

**A. I. N°** - 232875.0109/13-0  
**AUTUADO** - EXPRESSO NEPOMUCENO S/A  
**AUTUANTE** - ANTONIO LUIS DOS SANTOS PALMA  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 30.06.2015

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0111-05/15**

**EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. O autuante presta informação fiscal admitindo o equívoco quanto ao lançamento das notas fiscais nºs 45 e 46, relativas à devolução ao local de origem de duas retro-escavadeiras, e reduz a infração 1 valor idêntico ao reconhecido pelo impugnante. Infração 1 procedente em parte. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Após as devidas correções efetuadas na informação fiscal, por erro de digitação, inclusão de notas fiscais de prestação de serviço, solicitada em diligência consideração dos descontos nas notas fiscais, assim como de notas fiscais acrescidas na primeira informação fiscal e por último, neste julgamento, que excluiu os óleos, fluidos e lubrificantes nos termos do art. 91, “f” do RICMS, foi encontrado o valor final correto para a infração. Infração 2 procedente em parte. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. PERCENTUAL SUPERIOR À ALÍQUOTA INTERESTADUAL.** Fica evidenciado que o impugnante faz jus ao crédito decorrente do imposto retido por substituição tributária e não apenas o ICMS normal, decorrente da aplicação da alíquota interestadual, visto o serviço decorrente da utilização do óleo diesel ser tributado, devendo-se ater ao princípio constitucional da não cumulatividade, razão porque entendendo improcedente o lançamento. Infração 3 improcedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

No auto de infração lavrado em 27/09/2013, foi efetuado lançamento de imposto no valor total de R\$299.413,21 em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1 – Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, sendo lançado o valor total de R\$105.875,41 acrescido de multa de 60%.

2 - Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, sendo lançado o valor total de R\$55.741,50 acrescido de multa de 60%.

3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais (percentual superior à alíquota interestadual), sendo lançado R\$137.796,30 acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa às fls. 488/498, onde inicialmente aduz que entre os valores informados pelo Fiscal como falta de recolhimento da diferença de ICMS entre alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados destinados ao ativo fixo, estão duas notas fiscais (NF nº. 000045 e 000046) referentes à competência 06/2010, cuja base de cálculo informada pelo Fiscal era de R\$278.235,29, mas que as mencionadas notas fiscais se referem ao envio de duas escavadeiras hidráulicas da Filial de Serra/ES para Camaçari/BA, para mera prestação de serviços à empresa Bahia Pulp, com previsão de posterior retorno ao local de origem (Filial Serra), conforme devidamente anotado nas informações complementares.

Que dessa forma, não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquota nesse caso, tendo em vista que a nota foi emitida apenas para acompanhar o equipamento que saiu de Serra/ES para prestar serviço em Camaçari/BA não configurando aquisição de bem/mercadoria para o ativo imobilizado, sendo obrigatória a exclusão do referido débito do Auto de Infração. Assim, requer que o débito apurado na Infração 01 do referido AI deva ser reduzido para R\$58.575,41 (cinquenta e oito mil, quinhentos e setenta e cinco reais e quarenta e um centavos).

Em seguida, alega que nos valores levantados referente à 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, foram contabilizados valores referentes a aquisição de insumos como pneus, óleos para motor e outros, que gerariam crédito à Impugnante, não sendo passível, dessa forma, a cobrança de diferencial de alíquota, bem como notas fiscais de elaboração de formulários de CTC e outros serviços que estão isentos de imposto. Que, além disso, há ainda uma diferença entre a apuração realizada pelo Fiscal e a apuração real, tendo em vista que o mesmo não considerou os descontos informados em algumas notas, realizando o cálculo sob o valor integral da mesma, conforme será demonstrado.

Alega que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia adota conceitos equivocados sobre material de uso e consumo e insumo, não permitindo o aproveitamento de créditos de ICMS na atividade de transporte sobre diversos itens, tais como: pneus, câmaras de ar, material de embalagem, óleos lubrificantes, partes e peças de veículos, entre outros.

Que não havendo Lei definindo o conceito de insumos para fins de ICMS, mas apenas norma estadual interpretativa, que diga-se aqui, cada Estado hoje adotando aquela que lhe convém, mas que para a prestação de serviço de transporte são insumos os pneus, as câmaras de ar, o óleo lubrificante utilizado nos caminhões, materiais de embalagem utilizados no transporte ou bens necessários para a realização da atividade de transporte, tais como partes e peças de veículos que não sejam enquadrados como bens do ativo imobilizado.

Que diferente do conceito de insumo, é o conceito de bem de uso e consumo, que é aquele não essencial à atividade econômica do estabelecimento, ou seja, o material que não é utilizado na comercialização ou que não se integra ao produto em processo de industrialização, ou ainda, na prestação de serviços sujeita ao ICMS. Portanto, material de uso e consumo é um conceito totalmente diferente de “insumo”, podendo-se dizer até antônimo.

Que por meio de Recurso Especial o Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado e constata-se das decisões, estar reconhecendo que houve uma ampliação do direito de aproveitamento do crédito relativamente aos serviços de transporte, não cabendo mais a interpretação vinculada apenas às atividades comerciais e industriais.

Dessa forma, considerando que são insumos os pneus, as câmaras de ar, o óleo lubrificante utilizado nos caminhões, materiais de embalagem utilizados no transporte ou bens necessários para a realização da atividade de transporte, tais como partes e peças de veículos que não sejam enquadrados como bens do ativo imobilizado, não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquota referente a aquisição destes materiais, tendo em vista que os mesmos geram crédito de ICMS.

Diante disso, conforme apurado em planilha do *Anexo I*, parte do débito no valor de R\$46.772,00 (Quarenta e seis mil, setecentos e setenta e dois reais) da Infração 02 apurada no discutido AI se refere a insumo, sendo obrigatória a sua exclusão, passando a considerar como infração apenas o recolhimento referente a diferencial de alíquota de bens de uso e consumo da Impugnante, ou seja, R\$8.969,50 (Oito mil, novecentos e sessenta e nove reais e cinquenta centavos).

Conforme já informado, o Fiscal incluiu na apuração de diferencial de alíquota de bens de uso e consumo adquiridos em outro Estado as notas fiscais de prestação de serviço de confecção de CTRC emitida pela gráfica Grafmol, conforme se verifica nas planilhas de fls. 41(NF 4228), 53 (NF 4562), 57 (NF 4657), 70 (NF4834) e 72 (NF 8076).

As cópias das respectivas notas fiscais bastam para comprovar que não é devido ICMS na mencionada operação, não sendo assim devido qualquer diferencial de alíquota, sendo obrigatória a sua imediata exclusão do referido AI. Da mesma forma, foram incluídos na apuração outros serviços sob os quais não incide ICMS como lavagem fls. 57 (NF 63243) e 64 (NF 63860) e mão de obra de manutenção corretiva fl. 69 (NF 12115), que a exemplo da confecção de CTRC, devem obrigatoriamente ser excluídos do referido AI.

Em algumas notas fiscais de aquisição de bem de uso e consumo há descontos fornecidos pelo emitente que não foram considerados pelo Fiscal, conforme se pode observar pela planilha do *Anexo I*. Assim, considerando o valor total da nota fiscal, sem desconto, como base de cálculo do imposto e do diferencial de alíquota apurado, a Secretaria da Fazenda prejudica a Impugnante, pois determina que ela recolha a diferença do imposto sob valor superior ao que realmente foi pago pela mercadoria, o que é totalmente inconcebível. Dessa forma, tomando como exemplo os descontos informados nas notas fiscais anexas, o débito apurado na Infração 02 deve ser reduzido para R\$7.951,86 (Sete mil, novecentos e cinquenta e um reais e oitenta e seis centavos), conforme apuração do *Anexo I*.

Na Infração 3 do referido AI foi apurada a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no documento fiscal. Segundo o Fiscal, teria utilizado a mais crédito fiscal oriundo de aquisições interestaduais, em percentual superior à alíquota interestadual. O crédito a maior glosado pelo Fiscal se refere à aquisição de óleo diesel, conforme se pode observar pelas planilhas de fls. 84 a 131. Há vários erros de apuração como os de fls. 11, 121 e 122, onde a NF nº. 2.877, 6.505 e 961, respectivamente, são provenientes do Estado da Bahia e não de Minas Gerais, sendo essa última ainda referente a pneu e não a aquisição de combustível.

Há ainda erros de digitação que acabaram influenciando na apuração, demonstrando erroneamente que houve aproveitamento indevido de crédito como é o caso da apuração referente às NF nº. 61.737 (fls. 124), NF nº. 15.835 (fls. 125) e NFs nº. 16.302 e 63.251 (fls. 126). Além dos mencionados erros, a glosa realizada se refere a aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de combustível, no caso, óleo diesel. O Fiscal entendeu que como o combustível foi adquirido pela filial da empresa em Camaçari/BA, de fornecedores fora do Estado da Bahia, o crédito de ICMS que poderia ser apropriado seria apenas o correspondente a 7% (sete por cento), não sendo permitido se apropriar do crédito de ICMS destacado em nota.

Contudo, o entendimento do ilustre fiscal é contrário ao da própria Secretaria da Fazenda da Bahia que, conforme parecer nº. 02787/2009 datado de 16/02/2009, entende que, sendo o óleo diesel mercadoria recebida com imposto pago por antecipação, o contribuinte, não considerado contribuinte substituído, que utiliza esta mercadoria como insumo na atividade produtiva, poderá se creditar tanto do ICMS relativo à operação de aquisição, como do ICMS substituição tributária destacado a título de observação no documento fiscal. Apresenta trecho do parecer 02787/2009.

Diz que o referido parecer deixa bem claro o entendimento da Secretaria da Fazenda da Bahia de que, sendo adquirido o óleo diesel como insumo, ou seja, para utilização em sua atividade, o adquirente poderá utilizar como crédito fiscal, os valores do imposto normal e do imposto antecipado. Dessa forma, é lícito a Impugnante apropriar-se do crédito de ICMS destacado em

nota fiscal, conforme foi realizado, não sendo cabível a glosa aplicada pelo Fiscal, sendo obrigatória a exclusão integral do referido débito no valor de R\$137.796,30 (cento e trinta e sete mil, setecentos e noventa e seis reais e trinta centavos) do discutido AI.

Que diante das irregularidades e inconsistências apresentadas acima referentes ao Auto de Infração nº. 232875-0109/13-0 é necessária a sua imediata anulação. Contudo, parte do débito apontado no referido Auto de Infração é incontroverso, sendo estes:

01 - Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença dentre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento no valor de R\$58.575,41.

02 - Deixar de recolher 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 no valor de R\$7.951,86. Dessa forma, novo Auto de Infração deve ser lavrado apontando apenas os débitos incontroversos acima, tendo como montante total o valor de R\$66.527,27.

Diante disso, tendo em vista a instituição do REFIS 2013 pela Lei nº. 12.903/2013 para pagamento de débitos de ICMS, a Impugnante pleiteia a possibilidade de liquidar o valor incontroverso utilizando os benefícios trazidos pela referida lei, uma vez que os débitos a que estes se referem se encaixam nos requisitos instituídos.

1. A nulidade do impugnado Auto de Infração pelas inconsistências e irregularidades apresentadas;
2. A lavratura de novo Auto de Infração contemplando apenas o valor incontroverso, qual seja, R\$66.527,27;
3. A liquidação do valor incontroverso com os benefícios da Lei nº. 12.903/2013.

Por fim, requer que as notificações à Impugnante sejam enviadas para o endereço de sua matriz, qual seja, Rua Alcides Thomaz da Silva, nº 15 – Distrito Industrial, Lavras/MG – CEP: 37.200-000. Termos em que, pede e espera deferimento.

Às fls. 605/606, o autuante presta informação fiscal e admite que só então teve acesso às notas fiscais nºs 45 e 46, e reduz a infração 1 para R\$58.575,41, sendo zerado o lançamento em julho de 2010 no valor de R\$47.300,00.

Que na infração 2, ressalta que se as notas fiscais fossem apresentadas na época da fiscalização, não teria havido erro no levantamento e reduz a infração de R\$55.741,50 para R\$55.530,06, e que a legislação da Bahia não abriga as justificativas do impugnante e que as notas fiscais apresentadas no anexo I à fl. 541 não haviam sido apresentadas e assim, gerou o valor de R\$132,01 na coluna do mês de abril na planilha da fl. 607.

Que na infração 3, assiste razão ao contribuinte quanto às notas fiscais nºs 2.877, 6.505 e 961 devido a erro de digitação, bem como a digitação por erro das notas 61.737, 15.835, 16.302 e 63.251, e quanto a glosa dos créditos nas aquisições de óleo diesel, invoca o art. 356 do RICMS e que o excerto do parecer 02787/2009 peca pela inadequação porque foi formulado por empresa do ramo agrícola. Corrige o lançamento da infração 3 para R\$133.838,45, conforme relatório da fl. 608, e pede pela procedência parcial.

À fl. 618, o impugnante apresenta termo de confissão de dívida no valor de R\$66.527,27, apresentando demonstrativo para fins de inclusão no REFIS – Lei 12.903/2013, sendo de R\$58.575,41 da infração 1, R\$7.951,86 da infração 2 e não reconhece nenhum valor da infração 3.

O impugnante se manifesta às fls. 634/637 e expõe as contra-razões, mas, contudo, o Ilustre Auditor fiscal, além de deixar de se manifestar sobre o item 4 da Impugnação (Do valor Incontroverso do Débito e da utilização dos benefícios da Lei nº. 12.903/2013-REFIS), foi omissa em alguns pontos de sua análise, conforme passa a demonstrar, na Impugnação apresentada, com relação a infração 02, além da diferenciação entre material de uso e consumo e insumo, foi

alegado o erro na apuração quanto às notas fiscais que possuíam descontos, sendo as mesmas consideradas sob o seu valor integral, ou seja, sem o desconto, para realização do cálculo do imposto e do diferencial de alíquota.

Contudo, a referida argumentação sequer foi contestada pelo Auditor nas contra-razões, devendo a mesma ser aceita de forma tácita, ocasionando a redução de mais R\$1.017,64 (hum mil, dezessete reais e sessenta e quatro centavos) na Infração 02.

Reitera, ainda, *“a argumentação de pneus, câmaras de ar, óleo lubrificante, materiais de embalagem utilizados no transporte são bens necessários para a realização da atividade de transporte, tais como partes e peças de veículos, não sendo a aquisição dos mesmos passíveis de diferencial de alíquota, tendo em vista sua natureza como insumo, o que gera redução da referida infração em mais R\$46.772,00 (Quarenta e seis mil, setecentos e setenta e dois reais)”*. Diante do exposto, pleiteia a redução da Infração 02 para R\$7.951,86 (Sete mil, novecentos e cinquenta e um reais e oitenta e seis centavos).

Que a argumentação utilizada pelo Auditor para não aceitar a alegação referente a glosa de crédito na aquisição de combustível é de que o *“excerto do parecer 02787/2009 aventado em sua defesa, peca pela inadequação, até mesmo porque fora formulado numa consulta de uma empresa agrícola”*. Contudo, a citação do mencionado parecer teve como objetivo demonstrar o entendimento da SEFAZ/BA de que sendo o óleo diesel mercadoria recebida com imposto pago por antecipação, o contribuinte, não considerado contribuinte substituído, que utiliza esta mercadoria como insumo na atividade produtiva, poderá se creditar tanto do ICMS relativo à operação de aquisição, como do ICMS substituição tributária destacado em nota, conforme Art. 356, §3º, inciso II do RICMS-BA.

Assim, fica claro no mencionado parecer e na determinação legislativa que o contribuinte que não realiza operações de comercialização ou revenda de óleo diesel, não adquire esta mercadoria na condição de substituto tributário, utilizando-a nos equipamentos e máquinas de sua produção, poderá se utilizar como crédito fiscal os valores do imposto normal e do imposto antecipado. O raciocínio funciona tanto para empresa do ramo agrícola quanto de transporte, pois ambas utilizam o combustível para sua produção/prestação de serviço, não sendo o mesmo adquirido para comercialização ou revenda, mas como insumo.

Dessa forma, reitera a alegação de que é lícito ao contribuinte apropriar-se do referido crédito, não sendo cabível a glosa realizada no valor de R\$133.838,45 (Cento e trinta e três mil, oitocentos e trinta e oito reais e cinquenta e cinco centavos). Na impugnação apresentada foi requerido o direito de adesão ao REFIS (Lei nº. 12.903/2013) de parte do débito incontroverso. Apesar do Auditor não ter se posicionado a respeito, a referida adesão foi realizada em 21/11/2013, conforme demonstra Termo de Confissão de Dívida anexo, sendo necessário o desmembramento do auto de infração. *“Dessa forma, diante das manifestações acima, requer o reconhecimento:*

- 1. na Infração 02 do erro na apuração quanto as notas fiscais que possuíam descontos, devendo a mesma ser aceita de forma tácita, ocasionando a redução de mais R\$1.017,64 no Auto de Infração.*
- 2. na Infração 02 de que pneus, câmaras de ar, óleo lubrificante, materiais de embalagem utilizados no transporte são bens necessários para a realização a atividade de transporte, não sendo a aquisição dos mesmos passíveis de diferencial de alíquota, tem em vista sua natureza como insumo, gerando a redução da referida infração em mais R\$46.772,00.*
- 3. na Infração 03 de que é lícito ao contribuinte apropriar-se do crédito total de ICMS quando o contribuinte que não realiza operações de comercialização ou revenda de óleo diesel, não adquire esta mercadoria na condição de substituto tributário, utiliza-a nos equipamentos e máquinas de sua produção/prestação de serviço, seja ela uma empresa agrícola ou de transporte, não sendo cabível a glosa realizada no valor de R\$133.838,45.”*

4. *de adesão ao REFIS do valor incontroverso de R\$66.527,27, sendo realizada o devido desmembramento do auto de infração.*

O autuante se manifesta às fl. 650, requer a manutenção do auto nos termos apresentados a na informação fiscal, e à fl. 665 a 5ª JF converteu o processo em diligência à Infaz de origem para que o autuante refizesse o demonstrativo da infração 2 considerando os desconto existentes nas notas fiscais, e excluísse do demonstrativo as notas fiscais que foram incluídas na informação fiscal, o que foi feito conforme relatório de fls. 668/69 pelo autuante.

À fl. 710 o contribuinte foi intimado a se manifestar, o que fez às fls. 713/719, nos seguintes termos: que o item 2 do referido Auto de Infração informa que durante a fiscalização realizada junto a empresa Expresso Nepomuceno, referente ao período de 01/01/2008 a 31/12/2010, foram encontradas as seguintes irregularidades: Deixar de recolher 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. Total da Infração: R\$55.741,50.

Com a atualização realizada pelo Auditor Fiscal, onde o mesmo afirma ter expurgado as notas fiscais incluídas na informação fiscal, bem como os descontos incondicionais destacados nas notas fiscais apresentadas, o valor histórico da Infração 02 foi reduzido para R\$55.018,77, conforme resumo descrito na manifestação de fl. 668. Contudo, após verificarmos a apuração realizada pelo ilustre Fiscal, foram ainda identificadas algumas divergências, as quais passam a ser apontadas.

Que nos valores apontados pelo Fiscal referente à 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, continuam contabilizados os valores referentes à aquisição de insumos como pneus, óleos para motor e outros, que gerariam crédito a Impugnante, não sendo passível, dessa forma, a cobrança de diferencial de alíquota.

Alega que o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Comunicação e Transporte intermunicipal e interestadual) está sujeito ao princípio da não-cumulatividade, possibilitando ao contribuinte do imposto aproveitamento de créditos para compensação com débitos do tributo dentro do período de apuração. Entretanto, o ilustre Auditor Fiscal manteve a adoção de conceitos equivocados sobre material de uso e consumo e insumo, não considerando o aproveitamento de créditos de ICMS na atividade de transporte sobre diversos itens, tais como: pneus, câmaras de ar, material de embalagem, óleos lubrificantes, partes e peças de veículos, entre outros. Repete todos os argumentos da defesa inicial e traz julgamento de tribunais superiores.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça está reconhecendo que houve uma ampliação do direito de aproveitamento do crédito relativamente aos serviços de transporte, não cabendo mais a interpretação vinculada apenas as atividades comerciais e industriais. Devem também as atividades de transporte ter crédito de ICMS sempre que os bens ou produtos adquiridos sejam efetivamente aplicados na atividade-fim da empresa.

Dessa forma, considerando que são insumos os pneus, as câmaras de ar, o óleo lubrificante utilizado nos caminhões, materiais de embalagem utilizados no transporte ou bens necessários para a realização da atividade de transporte, tais como partes e peças de veículos que não sejam enquadrados como bens do ativo imobilizado, não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquota referente a aquisição destes materiais, tendo em vista que os mesmo geram crédito de ICMS.

Diante disso, conforme apurado em planilha do *Anexo I*, parte do débito no valor de R\$51.662,16 (cinquenta e um mil, seiscentos e sessenta e dois reais e dezesseis centavos) da Infração 02 apurada no discutido AI se refere a insumo, sendo obrigatória a sua exclusão, passando a considerar como infração apenas o recolhimento referente a diferencial de alíquota de bens de uso e consumo da Impugnante, ou seja, R\$3.356,61 (Três mil, trezentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos).

Diante das irregularidades e inconsistências apresentadas acima, reitera o pedido de sua anulação imediata. Reitera ainda, a utilização do REFIS 2013 instituído pela Lei nº. 12.903/2013 para pagamento de débito apontado como incontroverso na Infração 02 do citado auto no valor de R\$3.356,61 (Três mil, trezentos e cinquenta e seis reais e sessenta e um centavos).

Dessa forma, diante das razões acima apresentadas a Expresso Nepomuceno impugna novamente o Auto de Infração nº. 2328750109/13-0, requerendo através deste:

1. A nulidade do impugnado Auto de Infração pelas inconsistências e irregularidades apresentadas;
2. A redução do valor da Infração 02 do referido auto de R\$51.662,16 para R\$3.356,61, tendo em vista a diferença se referir a insumo, sendo obrigatória sua exclusão, passando a considerar como infração apenas o recolhimento referente a diferencial de alíquota de bens de uso e consumo da Impugnante;
3. A liquidação do valor incontroverso (R\$3.356,61) com os benefícios da Lei nº. 12.903/2013.

À fl. 748 em nova informação fiscal, o autuante diz que em que pesem as alegações do impugnante acerca da diferenciação entre insumos e material de uso ou consumo, o Estado da Bahia não agrega tal diferenciação.

## VOTO

Devo constatar que na impugnação foram apresentados erros materiais do autuante, que na informação fiscal e posteriormente em diligência ao autuante, tais erros foram saneados, estando o processo devidamente regularizado para apreciação deste Conselho de Fazenda, devendo ressaltar que não há qualquer irregularidade quanto a não apreciação na informação fiscal, no que diz respeito à adesão ao REFIS, sendo esta uma prerrogativa exclusiva do contribuinte, que não requer autorização nem do autuante nem deste Conselho.

Na infração 1, às fls. 605/606, o autuante presta informação fiscal admitindo o equívoco quanto ao lançamento das notas fiscais nºs 45 e 46, relativas à devolução ao local de origem de duas retroescavadeiras, e reduz a infração 1 para R\$58.575,41, valor idêntico ao reconhecido pelo impugnante. Infração 1 procedente em parte.

A infração 2, também sofreu alterações na informação fiscal, por conta de notas fiscais que não foram apresentadas na época da fiscalização, reduzindo a infração de R\$55.741,50 para R\$55.530,06. No entanto, foi alegado o erro na apuração quanto às notas fiscais que possuíam descontos, sendo as mesmas consideradas sob o seu valor integral, ou seja, sem o desconto, além do acréscimo de notas fiscais não lançadas inicialmente, e assim à fl. 665 a 5ª JJF converteu o processo em diligência à Infaz de origem para que o autuante refizesse o demonstrativo da infração 2 considerando os descontos existentes nas notas fiscais, e excluísse as notas fiscais que foram incluídas na informação fiscal, o que foi feito conforme relatório de fls. 668/69 pelo autuante, reduzindo a infração mais uma vez para o valor de R\$55.018,77, considerando-se neste caso, que houve erro de digitação para menos no lançamento inicial no mês de dezembro, devidamente corrigido de R\$552,53 para R\$1.018,74.

À fl. 713 o impugnante se manifestou quando comenta que o total da Infração passou para R\$55.018,77 conforme resumo descrito na manifestação de fl. 668, contudo, continua resistindo quanto às aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, e que continuam contabilizados os valores referentes à aquisição de insumos como pneus, óleos para motor e outros, que gerariam crédito a Impugnante, não sendo passível, dessa forma, a cobrança de diferencial de alíquota e que houve a adoção de conceitos equivocados sobre material de uso e consumo e insumo, repetindo todos os argumentos da defesa inicial, sem apresentar qualquer outro erro material.

Embora o impugnante tenha apresentado um rol ponderável de argumentos em prol da justificativa de itens que constam no demonstrativo de fls. 26/73, como correia de alternador,

tambor de freio, cabo de velas, etc, o Regulamento ICMS do Estado da Bahia, instituído pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997, estabelece alguns materiais em face dos quais o contribuinte, prestador de serviço de transporte, pode creditar-se. Vejamos:

*"Art.91. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.  
(...)"*

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

*f) de combustíveis, lubrificantes, óleos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual;"(grifamos)*

Assim o RICMS/BA 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, sem, contudo, contemplar peças e outros materiais de manutenção de veículos, entendidos como bens de uso e consumo, não gerando crédito de ICMS, e sendo assim, devido o diferencial de alíquotas. Há inclusive decisão do Superior Tribunal de Justiça seguindo esse entendimento:

*"Tributário - ICMS - Creditamento - Prestação de serviços de transporte rodoviário - Peças e Acessórios. Peças de reposição, de conserto, de conservação ou acessórios que guarnecem veículos não se confundem com insumos exauridos na prestação do serviço. Inexistência do direito ao crédito do ICMS. (EmbDecl no Resp nº 101.797/SP, STJ-1ª Turma, unânime, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, publ. 15/09/97, PP. 44288-9)."*

No entanto, constato no demonstrativo que há itens como fluidos para freios, lubrificantes, óleo de motor, que se enquadram perfeitamente na alínea f do art. 93, razão pela qual, de ofício, excluo tais itens, e a partir do demonstrativo já corrigido de fl. 669, apresento o demonstrativo de débito remanescente.

Devo salientar que a partir do demonstrativo da fl. 668 foi apropriado o menor valor mensal, levando em conta a correção dos descontos incondicionais, os expurgos das notas fiscais acrescidas após o lançamento inicial, exceção ao mês de Dezembro, em que o valor original era mesmo R\$1.018,74 que teve transcrição errada do demonstrativo inicial para o auto de infração, sendo ao final reduzido o lançamento do item 2 para R\$54.573,96, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS	VL. INF. FISCAL	CORREÇÃO JULGAMENTO	VL. FINAL JULGADO
jan	2.947,43	26,69	2.920,74
fev	1.186,26	39,60	1.146,66
mar	7.424,92	175,02	7.249,90
abr	9.605,38	220,31	9.385,07
mai	852,12	116,54	735,58
jun	6.030,25	192,96	5.837,29
jul	4.674,81	10,16	4.664,65
ago	2.163,35	105,62	2.057,73
set	11.258,22	18,00	11.240,22
out	6.981,02	70,80	6.910,22
nov	1.079,53	49,48	1.030,05
dez	1.570,80	174,95	1.395,85
TOTAL	55.774,09	1200,13	54.573,96



Assim, após as devidas correções efetuadas na informação fiscal, por erro de digitação, inclusão de notas fiscais de prestação de serviço, solicitada em diligência consideração dos descontos nas notas fiscais, assim como de notas fiscais acrescidas na primeira informação fiscal e por último, neste julgamento, que excluiu os óleos, fluidos e lubrificantes nos termos do art. 91, "f" do RICMS, foi encontrado o valor final correto para a infração. Infração 2 procedente em parte.

Na infração 3, houve a glosa de parte do crédito fiscal na aquisição de combustível, isto porque o autuante considerou apenas como legítimo o crédito do ICMS próprio, fazendo a exclusão do substituído. O impugnante trouxe em sua defesa parecer da DITRI, que conforme o autuante explicou, não se aplica ao caso de uma transportadora. No entanto o PARECER Nº 22666/2008, cuja ementa está abaixo, traz bons esclarecimentos acerca do tema:

ICMS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO FISCAL RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL EMPREGADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE, EFETUADAS COM O IMPOSTO RETIDO POR FORÇA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DISCIPLINA DO ARTIGO 359 DO RICMS/BA.

Vejamos o que diz o teor do parecer:

*A empresa acima qualificada, atuando neste Estado no transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir exposta:*

*- Informa a Consulente que a mesma adquire óleo diesel para consumo próprio na sua atividade de prestação de serviço de transporte. A nota fiscal de compra do óleo diesel apresenta as seguintes informações: Valor total da nota: R\$ 429,80; Alíquota ICMS: 15%. Não há destaque do ICMS, já que o mesmo foi pago com antecedência (substituição tributária). No campo das informações complementares, o referido documento fiscal apresenta as seguintes informações:*

*BC. ICMS ST: 230,99*

*VL. ICMS ST: 34,65*

*ICMS Sub. Trib. pago de acordo com o Decreto nº 4.852/97, anexo 8 do RCTE.*

*- Diante do exposto, e considerando que a Consulente trabalha no regime conta-corrente fiscal (débito -crédito), questiona se deve considerar, para efeitos do crédito do ICMS, o valor total do óleo diesel (R\$ 429,80), ou o valor mencionado em "informações complementares" (R\$ 230,99), e utilizar o crédito de R\$ 34,65.*

#### RESPOSTA

*Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que, tratando-se de mercadorias que já foram objeto de antecipação ou substituição tributária, o aproveitamento do crédito fiscal pelo destinatário se dará mediante a adoção de um dos procedimentos previstos no art. 359, § 1º, inciso I, do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), abaixo transcrito:*

*"Art. 359. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária" (Ajuste SINIEF 4/93).*

*§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:*

*.....*

*V - combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributadas pelo ICMS, observada a ressalva constante no inciso XI do art. 96;"*

*Temos, portanto, que a Consulente poderá se creditar do imposto incidente nas aquisições de combustíveis e lubrificantes aplicados na prestação de seus serviços de transporte, não podendo o*

*destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável. Dessa forma, considerando as informações contidas na inicial, deverá a Consulente considerar, para fins de crédito do ICMS relativo a tais aquisições, o valor informado como base de cálculo do ICMS/Substituição Tributária, ou seja, R\$ 230,99, aplicando-se, sobre esse valor, a alíquota efetivamente incidente na operação.*

*Cumpre-nos ressaltar que a homologação dos créditos em tela condiciona-se à constatação, após a realização de procedimentos fiscais no estabelecimento, de que os lançamentos foram efetuados com observância das condições estabelecidas no art. 93, inciso I, alínea "f" e §1º, do RICMS/BA, ou seja, utilização efetiva dos produtos adquiridos na prestação de serviços de transporte tributadas pelo imposto estadual. A constatação de utilização combustíveis e lubrificantes sem observância das referidas condições enseja a aplicação de multa de 60% do valor do crédito fiscal indevidamente utilizado, sem prejuízo da exigência do estorno, conforme estabelece o RICMS-BA/97, art. 915, inciso VI.*

*Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).*

*É o parecer.*

Pelo exposto no parecer, fica evidenciado que o impugnante faz jus ao crédito decorrente do imposto retido por substituição tributária e não apenas o ICMS normal, decorrentes da aplicação da alíquota interestadual, visto o serviço decorrente da utilização do óleo diesel ser tributado, devendo-se ater ao princípio constitucional da não-cumulatividade, razão porque entendo improcedente o lançamento. Infração 3 improcedente.

Quanto ao pedido de que as notificações sejam enviadas para o endereço de sua matriz, qual seja, Rua Alcides Thomaz da Silva, nº 15 – Distrito Industrial, Lavras/MG – CEP: 37.200-000, nada obsta que o órgão competente para fazer as intimações remeta os instrumentos próprios para o endereço indicado, porém será igualmente válida a intimação encaminhada para o endereço do contribuinte, conforme art. 108 do RPAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232875.0109/13-0** lavrado contra **EXPRESSO NEPOMUCENO S/A** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$113.149,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, "f" do art. 42 da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de junho de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA