filial do Estado da Bahia, fato que possibilitaria a autuante revisar seu levantamento fiscal. Entretanto, esse procedimento não foi observado pela defesa.

Ressalta que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive, levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no artigo 143 do mesmo Regulamento.

Ademais, afirma que, por se tratar de documentos da contabilidade do contribuinte autuado, o Artigo 142 do RPAF/99 disciplina que: “*A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária*”, e que na atividade de auditoria fiscal é fundamental a adoção de alguns cuidados na constituição do crédito fiscal, tanto que, antes do lançamento do crédito tributário convidou o representante/contador da empresa o Sr. José Ricardo Caixeta, que compareceu a Infaz Atacado tomado conhecimento de toda a ação fiscal desenvolvida, oportunidade em que fez alguns questionamentos, que julgamos procedentes e, prontamente foram corrigidos.

Mantém a autuação como realizada.

Consta no processo, à fl. 238, solicitação para pagamento parcial do Auto de Infração no tocante à infração 01, conforme planilha de fls. 239 a 242.

## VOTO

O lançamento preenche os requisitos legais para a sua validade e eficácia, não se verificando qualquer vício ou erro de caráter formal que pudesse implicar em ocorrência das hipóteses previstas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99.

Na infração 01, a cobrança não se resume como deixa transparecer a defesa, em apenas operações envolvendo lonas plásticas e telas, mas sim, graxa, bucha de tensor, lonas de freios, fitas adesivas, sirena com conector, Power Clean III S, relé, conforme se depreende dos documentos de fls. 13 a 153.

Apenas a defesa insurge-se contra tais produtos (lonas e telas), entendendo que os mesmos são essenciais para a prestação de serviço de transporte, tais como combustíveis, por exemplo, o que os excluiria do rol de produtos destinados a uso e consumo, tal como considerado pelo autuante.

Inicialmente entendo necessário conceituar materiais de uso e consumo. Eles são aqueles bens utilizados ou consumidos pelo estabelecimento no exercício de sua atividade, tal como bateria e pneu para veículo, material de escritório em geral, material ou utensílio de limpeza.

Incluem-se entre as mercadorias consumidas ou usadas no estabelecimento, o material de reposição cujo consumo não decorra de uma aplicação direta no seu processo, tal como o esmeril em pedra utilizada na recuperação ou conservação de ferramentas, a que, mesmo consumida em decorrência da ação direta sobre o produto em fabricação, esta ação não esteja estreitamente vinculada ao processo industrial ou não seja incondicionalmente necessária à efetiva obtenção do produto final, as partes, peças e acessórios de máquinas, adquiridos em separado das respectivas máquinas.

Trata-se de tema polêmico, que tem ensejado diversas discussões, inclusive no âmbito deste órgão julgador.

No caso em exame, a CF/88, em seu artigo 155, inciso II, § 2º, inciso VII, alínea “a” e inciso VIII, estabeleceu que em relação às prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual quando o destinatário for contribuinte do imposto, cabendo à unidade federada de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. A partir dessa disposição constitucional, ao legislador baiano positivou a seguinte regra, contida no artigo 4º, inc. XV, da 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.”*

A regra legal acima foi absorvida também pelo Regulamento do ICMS da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, em seu art. 5º inc. I, norma que serviu de base para o lançamento tributário em exame.

Vemos, pois, que as operações interestaduais de transferências de materiais de uso e consumo do estabelecimento são sujeitas à incidência do ICMS, e, como tal, devida a exigência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, e a legislação prevê nos artigos 2º, I, e 5º, I, do RICMS/BA e artigos 2º, IV, 4º, XV da Lei nº 7.104/96, a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto.

O que cabe discutir-se apenas e tão somente é se as lonas e telas de proteção que a autuada contesta são, efetivamente, materiais de uso e consumo da mesma, conforme consta na acusação fiscal, e, consequentemente, estarem sujeito na operação interestadual ao recolhimento do diferencial de alíquota, ou não, como pretende a empresa autuada, e tal análise, entendo, passa pela utilização de tais produtos. Evidentemente que sem eles a prestação de serviços de transporte poderia ser realizada normalmente, pois, como bem disse a autuada na sua peça defensiva, realiza aquisições da mesma para atender apenas e tão somente exigência da tomadora.

De serviços, a saber, a empresa Brasken. Caso a ausência de tais materiais implicasse na impossibilidade da realização da prestação de serviços, aí então não seriam tidos como materiais de uso ou consumo, elidindo-se a acusação fiscal.

Há de se perguntar, então, se sem tais materiais além de sua prescindibilidade para a prestação do serviço, se caracterizariam como “insumos” para a prestação de serviços, a exemplo de combustíveis? Evidentemente, a resposta também há de ser negativa. Logo, não posso deixar de estender, como pretende a autuada, o conceito de material de uso e consumo, para tais produtos, motivo pelo qual mantendo a autuação quanto a tais itens, bem como aos demais que não foram contestados.

Observo que na peça defensiva a autuada invoca o artigo 7º do RICMS/97. Todavia, o reconhecimento e pagamento de parte da infração desfaz qualquer dúvida a respeito da exigibilidade do tributo ora discutido.

Na infração 02, observo que nas notas fiscais de fls. 155, 156 e 157, as mercadorias estão discriminadas apenas como “*cavalo mecânico - immobilizado*”, sem destaque do imposto, fazendo menção a não incidência do ICMS, conforme artigo 7º, XIV do RICMS/SP. Trata-se de descrição lacônica, ainda mais sabendo-se que tal equipamento pode ser perfeitamente identificado e individualizado.

Ainda assim, observo fato que pode superar tal questionamento. As operações que deram origem ao lançamento nesta infração, qual sejam aqueles constantes nas notas fiscais de nº 353, 355 e 409, mencionam o fato de que as operações na sua origem, estarem amparadas por não incidência tributária, conforme observado no campo próprios dos mencionados documentos fiscais, que se reporta ao artigo 7º, inciso XIV, do RICMS/SP, o qual determina:

*“Artigo 7º - O imposto não incide sobre (Lei Complementar Federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único):”*

(...)

*XIV - a saída de bem do ativo permanente;”*

Sendo o emitente das Notas Fiscais estabelecimento inscrito no Estado de São Paulo, deve observar as disposições da legislação tributária do ICMS daquela unidade da Federação para fins de cumprimento das obrigações principal e acessórias, como o fez ao emitir tais documentos com não incidência do ICMS, embasado na disposição regulamentar acima transcrita, o que não foi observado pelo autuante.

Ou seja: de fato a saída do estabelecimento remetente ocorreu amparada pela não incidência do ICMS.

A não incidência tributária ocorre naquelas hipóteses que não as previstas, tipificadas ou descritas em lei, e, por isso, ficam fora do campo de incidência tributária. Aqueles fatos que não sejam juridicamente relevantes ou não possuam conteúdo econômico encontram-se fora da esfera da incidência tributária, e não foram previsto em lei como aptos a gerar a obrigação de pagar tributos.

Logo, todos aqueles fatos que não têm capacidade de gerar tributos estão no campo da não incidência. Seria o que Rui Barbosa Nogueira conceitua (Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo, Ed. Saraiva, 1992, página 112) “[...] os campos de incidência e isenção cabem ao legislador ordinário. Este, dentro de sua competência, tem a faculdade de traçar o círculo da incidência e excepcionar a isenção. O da não incidência ficou fora do círculo da incidência. Em princípio a área de incidência ou de isenção podem ser aumentadas ou diminuídas pelo competente legislador ordinário, porém jamais ultrapassar a barreira da imunidade, porque esta é uma vedação constitucional”, sendo pacificado tal conceito, inclusive pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Dessa forma, não pode o Fisco do Estado da Bahia reclamar em pagamento da diferença de alíquotas, conforme exigido na autuação, relativamente a tais documentos fiscais, vez que não há o que ser cobrado, por inexistir fato gerador do tributo para tais operações. Por tal razão a infração é insubstancial.

Por tais argumentos, voto no sentido de que o lançamento seja procedente em parte, devendo ser homologados os pagamentos realizados.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **114595.0009/12-3**, lavrado ACÓRDÃO JJF Nº 0012-01/13

contra **SUPRICEL LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.391,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os pagamentos eventualmente realizados.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de janeiro de 2013.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR