

A. I. Nº - 272466.0057/20-7  
AUTUADO - COMERCIAL SANTOS DUMONT LTDA.  
AUTUANTE - RENATO AGUIAR DE ASSIS  
ORIGEM - INFRAZ SERTÃO PRODUTIVO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/11/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0190-04/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que se tratam de aquisições relacionadas a abastecimento com combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados a veículos em trânsito por outros Estados da Federação. Neste caso, a aplicação de peças no reparo de veículos e o abastecimento de combustíveis, com uso imediato, não se caracteriza como operação interestadual propriamente dita, sendo considerada operação interna, não sendo devido, portanto, o ICMS diferencial de alíquotas. Acusação insubstancial. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência, foi expedido em 16/12/2020, para exigir crédito tributário no montante de R\$1.109.326,10, relativamente ao período de outubro/2015 a dezembro/2019, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“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 ao consumo do estabelecimento. Diferença de alíquota – DIFAL (consumo), nos termos dos papéis de trabalhos apensos (Anexo I)”.*

O autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 32 a 38, destacando, inicialmente, a tempestividade da peça defensiva, afirmando em seguida que o Auto de Infração é totalmente improcedente, como adiante disse que demonstrará.

Citou a Constituição da República Federativa do Brasil, em seu Artigo 155, Inciso II, aduz de forma taxativa a regra de incidência do ICMS, sendo que, no presente lançamento não há o que falar na regra matriz de incidência do ICMS, pois, os produtos relacionados na autuação foram adquiridos diretamente no balcão, de forma presencial, sendo combustíveis, lubrificantes e peças de reposição com o uso imediato sem incorrer em circulação.

Disse que diante de uma simples análise nos papéis de trabalho da lavra do autuante, se percebe que as operações relacionadas já dizem tudo como realmente aconteceu, ou seja, diretamente no balcão com a reposição imediata das peças e acessórios, e, no caso dos combustíveis, no ato da aquisição foi abastecido o veículo para consumo na viagem.

Citou que trabalha no ramo de comércio de cimento e devido suas operações, os caminhões vão buscar a mercadoria para reposição de seus estoques, sendo que, no trajeto da viagem caminhões quebram, ou seja, precisam de reparos e peças para reposição como também necessitam de abastecimento, e são exatamente essas mercadorias que são adquiridas de forma presencial e no balcão, que o autuante quer imputar a DIFAL de forma indevida e arbitrária.

Pontuou que todas as notas fiscais que supostamente seriam base de cálculo para incidência da DIFAL, contêm a natureza de operação 5929 e 6929, que se referem, justamente, a operações de

venda com cupom fiscal e isso está mais que provado que os produtos foram adquiridos de forma presencial, no balcão, para reposição e uso imediato e instantâneo, conforme abaixo:

- CFOP 5929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF.
- CFOP 6929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF

Desta forma asseverou que as “*vendas no balcão*” ou “*vendas presenciais*” ocorridas diretamente no estabelecimento são caracterizadas como OPERAÇÕES INTERNAS, seja qual for o domicílio final dos produtos ou mercadorias adquiridas, sendo que, na situação em comento, não há que se falar em diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia, conforme supõe o autuante.

Ressaltou que se consideram operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos em trânsito, sendo ele de carga ou não, pois, no caso não existe operação interestadual.

Acrescentou que o próprio Auto de Infração é prova cabal e incontestável que as operações são consideradas internas, bastando analisar os seguintes pontos: CFOP 5929, 6929, falta de transportador nos documentos fiscais, e a relação de todos os cupons fiscais em cada documento fiscal no campo de informações complementares, o que resulta na sua improcedência tendo em vista que nestas operações, em que o adquirente realiza a operação presencialmente e o produto é a ele entregue, é considerada, como acima já exposto, operação interna, logo, de acordo com a legislação, não há que se falar em diferencial de alíquotas, razão pela qual requereu a improcedência do Auto de Infração.

Para tanto, citou o Art. 145, III do CTN que trata das hipóteses de alteração do lançamento tributário, além de doutrinas, para sustentar que, com base nelas, a clareza das lições citadas não deixam qualquer margem de dúvida que o autuante não se atentou quanto ao princípio da verdade real e caso persista o lançamento arbitrado haverá, também, o descumprimento do princípio da razoabilidade, pontuando ainda que o cego emprego de presunções contraria preceitos normativos de ordem superior como é o caso da capacidade contributiva além de fulminar o princípio da legalidade com o consequente comprometimento da ordem jurídica tributária.

Em conclusão asseverou que tendo oferecido suas razões de defesa, estribadas nos fundamentos fáticos e jurídicos delineados, corroborados com a documentação inclusa, requer que seja determinada a improcedência do presente Auto de Infração, protestando ainda provar o alegado por todos os meios previstos em direito, mormente, pela juntada de novos documentos e aditamento da presente impugnação.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 100/101, transcrevendo inicialmente o Art. 155, § 2º, VII e VIII da Constituição Federal, acrescentando em seguida que a diferença de alíquota é devida sempre que operações e prestações destinem bens e serviços à consumidor final, que é o caso dos autos, quando adquire combustível e peças em outro Estado para seu próprio uso.

Indagou a quem caberia recolher o imposto, se o remetente ou o destinatário, afirmando que tudo dependerá da condição do destinatário, se contribuinte ou não, sendo que a questão se resume em determinar se a empresa é ou não contribuinte do ICMS. Se for contribuinte, cabe-lhe o encargo de recolher o diferencial de alíquota.

Disse que conforme Art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, o contribuinte é quem tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ao tempo em que, no presente caso, o autuado se qualifica como comércio varejista de materiais de construção em geral, sendo, portanto, considerado contribuinte para todos os efeitos legais.

Nestas condições, portanto, o imposto relativo à rubrica uso e consumo, e, eventualmente, à substituição tributária, seria devido ao Estado onde se encontra localizado a sede da empresa

destinatária das mercadorias, no caso o Estado da Bahia, destacando que não há reparos a fazer, posto que, a defesa do contribuinte não apresentou provas robustas hábeis para macular as diferenças apuradas durante a ação fiscal, razão pela qual manteve a autuação e pugnou pela Procedência do Auto de Infração.

Foi dado ciência ao autuado do inteiro teor da informação fiscal, o qual se manifestou através do Processo SIPRO nº 021688/2021-9, fls. 105 a 109v, onde declarou que o autuante foi bastante econômico no seu postulatório e fugiu dos imbatíveis argumentos que apresentou, os quais deveriam ter sido enfrentados em todos os seus termos, consoante determina o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, destacando os pontos em que, ao seu entendimento, o autuante se pronunciou.

Disse ser de sabença notória que o direito é uma ciência de inteligência, portanto, as normas devem ser interpretadas pelos critérios estabelecidos pela hermenêutica, sendo necessário extrair da norma a vontade do legislador que deve prevalecer sobre os propósitos do agente intérprete, não se limitando na interpretação literal da norma, é preciso buscar a verdade real dos fatos, os quais, afirmou, foram esposados em sua peça de defesa.

Teceu outras considerações acerca da informação fiscal, reportou-se ao ônus da prova à luz do Art. 373 do Novo CPC, citando que cabe ao autuante provar a veracidade de suas alegações, posto que, simples alegações infundadas não têm nenhum valor jurídico, nem na área administrativa e muito menos no Judiciário.

Acrescentou que o autuante, dos argumentos que apresentou, os quais considera sólidos e inofismáveis, se limitou a dizer que “*não foram apresentadas provas robustas para macular as diferenças durante a ação fiscal*”, se estendendo a outros questionamentos relacionados a informação fiscal, para afirmar que as provas que o autuante reclama se encontram nas próprias notas fiscais a consumidor final, CFOP 5929 e 6929, emitidas “*em pé do balcão*”, observando que se não foi possível enxergar essa cristalina verdade, “*é porque, data máxima vénia, a miopia fiscalista o impediu*”.

Disse que os combustíveis adquiridos foram para os tanques das carretas, consumidos nos respectivos trajetos do Estado de Minas Gerais até a Bahia, sede da empresa, e, de igual modo, são as peças de reposição, necessárias a dar continuidade as viagens, já que os defeitos são imprevisíveis.

Reportou-se ao Art. 4º, XV da Lei 7.014/96, que trata do momento do fato gerador do imposto, se refere ao momento da entrada do bem na sede da empresa neste Estado, se não houve a entrada do bem ou serviço, não se pode alegar a exação fiscal, ou seja, a obrigação de recolher diferença de alíquota.

Concluiu pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

Na assentada da sessão de julgamento realizada no dia 14 de julho de 2021, o presente PAF foi convertido em diligência à SAT/DITRI, nos seguintes termos:

*O Auto de Infração em referência foi expedido em 16/12/2020 para exigir crédito tributário no montante de R\$1.109.326,10, relativamente ao período de outubro/2015 a dezembro/2019, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: “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 ao consumo do estabelecimento. Diferença de alíquota – DIFAL (consumo), nos termos dos papéis de trabalhos apensos (Anexo I)”.*

*Alegou o autuado que atua no ramo de atividade de comércio de cimento, e devido suas operações, os caminhões de sua propriedade não buscar mercadorias para reposição de seus estoques, sendo que, no trajeto da viagem caminhões apresentam defeitos e precisam de reparos e peças para reposição, como também necessitam de abastecimento, alegando que “são exatamente essas mercadorias que são adquiridas de forma presencial e no balcão, que o autuante quer imputar o DIFAL”.*

*Considerando que a exigência da Difal está recaindo sobre mercadorias que estão sujeitas a substituição tributária por antecipação, com fase de tributação encerrada, (combustíveis/óleo diesel, peças de reposição para caminhões e caminhões novos), cujas operações ocorreram em outro Estado, decidiu esta 4ª JJF pelo*

*encaminhamento do presente PAF a esse Órgão no sentido de que seja emitido um Parecer Tributário sobre a incidência da Difal em relação a essas operações.*

*Solicita-se, também, caso haja incidência da Difal e considerando que os documentos fiscais não possuem destaque do imposto, como seria o critério a ser empregado para efeito do cálculo da Difal.*

Em atendimento, a GECOT/DITRI, por intermédio de seu Coordenador, efetuou juntada aos autos dos Pareceres nºs 9009 2019, 15639 2018, 30333 2017 e 16958 2016, fls. 123 a 126, informando que eles manifestam o entendimento da DITRI sobre a matéria questionada.

## VOTO

A acusação que versa nos presentes autos, é no sentido de que o sujeito passivo deixou de efetuar o pagamento do ICMS, a título de diferença de alíquotas, pelas aquisições de mercadorias para uso ou consumo próprio, em outros Estados da Federação, no montante de R\$1.109.326,10, relativamente ao período de outubro/2015 a dezembro/2019, incidindo multa no percentual de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Em síntese, o principal argumento apresentado pelo autuado em sua defesa, é no sentido de que não há que se falar em incidência do ICMS a título de diferença de alíquotas nas operações guerreiras, pois os produtos adquiridos ocorreram diretamente no “balcão”, de forma presencial, e em se tratando de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição, tem uso imediato, não ocorrendo a circulação da mercadoria.

Ponderou o autuado, que pelo fato de atuar no ramo de comércio de cimento, utiliza seus caminhões para buscar as mercadorias para efeito de reposição dos estoques, ao tempo em que, no trajeto, ocorrem defeitos que necessitam de reparos e peças para reposição, além de abastecimentos em postos de combustíveis, não podendo ser imputada a exigência da Difal nessas operações já que tais produtos são adquiridos de forma presencial, cujas operações são efetuadas mediante emissão de cupom fiscal, sob os códigos fiscais de operações 5929 e 6929, decorrentes de operações registradas através de emissão de cupom fiscal, razão pela qual, devem ser consideradas como operações internas.

Argumentou também, que de acordo com o Art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, consta textualmente que o fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria ou do bem na sede da empresa neste Estado, e se não houve a entrada do bem ou do serviço, não se pode alegar a obrigação de recolher o ICMS Difal.

Tais argumentos não foram acolhidos pelo autuante, que manteve a autuação integralmente.

Isto posto, vê-se que a contenda que envolve a presente lide, consiste em se delinear se é devida a exigência de diferença de alíquota na situação vivenciada pelo autuado que atua no ramo de atividade de comércio de cimento, e devido suas operações, os caminhões de sua propriedade vão buscar mercadorias para reposição de seus estoques no Estado de Minas Gerais, sendo que, no trajeto da viagem os caminhões apresentam defeitos e precisam de reparos e peças para reposição, como também necessitam de abastecimento, mercadorias estas que o autuado defende, que por serem adquiridas de forma presencial e no balcão, não há incidência da DIFAL.

Esta questão motivou o encaminhamento do presente PAF, para que a SAT/DITRI/GECOT emitisse um Parecer Tributário a respeito do entendimento desse Órgão em relação à matéria, tendo, em atendimento, sido juntados aos autos quatro pareceres decorrentes de consultas tributárias relacionadas a esta questão, os quais, de acordo com o despacho constante à fl. 127, refletem o entendimento desse Órgão sobre a matéria debatida, os quais, de forma resumida, assim se apresentam:

**Parecer nº 9009 2019:** EMENTA: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. Tratamento Tributário aplicável ao abastecimento de combustíveis e à aquisição de peças em decorrência de conserto ou reparo efetuados em veículos de contribuinte deste Estado, em trânsito por outra unidade da federação. Operação interna, para fins de tributação do imposto estadual. § 2º do art. 15 da Lei 7.014/96.

**Parecer nº 15639 2018:** EMENTA. ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. Postos de Combustíveis. Abastecimento de

veículos de outras unidades da federação, em trânsito no território deste Estado. Na NFe (modelo 55), que referencia NFC-e, deve-se consignar o CFOP 5929, correspondente à venda interna. Inteligência da Lei nº 7.014/96, art. 15, § 2º.

**Parecer nº30333 2017:** EMENTA. ICMS. FORNECIMENTO DE PEÇAS E ACESSÓRIOS PARA EMBARCAÇÕES EM TRÂNSITO. OPERAÇÃO INTERNA. Ao fornecer partes e peças para entrega direta em embarcações durante seu trajeto marítimo no território baiano, ainda que pertencentes a cliente localizado no Rio de Janeiro, a Consulente deverá aplicar a alíquota interna do Estado da Bahia para fins de tributação do ICMS. Art. 15, § 2º, da Lei nº 7.014/96”.

**Parecer nº 16958 2016:** EMENTA. ICMS. Substituição tributária. Atividade mista de comércio e prestação de serviços. Comercialização de peças, componentes e acessórios para veículos automotores realizadas dentro do estado da Bahia. Lei nº 7.014/96, art. 9º e art. 15, § 2º”.

Consoante se extraí dos pareceres supra, o entendimento está embasado na Lei nº 7.014/96, em seu Art. 15, § 2º que assim se apresenta:

*Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

(...)

*§ 2º Para efeito de aplicação da alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, feitos em veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território baiano.*

Já em relação às operações envolvendo substituição tributária, observar-se-á o quanto expresso pelo Art. 9º da mesma Lei:

*Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*

De maneira que o entendimento da DITRI, consignado através dos Pareceres supra, pode ser resumido através do excerto extraído do Parecer 9009 2019, a seguir: “*Não haverá exigência do DIFAL. Pela regra inserta na Lei nº 7.014/96, art. 15, § 2º, para efeito de aplicação da alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo de veículos de outra unidade da federação e em trânsito por este Estado. Assim, a aplicação de peças no reparo de veículos e o abastecimento de combustíveis, com uso imediato, não havendo a operação interestadual propriamente dita, é considerada “operação interna”. Da mesma forma, as aquisições de peças e outras mercadorias a serem aplicadas no conserto de veículos de contribuintes baianos em trânsito por outros estados, bem como o abastecimento de combustíveis, não se caracterizam como operação interestadual, não sendo devido, portanto, o ICMS diferencial de alíquotas*”.

Em conclusão, voto pela IMPROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 272466.0057/20-7, lavrado contra COMERCIAL SANTOS DUMONT LTDA.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR