

PROCESSO - A. I. Nº 281105.1240/14-6
RECORRENTE - EXPRESSO NEPOMUCENO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0078-03/16
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0212-12/16

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE APURAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. O autuado apresentou o livro CIAP desde o início da fiscalização, contudo o autuante não validou os créditos ali escriturados e transferidos para o registro de apuração do ICMS, por entender que aquela fiscalização não era o momento oportuno para isso. Erro na denominação do crédito, na rubrica do livro de apuração, pelo autuado, não seria motivo suficiente para glosa do crédito, legalmente escriturado. Não há o que se falar em crédito extemporâneo quando se tratar de créditos oriundos do CIAP. Modificada decisão recorrida. Infração improcedente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, todavia, há entre esses itens: “pneu”, “câmara de ar” e “protetor”, insumos intrinsecamente ligados à atividade de prestação de serviço de transporte e por essa razão, por decisão não unânime, dado provimento ao Recurso Voluntário. Mantida a exigência sobre as operações de transferências, por voto de qualidade do presidente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. GLOSA DO VALOR EXCEDENTE. Mantida a decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às transferências. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/12/2014 que trouxe a exigência do ICMS no valor histórico total de R\$369.035,30, em decorrência do cometimento de 03 (três) Infrações, todas objeto do presente recurso e detalhas abaixo.

Infração 01 – 03.01.01 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o (s) valor (es) do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. ICMS a recolher recalculado após glosa de créditos tributários, provenientes do CIAP, lançados indevidamente. Valor histórico: R\$301.148,87.

Infração 02 – 06.02.01 – Deixou 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. Valor histórico: R\$22.160,92.

Infração 03 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. A empresa se creditou, na aquisição de combustíveis, em percentuais superiores aos permitidos por lei. Valor histórico: R\$45.725,51.

O Autuado apresentou impugnação às fls. 642 a 653, pedindo pela nulidade do Auto de Infração pelas inconsistências e irregularidades apresentadas, admitindo como incontroverso o valor de R\$10.257,79 referente à Infração 2.

Foi apresentada a Informação Fiscal às fls. 830 a 833. Nessa ação o Autuante justifica e ratifica as infrações apontadas e por fim solicita que seja indeferida a peça recursal do autuado, e que seja julgado procedente na sua totalidade o presente auto, em face das infrações fiscais cometidas.

Posteriormente a 3º JJF resolve encaminhar o presente processo em diligência (fl. 838) à INFAZ de origem, para fins de providenciar a entrega ao Autuado de cópia da Informação Fiscal e solicitar que apresente os documentos comprobatórios das alegações defensivas, em relação aos insumos contestados na infração 2.

Assim foi feito, o Autuado prestou a Manifestação Fiscal às fls. 842 a 846, mantendo o entendimento defendido e anexando às fls. 848 a 1.121 as cópias das notas fiscais não só dos insumos (referente a infração 2), como as notas de aquisição de bens do ativo (referente a Infração 1).

Nesse caminhar, foi concluída a diligência às fls. 1.124 a 1.126, onde o Autuante informa que as argumentações do autuado são, mais uma vez, inconsistentes e de cunho meramente protelatório, sendo assim, solicita que seja indeferida a nova manifestação do autuado, e julgado procedente o lançamento fiscal na sua totalidade.

Através da juntada de petição/documentação, o Autuado informa que aderiu ao Programa Concilia Bahia (Lei nº 13.449/2015) para declarar o pagamento de R\$10.257,79 (conforme comprovante anexado à fl. 1.135) referente à infração 2 e requer o abatimento do respectivo valor no Auto de Infração em epígrafe.

Nessa esteira, a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que votou pela Procedência do Auto de Infração, nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente, observo que o presente PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração. A descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas; não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Assim, constato que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O primeiro item do presente Auto de Infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto. ICMS a recolher, recalculado após glosa de créditos tributários provenientes do CIAP lançados indevidamente, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Valor do débito: R\$301.148,87.

Consta na descrição dos fatos que o autuado apresentou um volume de crédito superior a 1,3 milhões de reais, supostamente decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, no período de 2007 a 2012. Por seu caráter extemporâneo, os referidos créditos, se existentes, demandariam, para sua apropriação, prévia autorização da SEFAZ/BA, tendo sido constatada falta de recolhimento da diferença de alíquotas, na maioria das aquisições feitas pelo Contribuinte em outras Unidades da Federação.

O defendente alegou que o livro CIAP, levado ao conhecimento da fiscalização, demonstra que os bens adquiridos pela empresa com entrada ocorrida no período compreendido entre fevereiro de 2007 e agosto de 2010, tiveram seus créditos aproveitados em 2011 e 2012. Entende que não há necessidade alguma de requerer autorização da SEFAZ para aproveitar o referido crédito, uma vez que foi devidamente lançado e legalmente utilizado. Afirma ser lícito apropriar-se de crédito de bens destinados ao ativo permanente da empresa descrito no livro CIAP, conforme foi realizado, não sendo cabível a glosa aplicada pelo autuante.

Na informação fiscal, o autuante disse que houve apropriação indevida de créditos oriundos do livro CIAP, pelo não cumprimento do que está previsto em lei (art. 29, § 6º, da Lei 7.014/96) e pela inconsistência das provas apresentadas de que o crédito realmente existe. Entende que o caso requer um processo à parte de reconhecimento dos créditos pela SEFAZ/BA,

Observo que os procedimentos concernentes à escrituração extemporânea de créditos encontram-se disciplinados no art. 101 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos. Neste caso, devem ser observadas as seguintes regras:

- a) A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios no período em que se verificar a entrada da mercadoria ou a aquisição de sua propriedade ou a prestação do serviço por ele tomado, ou no período em que se verificar ou configurar o direito à utilização do crédito.*
- b) A escrituração do crédito fora dos períodos citados no item anterior deve ser comunicada à repartição fiscal do domicílio do contribuinte. Quando o exercício já estiver encerrado, como ocorreu no presente caso, também deve ser observado o prazo de cinco anos.*
- c) A causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna “Observações” do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna “Observações” do Registro de Apuração do ICMS.*
- d) Quanto à apropriação de créditos fiscais relativos às aquisições de bens do ativo imobilizado o contribuinte deve observar o regramento específico previsto na Lei 7.014/96.*

Pelo que consta nos autos, e de acordo com as informações prestadas pelo autuante, o defendente apenas apresentou notas fiscais de aquisições bens, não comprovou a apuração do imposto na forma estabelecida no § 6º do art. 29 da Lei 7.014/96; não informou a causa determinante do lançamento extemporâneo e não comunicou o fato à repartição fiscal.

Concluo que está caracterizada a infração apurada, haja vista que em relação ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o contribuinte deve observar o que preceitua a legislação tributária, em especial os arts. 91, 92 e 93 (Direito ao Crédito Fiscal) e art. 101 (Escrituração do Crédito Fiscal), do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, vigente à época dos fatos, além do § 6º do art. 29 da Lei 7.014/96. Infração subsistente.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Observo que os materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento são aqueles não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidos nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua produção, composição ou prestação.

Por outro lado, não há exigência do pagamento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de insumos, devendo ser recolhido o imposto nos casos de aquisições de bens do ativo imobilizado, bens de uso e materiais de consumo. Ou seja, relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96 prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O defendente alegou que parte do débito apurado nesta infração se refere a insumo. Disse que o autuante incluiu na apuração da diferença de alíquota de bens de uso e consumo, notas fiscais de transferências da matriz para a filial, e as notas fiscais bastam para comprovar que não é devido o ICMS na mencionada operação, não sendo devido qualquer valor a título de diferença de alíquota. Apresentou o entendimento de que montante do débito apurado deve ser reduzido para R\$10.257,79.

Sobre as aquisições para consumo, o defendente afirmou que são insumos os pneus, as câmaras de ar, 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 sendo devido o pagamento da diferença de alíquotas.

Efetivamente, as notas fiscais objeto da autuação indicam que foram adquiridas peças de reposição, a exemplo de correia, bocal de abastecimento, tubo e óleo de freio, filtro de ar, graxa, esticador de corrente, polia, etc. São peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário do contribuinte, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

As peças de reposição são adquiridas para suprir o desgaste decorrente do uso normal do equipamento ou maquinário, não compondo o conceito de ativo imobilizado. Ou seja, as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos.

Quanto às operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, nas entradas, o estabelecimento destinatário pagará a diferença de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.

Vale salientar que o legislador constituinte não disse que o imposto relativo à diferença de alíquota recai sobre vendas. No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo as entradas dos bens procedentes de outros Estados (art. 6º, I do RICMS/BA).

Pelos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, devida a diferença de alíquota, tendo em vista que não se trata de insumos. Mantida a exigência fiscal nestes itens da autuação.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Na descrição dos fatos consta a informação de que o autuado se creditou em percentuais acima do que é permitido e previsto no art. 87, incisos XIX e XXXII do RICMS-BA/97 (abaixo reproduzido), nas aquisições de combustível, gerando diferenças a estornar a título de crédito indevido.

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XIX - das operações internas com óleo diesel em 40% (quarenta por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento);

...

XXXII - até 31/12/12, das operações internas de saída de biodiesel (B-100) resultante da industrialização de grãos, sebo bovino, sementes e palma, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 12% (doze por cento) (Conv. ICMS 113/06);

Nas razões de defesa, o autuado alegou que o entendimento do autuante é contrário ao da própria Secretaria da Fazenda da Bahia, conforme parecer nº 02787/2009, datado de 16/02/2009, tendo em vista que, sendo o óleo diesel recebido com imposto pago por antecipação, e o autuado não considerado contribuinte substituído, que utiliza essa 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.

Na informação fiscal o autuante confirma que foi efetuada glosa de créditos fiscais apropriados pelo defendente na compra de combustível, em percentuais superiores a 15%, sob a alegação do contribuinte de que fere dispositivo constitucional e pareceres da SEFAZ.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. Após análise efetuada na planilha elaborada pelo autuante em confronto com as informações prestadas pelo defendente, concluo que a exigência fiscal se refere ao crédito excedente, considerando a carga tributária estabelecida na legislação tributária, sendo vedada a utilização do crédito fiscal em valor superior ao permitido.

Pelo levantamento fiscal, fls. 99 a 106 dos autos, chego à conclusão de que foram considerados os créditos nos limites estabelecidos na legislação, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal a mais. Mantida a exigência fiscal neste item do presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Renitente com o julgamento de primeira instância, o Autuado interpôs Recurso Voluntário às fls. 1.155 a 1.165, a fim de requerer a improcedência do Auto de Infração, devendo ser considerado apenas o valor incontroverso, referente à Infração 2, pelos fatos que expõe.

Deixando de lado as preliminares, principia sua súplica recursal adentrando ao mérito da Infração 1, citando que o Livro CIAP anexado ao presente PAF demonstra claramente que não houve lançamento extemporâneo, discordando na íntegra a interpretação dada pela Junta que acompanhou o raciocínio do Autuante.

Informa que as apropriações dos créditos provenientes do CIAP foram feitas na forma da lei, mês a mês, não havendo que se falar em lançamento indevido ou extemporâneo. Salienta que os aproveitamentos dos referidos créditos foram apropriados à luz do que determina o art. 29, § 6º, I da Lei nº 7.014/96.

Explica que no Resumo do CIAP do ano de 2011, pode-se observar que no mês de janeiro há uma “Base de crédito a ser apropriado” no valor de R\$ 1.295.066,65 (um milhão, duzentos e noventa e cinco mil, sessenta e seis reais e sessenta e cinco centavos), incluindo nela a última parcela dos bens adquiridos em fevereiro de 2007 e as parcelas a serem apropriadas das aquisições ocorridas posteriormente até o mês de apuração.

Nessa linha de justificativa, acrescenta que da base acima descrita foi ainda calculado 1/48, sendo apropriado especificadamente nesse mês de janeiro/11 o crédito no valor de R\$ 26.980,55 (vinte e seis mil, novecentos e oitenta reais e cinquenta e cinco centavos), conforme demonstra a última coluna do demonstrativo denominada “Crédito a ser Apropriado”, bem como comprova o aproveitamento, dentro do respectivo mês, no livro Registro de Apuração.

E para fechar a lógica de sua contestação, chama atenção para o fato do mês de janeiro/11 ter sido o mês de maior montante a ser apropriado, sendo que a partir dali esse valor passou a diminuir até alcançar o montante de R\$1.166,37 em dezembro/2012, tendo em vista que os créditos dos bens adquiridos foram terminando, alcançando assim a parcela de 48/48 do seu aproveitamento.

Concluindo esse ponto, o Requerente ratifica afirmando que procedeu de forma correta com a apropriação dos créditos CIAP, de acordo com a legislação e por fim afirma que não é cabível a manutenção da glosa aplicada pelo Autuante.

No que se refere à infração 2, o Requerente justifica que os itens adquiridos descritos nas Notas Fiscais apontadas são essenciais à atividade de transporte, ou seja, que a empresa depende das mercadorias citadas para o desenvolvimento da sua atividade econômica.

Acrescenta afirmando que o produto final do prestador de serviço de transporte intermunicipal e interestadual é a própria prestação de serviço e que para esta ser realizada é necessário que a empresa consuma uma série de insumos, dando como exemplo os pneus, peças de reposição, óleos, lubrificantes, material de limpeza, entre outros.

Nesse sentido, assevera que a aquisição de tais insumos, necessários/obrigatórios na prestação de serviço (importando do conceito de custos e despesas dedutíveis para o imposto de renda), dá o direito ao prestador de serviço de transporte ao crédito de ICMS.

O Requerente conclui que lhe assiste direito o crédito de tudo aquilo que esteja vinculado ao seu processo produtivo e que gerou débito de ICMS, respeitando assim o princípio constitucional da não-cumulatividade. Sendo assim, entende que não há o que se falar de pagamento de diferencial de alíquotas na aquisição destes materiais, tendo como justificativa que os mesmos geram crédito de ICMS.

Entende que deve ser considerado como infração apenas o recolhimento referente ao diferencial de alíquota de bens de uso e consumo, conforme apurado em planilha que junta a esse processo.

No tocante ao ICMS na transferência de mercadorias entre matriz e filial, o autuado comenta que foi mantido pela JJF a cobrança sob a alegação de que os estabelecimentos seriam autônomos, ocorrendo assim o fato gerador no momento da transferência, porém o Recorrente entende que o fato gerador do ICMS é a operação relativa à “circulação de mercadorias” ou a “prestação de serviços de transporte ou de comunicação”.

Reforça dizendo que o fato gerado do referido imposto é o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria. Salienta que a simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para o outro, de uma mesma empresa, caracteriza-se como mero transporte e, assim, intributável por meio de ICMS. Tem como tese que para haver efeito de incidência de ICMS, deve ocorrer a transferência de propriedade ou posse dos bens, ou seja, mudança de titularidade por força de uma operação jurídica, tal como: compra, venda, doação e permuta.

Para sustentar tal entendimento, o requerente transcreve decisão do Supremo Tribunal Federal, do STJ e a Súmula nº 166/96, exposto que está em conformidade com sua argumentação. Nessa lógica, julga ser absurda a autuação e determinação de recolhimento de diferencial de alíquota

nos casos de simples remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, não sendo cabível a manutenção da autuação.

Referente à infração 3, afirma que a decisão da 3ª Junta vai em contramão com o Parecer nº 02787/2009 emitido em 16/02/2009 pela Secretaria da Fazenda da Bahia.

Comenta que o referido parecer deixou 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.

Cita também a decisão da 5ª Junta de Julgamento proferida no processo administrativo que julgou o Auto de Infração nº 232875.0109/13-0, que considerou a infração de mesmo tipo, aplicado na mesma situação contra a ora Recorrente, totalmente improcedente.

Frisa que o argumento do Fiscal acompanhado pela Junta de utilização do art. 87, incisos XIX e XXXII do RICMS-BA/97 não condiz com o fato apurado, sendo que a aplicação desse dispositivo neste caso contradiz a aplicação do art. 356, § 3º, inciso II inscrito no mesmo RICMS-BA/97.

Por fim, o autuado requer que o Auto de Infração epigrafado seja julgado improcedente, considerando apenas o valor incontroverso, referente à Infração 2, o qual já efetuou o pagamento.

Não houve Parecer Jurídico da PGE/PROFIS.

VOTO (Vencido quanto à exclusão das transferências - Infração 2)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, que julgou procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir ICMS do sujeito passivo em decorrência de 3 (três) irregularidades, relativas à falta de recolhimento, ao recolhimento a menos e a utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2011 e 2012.

Consta na descrição dos fatos da primeira infração que o sujeito passivo se apropriou, indevidamente, de créditos tributários no montante de R\$301.148,00 (trezentos e um mil cento e quarenta e oito reais), originários do Livro CIAP, supostamente decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, no período de 2007 a 2012, que foram devidamente glosados por estarem em desacordo com a legislação (Art. 29, § 6º, Lei nº 7.014/96). Por esta razão, foi autuada por recolhimento a menor de ICMS, calculado após ajustes feitos na sua apuração de conta corrente fiscal, em demonstrativos do SAFA, anexos a este PAF.

Verifiquei que consta acostado à fl. 10 a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais pelo sujeito passivo e dentre esses o livro CIAP. Na fl. 11 consta outra intimação, dessa vez para apresentação da relação dos veículos adquiridos por compra e/ou arrendamento mercantil, inclusive reboques/semi-reboques, constando: marca/modelo, nº chassi, cód. Renavan, combustível e valor e por fim uma última intimação (fl. 13) cobrando a certificação para créditos lançados no conta corrente fiscal, a título de “transferência de saldo devedor”, nos anos de 2011 e 2012, ou documentos comprovantes do crédito.

Percebo que a origem dessa última intimação se deu em razão do lançamento realizado pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal a título de “transferência de saldo devedor”. Mas basta um rápido manuseio nos Autos para termos a convicção de que esse lançamento se refere na verdade ao crédito de ICMS oriundos das aquisições de bens do ativo imobilizado, escriturados em livro próprio (CIAP), conforme demonstrado nas fls. 599 a 621.

O Recorrente trouxe em sua Manifestação Fiscal a cópia de todas as notas fiscais de aquisição desses veículos, de fevereiro de 2007 a agosto de 2010, bem como desde o início, conforme foi lhe solicitado, apresentou o livro CIAP, com o histórico de todas as notas e créditos de ICMS escriturados. Desta forma, o Autuante teve toda documentação necessária para proceder com a análise dos números apresentados.

Em sua Informação Fiscal o Autuante afirma que a apropriação foi indevida, pelo não cumprimento do que está previsto em lei e pela inconsistência das provas apresentadas de que o crédito realmente existia. Alega que a situação requer um processo à parte de reconhecimento dos créditos pela SEFAZ/BA, até porque a empresa teria sido autuada anteriormente (PAF nº 232875.0109/13-0), por falta de pagamento de ICMS e sequer argui isso em sua defesa.

Ora, se não é na Auditoria Fiscal o momento oportuno para validação dos referidos créditos, qual seria ele então? O PAF citado pelo Autuante refere-se há um Recurso de Ofício, julgado pela 2ª CJF em 2013, todavia nada tem a ver com a situação descrita na primeira infração, de glosa de créditos escriturados no Livro CIAP. Trata dentre outros pontos da falta de recolhimento do DIFAL sobre as aquisições destinadas ao Ativo Fixo, mas não é essa a imputação feita ao Autuado na Infração 1.

Já os julgadores de piso entenderam se tratar de créditos de caráter extemporâneo e que por este motivo deveria o Autuado solicitar prévia autorização da SEFAZ/BA de acordo com o Art. 101 do RICMS/BA/97.

Todavia não há o que se falar em crédito extemporâneo quando o mesmo for decorrente das aquisições de bens do ativo fixo. Isto porque, de acordo com o Parágrafo 6º da Lei nº 7.014/96 os créditos dessa natureza devem ser escriturados em 48 parcelas. A forma de escrituração do Livro CIAP deve estar de acordo com o Art. 339 do RICMS/Ba/97 e Art. 229 do novo RICMS/Ba/12 e ao que tudo indica o Autuado cumpriu exatamente as determinações ali previstas.

Confirmo as razões alegadas na tese recursal, de que a base do crédito foi decrescendo, na medida em que foram passando os meses composto nessa autuação, conforme pode-se verificar no próprio histórico da infração (fl. 1). No primeiro mês (janeiro/11) há uma “Base de crédito a ser apropriado” no valor de R\$1.295.066,65 e o crédito lançado de R\$26.980,55, incluindo nela a última parcela dos bens adquiridos em fevereiro de 2007. Já no mês seguinte (fevereiro/11), a base de crédito foi de R\$1.275.526,05 e o crédito lançado de R\$26.573,46, reduzindo a parcela dos bens adquiridos em fevereiro de 2007 (R\$19.540,50) que foi esgotado considerando os 48 meses em janeiro/11. E assim acontece em todos os outros meses seguintes, o valor é gradativamente reduzido, já que muitos dos créditos chegaram ao limite de 48 parcelas aproveitadas, até que no último período autuado, de dezembro/12, chegue ao valor de crédito aproveitado de R\$1.166,37.

Não seria um erro na descrição do lançamento de crédito CIAP na escrita fiscal do autuado, fato necessário para que a fiscalização procedesse com a glosa dos créditos da forma que foi realizada.

Pelo exposto, modifico a decisão recorrida, para julgar IMPROCEDENTE o lançamento fiscal quanto a Infração 1.

Em relação à segunda infração consta que o sujeito passivo deixou, de recolher diferencial de alíquotas em operações de circulação de bens de uso e consumo, oriundos de outras Unidades Federadas.

Conforme já relatado, o Autuado procedeu com o pagamento de parte do valor lançado nessa Infração, o qual entendeu como incontroverso. Elaborou uma planilha (fl. 665) listando as notas e os valores cobrados a título de DIFAL o qual entende não ser devido, por se tratar de insumos utilizados na atividade de prestação de serviço de transporte, tais como filtros, pneus e correia, como também há transferências de mercadorias realizadas pela sua Matriz e Filiais, as quais alega que não caberia a aplicação do DIFAL, já que nessa operação não há a transferência de titularidade.

Quanto ao primeiro ponto, dos itens que compõe esta infração, vejo como incorreta a cobrança do DIFAL sobre o item “pneu”, considerado pelo Autuante como mercadoria para uso e consumo. Discordo desse entendimento, pois, pela característica do produto e sendo o mesmo utilizado indubitavelmente na consecução da prestação de serviço de transporte de cargas (atividade principal da Autuada), deve ser tal produto classificado como insumo, não sendo devido, portanto, o DIFAL.

Sobre esse aspecto, reproduzo abaixo o voto do i. Conselheiro Rafael Barbosa:

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser reconhecido como insumo todo aquele produto relacionado à obtenção do objetivo final da empresa. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. É o que se conclui da leitura, a contrario sensu, do §1º do art. 20 da LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. (grifamos)

A mudança legislativa já é reconhecida pelo STJ, conforme se percebe dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social do recorrente.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010).

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de

creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo insito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontroverso, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

A doutrina também reconhece a alteração legislativa e a consequente mudança no entendimento do STJ:

Entretanto, no ano de 2010 e já sob o prisma da LC n. 87/96, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento sobre a matéria, ao analisar dois casos de transportadores que pleiteavam créditos sobre insumos diversos necessários à prestação do serviço (RESP 1090156/SC e RESP 1175166/MG). Estabelecendo um corte temporal a partir da publicação da LC n. 87/96, sustentou o STJ nesses dois arestos que a atual lei de normas gerais do ICMS assegura, em seu art. 20, o crédito sobre quaisquer insumos essenciais à atividade empresarial, independentemente do fato deles se integrarem ou não ao produto final. Desse modo, desde que os bens não sejam alheios à atividade do estabelecimento (hipótese em que o crédito é vedado, nos termos do §1º do art. 20 da Lei Kandir), o contribuinte fará jus ao credimento.

(MOREIRA, André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. São Paulo. 2ª Ed. 2012. Noeses. PP. 368-369) (explicamos entre parênteses).

O Art. 93 do RICMS/BA/97, que trata sobre as possibilidades de crédito do ICMS, em seu Inciso V, alínea "b" trouxe a seguinte orientação, no que tange as mercadorias destinadas a uso e consumo:

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:

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.

Desta forma, entendo que no item pneu, adquiridos para uso nos veículos do Autuado, sendo consumidos única e exclusivamente na prática e exercício do transporte, resta caracterizada, por analogia, a definição de insumo absolutamente necessário à consecução de sua atividade fim e nesse ponto, modificarei a decisão recorrida.

Entendo assistir razão ao Recorrente também no que tange ao DIFAL cobrado sobre as notas de transferências.

Isso porque a hipótese de incidência do ICMS é a ocorrência de operação de circulação de mercadorias envolvendo negócio econômico entre diferentes sujeitos, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, não constitui fato gerador do ICMS.

É notório que não ocorreu a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula nº 166 no sentido que *“não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Mesmo tendo a Súmula 166 sido publicada em data anterior à Lei Complementar nº 87/96, o STJ manteve o entendimento de que não há ocorrência do fato gerador de ICMS na simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive em julgamento submetido ao rito de recurso representativo de controvérsia:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. [...]

5. *“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. [...]

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)*

Recentemente, após a publicação do Recurso Representativo da Controvérsia acima citado, o Superior Tribunal de Justiça novamente necessitou manifestar-se a respeito da matéria em julgamento de Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.

A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” da mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a súmula 166 do STJ. Incidência da súmula 83 do STJ.” (AgRG no Agravo em Recurso Especial Nº 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de fevereiro de 2012).

Para tanto, citou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a fim de demonstrar que o entendimento é uníssono no mesmo sentido da vigência da Súmula nº 166 do STJ.

Do mesmo modo é a jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como se vê nas ementas abaixo:

“O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte que é no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, a exemplo do que se observa no julgamento do AI 131.941-AgR/SP”. (STF, 1ª Turma, AgRg no AI nº 693.714-6, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, DJe 30.06.09).

“No mérito, conforme afirmado na decisão agravada, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que assentou que não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma

empresa, sem a transferência de propriedade” (STF, 2ª Turma, AgRg no RE nº 466.526, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJe 18.08.12)

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

Sendo assim, no presente caso, considerando que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, entendo que sobre as operações de transferências (em que não há transferência de propriedade), não incide também o diferencial de alíquota.

O Autuante listou a relação das notas nas quais considerou o DIFAL não recolhido, com informação da chave, número, data, valor e o próprio DIFAL (fls.90 a 94), como também anexou todas as cópias dessas notas (fls. 107 a 251) o que facilitou a liquidez dos valores, conforme abaixo:

- DIFAL cobrado sobre as transferências dos itens diversos de pneus, câmara de ar e protetor: R\$5.473,42;
- DIFAL cobrado nas entradas de pneus, câmara de ar e protetor: R\$3.026,77, a saber:

ERRATA PARA EXCLUSÃO DE PNEUS, CÂMARA DE AR E PROTETOR						
Período	Doc. Fiscais	ICMS/Excluir	ICMS Lançado	ICMS a Exigir	Itens	Fl. NF
mar/11	44860	1.450,00	3.105,23	1.655,23	pneu	143
jul/11	243	196,80	661,80	465,00	pneu	157
Ago/11	279	189,45	1.348,62	1.159,17	pneu	142
nov/11	806	50,29	1.099,29	1.049,00	c/ar, prot	183
mar/12	52 e 1288	213,51	346,35	132,84	c/ar, prot	190 e 191
jul/12	1809 e 1818	926,72	1.608,61	681,89	pneu	205 e 206
TOTAL:		3.026,77	8.169,90	5.143,13		

Quanto aos demais itens, apesar de serem utilizados na manutenção dos veículos para uso na prestação de serviços de transporte, não sendo expressamente contemplados na norma de regência, não há como acolher a tese recursal, sobretudo quando a legislação é bastante específica.

Diante do exposto, modifico decisão recorrida para reduzir o valor cobrado na infração 2 para R\$13.660,73, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

No que tange a infração 3, consta que o Autuado apropriou-se de créditos provenientes de aquisições de combustíveis, em percentuais superiores aos permitidos por Lei. Refere-se ao combustível “óleo Diesel”, utilizados na prestação de serviços de transporte. A infração está baseada na redução de base de cálculo específica para o produto, prevista no Inciso XIX do Art. 87 do RICMS/BA/97.

A planilha de demonstrativo desta Infração, elaborada pelo Autuante consta às fls. 95 à 106, também com informação de data, número, valor e ICMS, porém sem a informação da chave, o que impossibilitou a consulta das notas, já que nem o Autuado nem o Autuante trouxe as cópias anexadas aos Autos.

O Recorrente afirma que o óleo diesel é utilizado como combustível nos veículos de sua, para que o mesmo possa desenvolver sua atividade de prestação de serviço de transporte e a permissão do crédito existe e está disposto no Art. 93, I, “f” também do mesmo Regulamento (Decreto nº 6.284/97). Também é permitido o aproveitamento do crédito do ICMS-ST, destacado no campo de informações complementares das notas fiscais, com base no já exposto, como também, considerando o período abrangendo o exercício de 2012, ao previsto no novo RICMS/BA.

Todavia, as notas conforme já citado não constam anexadas ao presente PAF. Não há qualquer evidência de que houve destaque do ICMS-ST pelos fornecedores. Além do que, a glosa do crédito conforme capitulado foi realizada, pois, segundo o autuante o sujeito passivo se creditou a mais de ICMS nas aquisições de óleo diesel, pois este produto na época dos fatos gozava de redução de carga tributária, para 15%, conforme legislação supracitada.

Por falta de documentos probatórios, a infração resta caracterizada, sendo assim, mantenho a decisão recorrida.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o lançamento da Infração 1, modificar a decisão recorrida quanto a Infração 2, reduzindo o valor cobrado para R\$12.447,03 e manter os valores cobrado referente a Infração 3.

VOTOS VENCEDOR (Transferências – Infração 2) e DIVERGENTE (Pneus – Infração 2)

Peço *venia* para divergir do i. Relator, quanto à exclusão do item “pneu”, como também da própria exclusão das operações de transferências da exigência do 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, objeto da acusação relativa à segunda infração, no valor original de R\$22.160,92, julgada subsistente pela JJF.

Quanto aos valores relativos ao item “pneu”, o Conselheiro Relator os excluiu sob o fundamento de que se classifica como insumo na consecução da prestação de serviço de transporte de cargas, não sendo devido, portanto, o DIFAL.

Discordo do entendimento exarado pelo nobre Relator para exclusão de tal item da exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, pois, preliminarmente, o direito à apropriação de créditos na prestação de serviços de transportes é regulado por uma regra específica, positivada no art. 93, I, “f” do RICMS/97, como também no art. 309, I, “c”, do RICMS/12, abaixo reproduzidos:

“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; ...”

Art. 309. 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 cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

... c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

Como se pode constatar, a partir do exame da norma acima reproduzida, não há previsão legal expressa que propicie, ao contribuinte, a apropriação de crédito nas aquisições de pneus, câmaras de ar e seus protetores, diferentemente do que afirma o relator em seu voto e, em consequência, não se caracterizam como insumos, mas, sim, como material de uso e consumo, o qual se submeteria à exigência do 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.

Contudo, nos termos do Convênio ICMS 85/93, recepcionado pela legislação baiana, os produtos “pneu”, “câmara de ar” e “protetor de borracha” encontram-se sob o regime da substituição tributária do ICMS nas operações interestaduais. Assim, nesta condição, nos termos das cláusulas primeira e segunda do Convênio ICMS 85/93, o estabelecimento matriz do recorrente, o qual realizou a transferência de tais produtos para o estabelecimento autuado, é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS devido na entrada para fins de integração ao ativo imobilizado

ou ao uso e consumo, caso dos autos, conforme a seguir transcritas:

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

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

Neste sentido, restando comprovado, através dos documentos às fls. 157, 142, 183, 190, 191, 205 e 206 dos autos, que os produtos em tela foram recebidos em transferência da matriz da empresa localizada no Estado de Minas Gerais, em princípio, caberia ao estabelecimento remetente à responsabilidade pela retenção do ICMS devido a título de diferença de alíquota.

Porém, por não possuir o estabelecimento remetente inscrição estadual ativa como substituto tributário no Estado da Bahia, cabe ao destinatário, na condição de responsável solidário, o pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, nos termos do art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrita:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Portanto, a reponsabilidade da exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais dos produtos “pneu”, “câmara de ar” e “protetor de borracha” *deve* ser imputada ao estabelecimento autuado, razão da não concordância da exclusão de tais valores da infração.

Quanto à exclusão das transferências do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, o Relator as excluiu sob o fundamento de que nestas operações inexistente fato gerador do ICMS, pois não há mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, conforme se pacificou entendimento o Superior Tribunal de Justiça através da Súmula nº 166.

A princípio, há de se registrar que, da análise dos documentos ínsitos aos autos, as operações de transferências entre os estabelecimentos matriz e filial, substancialmente, tratam-se de diversos produtos de autopeças destinadas à manutenção da frota de veículos do recorrente, como também dos produtos: notebook, microcomputador, impressora, toner, parafusadeira e vestimentas.

Quanto às autopeças há de se esclarecer que, nos termos da cláusula primeira, §3º, II, do Protocolo ICMS 41/08, do qual são signatários os Estados de Minas Gerais e Bahia, caberia ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS das operações destinadas para integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas. Porém, do mesmo modo já analisado para os produtos pneu, câmara de ar e protetor, nos termos previstos no art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96, também para as autopeças se aplica ao destinatário, na condição de responsável solidário, a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de tais produtos (autopeças).

Contudo, no que diz respeito à fundamentação para exclusão das operações de *transferências* da exigência do ICMS sob o entendimento de que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, conforme Súmula nº 166 do STJ, peço *venia* para discordar do ilustre Relator, pois tal decisão não gera efeito vinculante e só faz coisa julgada entre as partes litigantes.

Ademais, o CONSEF não tem competência para apreciação de questões versando sobre ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, em face do art. 125 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista que a previsão legal insculpida no art. 12, I, da LC 87/96 é de que se considera

ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, cuja disposição foi recepcionada no art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96, que combinado com o seu art. 2º, IV, o qual preconiza que o ICMS incide sobre a entrada ou a 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 à operação ou prestação subsequente. Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da LC 87/96, a Súmula nº 166 do STJ, anterior à Lei, tornou-se inaplicável.

Diante de tais considerações, há de se ressaltar a autonomia entre os estabelecimentos do mesmo titular para fins de tributação do ICMS, como também que o CONSEF, em reiteradas decisões, tem considerado legal a cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Do exposto, mantenho a Decisão recorrida quanto à segunda infração, concordando com as demais exações analisadas pelo i. Relator.

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 julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281105.1240/14-6**, lavrado contra **EXPRESSO NEPOMUCENO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$64.860,38**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO DIVERGENTE (Pneu, Câmara de ar e Protetor) – Conselheiros: Maurício Souza Passos e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCEDOR (Transferências) – Conselheiros: Denise Mara Andrade Barbosa, Maurício Souza Passos e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCEDOR (Pneu, Câmara de ar e Protetor) e VENCIDO (Transferências) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTOS DIVERGENTE
(Pneu) e VENCEDOR (Transferências)

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Transferências)

RAIMUINDO LUIZ ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS