

**PROCESSO** - A. I. N° 2811051240/014-6  
**RECORRENTE** - EXPRESSO NEPOMUCENO S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 2<sup>a</sup> CJF n° 0212-12/16  
**ORIGEM** - INFAS ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/12/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0379-12/17**

**EMENTA: ICMS.** INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO. Constituem requisitos para a admissibilidade do Pedido de Reconsideração da Decisão da Câmara, a reforma no mérito da primeira instância e a existência de matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. Em que pese à ocorrência da reforma da decisão de piso, no caso concreto, inexiste matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo e não apreciados nos julgamentos anteriores. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Pedido de Reconsideração em relação à Decisão proferida por esta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, em 23/11/2016, fls. 1193/1206, quando apreciou o Recurso Voluntário relativo ao Acórdão da 3<sup>a</sup> JJF n° 0078-03/16 que julgou, por maioria, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/12/2014, com o objetivo de exigir da ora Recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 369.035,30, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*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 glossa 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.*

Este Conselho julgou parcialmente provido o Recurso Voluntário para reduzir a exigência fiscal, que havia sido julgada Procedente pela Decisão de piso, para o valor de R\$64.860,38, através o voto condutor do Ilustre Conselheiro Tiago de Moura Simões e do voto vencedor do Ilustre Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, a seguir transcritos:

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

*Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> 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 n° 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 está 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 imediatamente 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 que 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 ínsito ao objeto social da empresa contribuinte".

Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, 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 casos 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 subsequentes 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 JJJ.

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 subsequentes 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 responsabilidade 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 inexiste 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 insitos 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.*

Às fls. 1218/1220, o Contribuinte interpõe PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO arguindo que o mérito da Infração 3 não foi apreciado, em sede de seu Recurso Voluntário, cabendo, assim, a sua apresentação.

Em apertada síntese, o Sujeito Passivo alega que o i. Relator do referido recurso apesar de concordar com a argumentação da então recorrente, em relação à Infração 3, deixou de apreciar o mérito por não constar no PAF as notas fiscais cujos créditos de ICMS-ST apropriados foram glosados pela autuação.

Aduz, ainda, que junta ao seu pedido, relação de todas as notas fiscais referentes as aquisições de combustíveis, relativas ao período autuado, bem como mídia (CD) contendo cópia de todas as notas listadas.

Ratifica suas razões recursais, requerendo a Reconsideração da decisão relativa à infração 3 para julgá-la totalmente Improcedente.

## **VOTO**

Verifico que para acolher Pedido de Reconsideração, este deve atender, cumulativamente, aos requisitos previstos no art. 169, I, do RPAF/BA, a saber:

- a) que a decisão da Câmara tenha reformado no mérito a do juízo administrativo originário;
- b) que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito ventilados na defesa e não apreciados nas fases anteriores de julgamento.

Assim, há que destacar que nenhum dos requisitos para efetivar a reconsideração foi atendido, porquanto a decisão da Câmara não reformou no mérito a decisão de piso e tampouco deixou de apreciar as razões recursais em relação à infração 3, tendo sido mantida por falta de documentação probatória, conforme consta no excerto da decisão em comento:

(...)

*“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.”*

Em face ao exposto, NEGO CONHECIMENTO ao presente Pedido de Reconsideração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que 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, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS