

PROCESSO	- A. I. Nº 281105.1242/15-7
RECORRENTE	- EMPRESA DE TRANSPORTES E LOGÍSTICA PARANÁ LTDA. (TRANSPARANÁ)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0232-04/15
ORIGEM	- INFAS ATACADO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 17/05/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0094-12/16

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Comprovado tratar-se de material de consumo, sendo devida a exação fiscal, nos termos do art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o benefício fiscal da dispensa do pagamento do imposto, previsto no art. 272 do RICMS/12, restringe-se apenas às aquisições de bens para o ativo permanente. Excluídos valores relativos às aquisições de fluído, aditivo e óleo, considerados como insumos para o ramo de atividade exercida pelo recorrente. Modificada a Decisão. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0232-04/15), que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$138.343,75, por meio do qual foram atribuídas ao sujeito passivo duas irregularidades, sendo a primeira, objeto deste recurso, decorrente da falta de recolhimento do ICMS da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor R\$56.894,50, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento e a segunda infração, quitada através da adesão “Concilia Bahia”, decorrente da multa de R\$81.449,25, correspondente a 1% do valor das mercadorias, não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$124.369,10, em razão da redução da primeira infração para R\$42.919,85 e manutenção da segunda infração, diante das seguintes considerações, relativas à primeira infração, única objeto do Recurso Voluntário:

[...]

A tese defensiva, é a de que na infração 01, as operações acobertadas pela autuação ou se caracterizam como "insumos" necessários para as prestações que realiza, ou bens do ativo permanente, as quais estão dispensadas de completar a alíquota interestadual, ao passo que na segunda, diante do fato da legislação prever a dispensa do pagamento do imposto, por extensão, entende não deveria escriturar as notas fiscais.

Com efeito, a legislação estadual, no período abarcado pela autuação (2010 a 2012), tanto na vigência do RICMS/97, quanto na vigência do RICMS/12 estabelece a dispensa de lançamento e recolhimento do imposto complementar, relativo aos bens adquiridos em operações interestaduais e destinados ao ativo imobilizado, senão vejamos.

Na legislação anterior, o permissivo legal encontrava-se inserido no artigo 7º, inciso IV, alínea "c", segundo o qual, "não é devido o pagamento da diferença de alíquotas....nas aquisições de bens do ativo permanente efetuadas por....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".

Na legislação atual e vigente, a concessão encontra-se no artigo 272, inciso I, alínea "a", item 3, com a seguinte redação: "fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo a diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo permanente efetuadas por.... prestadores de serviços de transportes de pessoas, optantes pela redução de base de cálculo prevista no inciso I do art. 267";

Para a infração 01, da análise dos elementos inseridos no feito, constato que, efetivamente, a autuação abarcou dois tipos de materiais, conforme apontado na defesa: materiais de uso e consumo efetivo, e materiais do ativo permanente. No primeiro caso, posso citar como exemplo os produtos inseridos na nota fiscal 278, (fl. 18), a qual contém distribuidor de óleo, vedador, materiais a serem aplicados nos veículos da empresa que prestam serviços de transporte, ao passo que na nota fiscal 15.368, constante à fl. 16, encontram-se microcomputador portátil, e seus acessórios, que, em verdade, apesar do posicionamento contrário do autuante, na informação fiscal prestada, são, sim materiais do ativo permanente.

Observo, ainda, que a decisão judicial trazida ao feito pela defesa, relativa a esta infração não pode servir de parâmetro, vez que se reporta a situação diferente da aqui analisada, diante do fato de a empresa ser não optante pelo crédito presumido, o que a torna ineficaz e inaplicável ao presente caso, pelo motivo da autuada ter optado pelo crédito presumido, abrindo mão, consequentemente, de todo e qualquer crédito adicional. Da mesma forma, não há que se falar em insumos, visto que, de acordo com a jurisprudência dominante, a opção pelo crédito presumido, ou redução de base de cálculo, encerra qualquer discussão acerca da condição de insumo, podendo citar como exemplo, decisão do Tribunal de Justiça do Paraná, na Apelação Cível AC 4531093 PR 0453109-3, em decisão do Desembargador Paulo Habith, da 3ª Câmara Cível, em 20 de maio de 2008.

O cerne da infração, seria, pois, a segregação dos bens destinados ao ativo imobilizado, e aqueles consumidos ou utilizados pela empresa, diante do fato de que o autuante agregou estes dois fatos numa só infração, equivocadamente. Da mesma forma, equivocadamente, a autuada reconhece que parte das notas arroladas se reportam ao que denomina de "insumos", o que, evidentemente, não se pode aceitar, vez tratarem-se aqueles autuados de elementos que se desgastam ou se consomem ao longo do tempo, caracterizando-se, pois, como de uso e consumo efetivo.

O caminho, seria, pois, a conversão do feito em diligência, a fim de que o autuante realizasse tais expurgos, relativamente aos bens do ativo imobilizado, consoante exemplificado linhas acima. Todavia, diante da informação fiscal prestada, na qual sequer aborda superficialmente tal matéria, reafirmando a certeza da acusação fiscal, retardaria o curso do processo, além do que o ajuste é demasiado fácil para ser realizado. Todavia, a opção do julgador foi realizar ele próprio o expurgo das operações destinadas ao ativo imobilizado, devidamente demonstrado mais adiante.

Desta forma, foram eliminadas do levantamento, as notas fiscais 386.413 (fl. 16), 586.366 (fl. 19), 4.261 (fl. 20), 4.430 (fl. 22), 069 (fl. 26), 1.186 (fl. 27), 1.773.650 (fl. 54), 7.713 (fl. 74), 2.903.307 (fl. 76), 2.907.342 (fl. 78), e 13.001 (fl. 91) por corresponderem a materiais destinados ao ativo permanente, a saber, equipamentos de informática, em maioria, embora se constate outros bens, como unidades de ar condicionado tipo evaporadora e condensadora. Quanto aos demais documentos, ficam devidamente mantidos no lançamento, pois se referem a produtos, como dito anteriormente, que se consomem na prestação de serviço, a exemplo de disco de tacógrafo, filtros, estopa, lâmpadas, telha galvalume, insumos pintura perfil, dentre outros, devidamente comprovados nos documentos acostados às fls. 16 a 91, o que torna a infração procedente em parte, de acordo com o seguinte demonstrativo de meses alterados:

02/1010 o valor passa a ser zero;
05/2010 R\$ 174,00
06/2010 R\$ 1.182,59
07/2010 R\$ 185,00
Totaliza a infração para o ano de 2010, R\$ 6.459,14.

Para o exercício de 2011, a mudança repercutiu apenas no mês de agosto, o qual passa a ter débito de R\$260,00, ao passo que no ano de 2012, os meses alterados foram setembro, o qual foi reduzido para R\$243,09, novembro, reduzido para R\$ 22.057,66 e dezembro alterado para R\$1.593,20.

Em resumo, a infração apresenta a seguinte consolidação: 2010 R\$ 6.459,14; 2011, R\$3.039,22 e 2012 R\$33.421,52. O total da infração 01, monta, pois, em R\$42.919,85.
[...]

No Recurso Voluntário, às fls. 800 a 809 dos autos, o recorrente informa que aderiu ao programa "Concilia Bahia" e quitou o crédito relativo à infração 2, com redução de 85% do valor original, conforme documentos às fls. 810 e 811 dos autos, restringindo as razões recursais à primeira infração, a qual sustenta não merecer prosperar, pois os bens adquiridos não são de uso e consumo, mas insumos indispensáveis à prestação desempenhada de transporte de produtos perigosos, a exemplo de: combustível, lubrificante e pneus, os quais são absolutamente desgastados após cada utilização, cuja caracterização como insumo decorre da sua destinação e imprescindibilidade à atividade-fim da empresa, por se tratar de empresa transportadora, logo, neste caso, não há que se falar em pagamento do diferencial de alíquota.

O recorrente salienta que, acaso fosse tributado com o diferencial de alíquota, estar-se-ia diante de “bitributação”, distorcendo toda a lógica (não cumulativa) do ICMS porquanto tributando as aquisições de combustível primeiramente com o diferencial de alíquota e, depois, com a exigência do ICMS sobre o frete (dentro do qual já se embute o combustível essencial à prestação).

Registra que não há que se classificar tais aquisições como ativo fixo, uso e/ou consumo, pois estas categorias pressupõem a incorporação dos bens ao patrimônio ou ao uso constante e periódico daquele mesmo bem para atividades-meio, o que não há, mas, sim um elemento do próprio transporte (atividade-fim), sobre o qual já incide o ICMS.

Repisa que os combustíveis e lubrificantes se desgastam na prestação do serviço de transporte em que são consumidos centenas ou até milhares de litros de óleo diesel e lubrificantes, não podendo o mesmo combustível já “queimado” ser empregado mais de uma vez na prestação do serviço. Diz que o art. 309, I, “c”, do RICMS/12, gera direito ao crédito fiscal do combustível e, em consequência, não incide DIFAL, pois, efetivamente, é utilizado na prestação de serviços de transporte.

Cita julgados do CONSEF que consideram os combustíveis insumos para transportadoras e que a mesma lógica pode ser aplicada aos pneus e peças de reposição, também considerados insumos, do que transcreve entendimento do STJ, relativos à aquisição de combustíveis e lubrificantes por prestador de serviço de transporte, assim como contenda semelhante em relação a lona plástica que vivenciou com o Estado de Sergipe, no qual ajuizou Ação Anulatória, julgada procedente com sentença transitado em julgado.

Assim, pede a reforma da decisão que manteve autuação cobrando diferencial de alíquota sobre a aquisição de insumos, extrapolando a hipótese de incidência do DIFAL.

Às fls. 828 a 848 do PAF, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo improviso do Recurso Voluntário, visto que, em sede de recurso, o recorrente repisa argumentos já lanceados em sede de impugnação, que: *a) os bens são insumos relacionados à prestação de transporte de cargas e b) outra parte integra ao ativo fixo da empresa que, nos termos do art. 272, I, “a”, item “5”, do RICMS não estão sujeito ao diferencial de alíquotas, por se tratar de contribuinte optante do benefício do crédito presumido.*

Aduz o parecer que, de fato, o recorrente à época estava albergado pelo benefício do crédito presumido, o qual retira do contribuinte a obrigatoriedade de pagar o DIFAL dos bens do ativo permanente, tendo a decisão de base realizado amiúde a separação dos bens de uso e consumo dos bens do ativo imobilizado, não havendo qualquer reparo a fazer.

Em seguida, cita posicionamentos judiciais sobre o tema materiais de uso/consumo e insumos, a exemplo da não caracterização como insumo do combustível utilizado na distribuição de bebidas, através de veículos próprios, por não consistir em elemento fundamental da sua atividade, diferentemente das empresas transportadoras; como também que “... a aquisição de peças, acessórios, pneus, combustíveis e lubrificantes, utilizados para a manutenção da frota ônibus para o transporte de passageiros interestadual e intermunicipal faz parte do ativo fixo da empresa pois são produtos voláteis, consumíveis e alguns deles até fungíveis pela própria natureza, necessários para a manutenção e funcionamento dos veículos e, portanto são mercadorias sujeitas à tributação, própria do consumidor final, portanto não se enquadram nem mesmo no conceito mais dilatado de insumo.”

Sendo assim, salienta o opinativo que existe um pequeno dissenso sobre o tema nos tribunais, sendo, contudo, prudente adotar o posicionamento firmado nas Cortes de Julgamento superiores, em que se sustenta a não caracterização como insumos dos pneus. No entanto, no que tange aos possíveis combustíveis e lubrificantes adquiridos pela recorrente, sugere seguir o entendimento de se tratar de insumos nas atividades das transportadoras.

Contudo, compulsando os documentos fiscais, de fls. 42 a 91 dos autos, a PGE/PROFIS aduz não verificar a aquisição interestadual de combustível, sendo a tese recursal, neste ponto, estéril, sendo legal a cobrança do DIFAL.

Em relação à infração 2, restou prejudicado o parecer da PGE/PROFIS em razão do adimplemento da exigência pelo sujeito passivo.

Por fim, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, ocorrida em 27/04/2016, o patrono do recorrente, quando da sua sustentação oral, requereu que o PAF fosse convertido em diligência, cuja proposta foi reiterada pelo Conselheiro Jose Antônio Marques Ribeiro, tendo o pleito sido submetido a julgamento e, por decisão por maioria, foi indeferido, por se entender que todos os elementos se encontravam nos autos e que a liquidez poderia ser apurada pelo próprio Relator, caso fosse necessário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, exclusivamente relacionado à primeira infração, interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1^a Instância que julgou procedente em parte a aludida infração.

A fundamentação básica recursal é de que não cabe a exigência do ICMS incidente entre as alíquotas interna e a interestadual, pois os bens adquiridos não são de uso e consumo, mas insumos indispensáveis à sua atividade-fim de prestação de transporte, a exemplo de: combustível, pneus e lubrificante, os quais são absolutamente desgastados após cada utilização, cuja tributação já foi inserida no ICMS sobre o frete, dentro do qual se embute o combustível essencial à prestação, cuja lógica pode ser aplicada aos pneus e peças de reposição, também considerados insumos.

Inicialmente, há de se registrar que, conforme previsto no art. 93, I, “f”, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente até 31/03/2012, e no art. 309, I, “c”, do RICMS/12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, constitui crédito fiscal os combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte.

Logo, para a legislação baiana, insumos na prestação de serviços de transporte, restringe-se a tais rubricas de: combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, cuja classificação contrapõe à de material de uso ou consumo. Em consequência, no caso presente, após a depuração já promovida pela decisão de piso, na qual excluiu as aquisições para o ativo fixo, o que não se enquadrar como insumos, obrigatoriamente, será material de uso ou consumo.

Da análise das peças processuais, às fls. 14 a 91 dos autos, com exceção das notas fiscais excluídas na decisão *a quo*, verifica-se que, com raras exceções, as aquisições são destinadas ao consumo, pois se tratam de aquisições de peças de reposição de veículos, tipo: união, braçadeira, pedal do acelerador, comando manual do freio, distribuidor de óleo, disco para tacôgrafo, tubo água arrefecimento, radiador de água, parafuso radiador, válvula relê, jogos de filtro de óleo, anel de vedação, virabrequim do motor, tambor freio, insumos de pintura, caixa de marcha, etc., as quais, por se tratarem de manutenção dos equipamentos são considerados como materiais de uso ou consumo, sendo devido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nos termos do art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, uma vez que o benefício fiscal da dispensa do pagamento do imposto, previsto no art. 272 do RICMS/12, restringe-se apenas as aquisições de bens para o ativo permanente, cuja classificação os citados elementos não se enquadram e muito menos como insumos, pois, como bem consignado no Parecer da PGE/PROFIS, estes itens não possuem a condição de insumos na atividade-fim de prestação de serviços de transporte do apelante, mas de material de uso e consumo na manutenção de sua frota.

Assim, não há qualquer efeito vinculante a Decisão Judicial trazida pelo recorrente, até porque se reporta a lona plástica utilizada na prestação de serviço de transporte, sem qualquer conexão com o caso concreto.

Entretanto, da análise dos documentos fiscais que fundamentam a acusação, às fls. 14 a 91 dos autos, verifica-se a existência de notas fiscais que discriminam, dentre outras mercadorias, as aquisições de aditivo, óleo e fluído, cujas rubricas se enquadram como insumos e devem ser excluídas do

levantamento fiscal da exigência do diferencial de alíquotas, conforme errata a seguir:

ERRATA DA AUDITORIA COMPLEMENTAÇÃO DE ALÍQUOTAS									
DATA	NF nº	Origem	Fl/PAF	Valor Operação	ICMS a excluir	Produto	Vlr. JJF	Vlr CJF	
29/06/10	299	SP	23	360,00	36,00	aditivo radiador			
30/06/10	3681	MG	24	177,51	17,75	óleo e fluído			
AJUSTE/JUN/10					53,75		1.182,59	1.128,84	
29/09/10	1408	SP	29	1.221,30	122,13	óleo e aditivo			
AJUSTE/SET/10					122,13		407,20	285,07	
15/01/11	145	PE	42	278,40	13,92	óleo			
AJUSTE/JAN/11					13,92		242,95	229,03	
08/03/12	5678	MG	61	168,00	16,80	óleo			
AJUSTE/MAR/12					16,80		1.639,30	1.622,50	
17/05/12	9354	SP	66	409,60	40,96	óleo			
AJUSTE/MAI/12					40,96		416,43	375,47	
05/06/12	9755	SP	68	728,60	72,86	óleo			
14/06/12	9875	SP	69	757,60	75,76	óleo			
AJUSTE/JUN/12					148,62		308,43	159,81	

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE a infração 1, no valor e R\$42.523,67, após as correções acima, mantendo-se inalterada a decisão da JJF quanto aos demais meses da primeira infração e inerente à segunda infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço *venia* para divergir do voto do i. Relator apenas um item, denominado “disco de tacógrafo”, que no meu entender deve ter o mesmo tratamento que os itens que, reconhecidamente, tiveram tratamento de insumos, devendo, pois, ser excluído do levantamento fiscal da exigência do diferencial de alíquotas.

O posicionamento expresso nesta divergência tem assento no fato de que os registradores instantâneos de velocidade e tempo são obrigatórios para os veículos de carga e de passageiros nos termos do art. 105, II, do Código de Trânsito Brasileiro e regulamentado pelas Resoluções CONTRAN nºs 14/98 e 87/99, abaixo transcritos, como segue:

No CTB:

Art. 105. São equipamentos obrigatórios dos veículos, entre outros a serem estabelecidos pelo CONTRAN:

(...)

II - para os veículos de transporte e de condução escolar, os de transporte de passageiros com mais de dez lugares e os de carga com peso bruto total superior a quatro mil, quinhentos e trinta e seis quilogramas, equipamento registrador instantâneo inalterável de velocidade e tempo;

Na Resolução CONTRAN nº 14/98:

Art. 1º Para circular em vias públicas, os veículos deverão estar dotados dos equipamentos obrigatórios relacionados abaixo, a serem constatados pela fiscalização e em condições de funcionamento:

(...)

21) registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo, nos veículos de transporte e condução de escolares, nos de transporte de passageiros com mais de dez lugares e nos de carga com capacidade máxima de tração superior a 19t;

Resolução CONTRAN nº 87/99

Art. 1º O art. 2º da Resolução nº 14/98 passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 2º Dos equipamentos relacionados no artigo anterior, não se exigirá:

III) registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo:

a) para os veículos de carga com capacidade máxima de tração inferior a 19 (dezenove) toneladas, fabricados até 31 de dezembro de 1990;

c) até 30 de setembro de 1999, para os veículos de carga com capacidade máxima de tração inferior a 19 toneladas, fabricados a partir de 1º de janeiro de 1991;

d) até 30 de setembro de 1999, para os veículos de carga com capacidade máxima de tração igual ou superior a 19 (dezenove) toneladas, fabricados até 31 de dezembro de 1990;

Ora, sabendo que os tacógrafos são espécie de registrador instantâneo e inalterável de velocidade e tempo, os discos de tacógrafos, nos quais são feitos os registros instantâneos de tempo e velocidade são absolutamente necessários à consecução do transporte, pois, caso a transportadora despache qualquer de seus veículos em viagem sem que sejam registrados o tempo e a velocidade, consoante mandamento legal estará sujeito a penalidades muito severas, inclusive a apreensão do veículo flagrado em desatendimento à legislação.

Isto posto, por força de norma cogente, entendo que os discos de tacógrafos devem ser considerados como insumos, de maneira a que as transportadoras, como no caso em tela, possam aproveitar os créditos fiscais correspondentes.

Nesses termos, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário, também afastando o item “*disco de tacógrafo*” do levantamento fiscal da exigência do diferencial de alíquotas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281105.1242/15-7, lavrado contra **EMPRESA DE TRANSPORTES E LOGÍSTICA PARANÁ LTDA. (TRANSPARANÁ)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$42.523,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$81.449,25**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos (fls. 810/811).

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS