

**A. I. Nº** - 293575.0601/06-0  
**AUTUADO** - KOMATSU FOREST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS FLORESTAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - TELESSON NEVES TELES  
**ORIGEM** - INFRAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 18/10/2006

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0312-05/06

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração comprovada. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração elidida. O contribuinte comprovou que o imposto já havia sido pago em momento anterior a ação fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/6/2006, exige ICMS no valor de R\$33.901,30, acrescido da multa de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (exercício de 2005) – R\$7.885,68;
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e enquadradas no regime de substituição tributária (janeiro, abril, agosto, setembro e dezembro de 2005) - R\$26.015,62.

O autuado na sua impugnação ao lançamento fiscal (fls. 40/52) destacou, inicialmente, que todas as mercadorias constantes das notas fiscais autuadas (infração 1) se referiam à bens remetidos de sua matriz, situada no Estado do Paraná, para uso e consumo no almoxarifado e oficina da empresa. Afirmou que nas operações de qualquer natureza decorrente de uma transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie não existe fato gerador do ICMS.

Transcrevendo o art. 155, II, bem como, o § 2º, I e IX, todos da Constituição Federal, disse que ela disciplinou o meio, o modo e a forma da instituição do imposto, concedendo, tão somente à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação, deixando margem ao legislador de optar pelo regime do crédito físico, ou financeiro, ou mesmo do crédito misto, porém sendo vedado ao mesmo sair deste escopo determinado constitucionalmente.

Que o conceito de mercadoria utilizado pela Constituição Federal para definir a competência tributária dos estados não pode ser modificado pela lei tributária, não somente pela vedação do art. 110 do Código Tributário Nacional, mas, também, em nome da norma constitucional. Enfatizou que por este conceito “a circulação de mercadorias é adjetivação, consequência, só terá relevância jurídica àquela operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade.” Portanto, ao ampliar o conceito do fato gerador do imposto, a Lei Complementar nº 87/96 agiu sem base constitucional. Observou que a doutrina tem

sido unânime em entender não haver circulação de mercadoria sem a transferência de sua propriedade. Citou ensinamentos de Aliomar Baleeiro, Alcides Jorge Costa e de Alberto Xavier e afirmou que a jurisprudência dos Tribunais têm afastado com rigor a extensão da hipótese de incidência do ICMS sobre fatos estranhos como locação, comodato, arrendamento mercantil, meras transferências de mercadorias ou matérias primas de um para outro estabelecimento do mesmo titular, fora ou dentro de um mesmo Estado federado.

Disse que STF, em obediência ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, declarou a inconstitucionalidade da lei que tributava as movimentações físicas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, ainda que sejam autônomos. Que este tema foi novamente debatido pelo Supremo na Representação de Inconstitucionalidade 1355-PB.

Prosseguindo com sua argumentação, indicou que o art. 3º, V, da Lei Complementar nº 87/96 dispõe que não incide o ICMS sobre operações relativas a mercadorias que sejam utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao ISS. O Decreto nº 406/68, no seu inciso III, § 1º, dispõe sobre a não incidência do ICM na saída de estabelecimento prestador de serviços, de mercadorias constantes na lista de serviço do referido Decreto, com redação dada pela LC 56/87, sobre lubrificação, limpeza e revisão de máquinas, veículos, aparelhos e equipamentos, bem como, conserto, restaurações, manutenção e conservação de máquinas, veículos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto o fornecimento de peças e partes que fica sujeita ao ICM) – itens 68 e 69 da referida lista. Em sendo assim e como as mercadorias objeto da autuação foram destinadas para uso e consumo interno, pois utilizadas no almoxarifado/escritório e oficina na prestação de serviços constantes da lista de serviços do ISS, elas não estavam inclusas no âmbito do ICMS, sendo erro grosseiro exigir o pagamento de diferença de alíquota.

Trouxe doutrina e jurisprudência para embasar sua argumentação e requereu a improcedência e nulidade da autuação, pois inexistente.

No que tange à infração 2, informou que pela análise da listagem das notas fiscais verificou que a infração não poderia subsistir. Em primeiro, porque o autuante não considerou o ICMS recolhido, conforme se comprovava pelos DAE que apensou aos autos. Inclusive o valor recolhido a mais do autuado deveria ser, posteriormente, motivo de pedido de restituição. Em segundo, a nota fiscal nº 1850, teve carta de correção, e o imposto por antecipação havia sido recolhido na origem. Por terceiro, aquelas de nº 8476 e 8498 foram aquisições no Estado do Espírito Santo e não no Paraná. Portanto a alíquota interestadual não foi de 7% e sim de 12%.

Contestou a multa aplicada a entendendo de cunho confiscatório. Além do mais, afirmou que a legislação tributária não faz distinção entre a obrigação de pagar o tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária, conforme determinações do art. 113, §§ 1º, 2º e 3º do CTN.

Por fim, requereu a improcedência do Auto de Infração e a restituição devidamente atualizada dos valores recolhidos indevidamente referente às Notas Fiscais nºs 194324 e 928162, referentes à infração 1.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 387/388 dos autos) ratificando a infração 1. Em relação à infração 2, observou que a planilha elaborada estava correta. Os valores lançados foram obtidos somando-se todos os recolhimentos com código 1145, a partir dos extratos do SIDAT – sistema informatizado desta Secretaria de Fazenda, já que á época da autuação, o autuado não apresentou os DAE de recolhimento. Entretanto, após os DAE apresentados verificou que diversos deles faziam referência a meses diferentes daqueles em que as notas fiscais eram lançadas. Contudo, realizou minuciosa verificação nos documentos apresentados e constatou ter razão o defendente. Opinou pela desconstituição da infração.

Pugnou pela procedência parcial da autuação.

## VOTO

Quanto ao pedido de nulidade da ação fiscal relativa à infração 1 motivado pelo entendimento do impugnante de ser a mesma inexistente, observo que tal motivo não ensejaria a nulidade do lançamento fiscal e sim a sua improcedência caso as razões apresentadas sejam consideradas pertinentes.

O item primeiro do presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento no exercício de 2005. A defesa não contestou que não recolheu o imposto, porém entendeu que, como as operações foram de transferências, não houve a ocorrência do fato gerador do imposto nas operações realizadas e, consequentemente, inexistia a obrigação do recolhimento por diferença de alíquota interestadual.

Em linhas gerais, os seus argumentos foram:

1. a natureza do ICMS não recai sobre a circulação física da mercadoria, mas sim, sobre a circulação econômica/jurídica. Neste sentido em uma transferência de mercadoria, objeto da lide, não existe fato gerador do imposto;
2. em uma transferência não existe, de igual forma, transferência de propriedade, ou seja, mudança de titularidade para que se possa identificar o fato gerador do tributo.

Nesta linha de raciocínio, afirmou que a Lei Complementar nº 87/96, bem como a Lei nº 7.014/96 com seus decretos e regimentos eram inconstitucionais.

Embora não seja de competência deste Colegiado abordar questões de inconstitucionalidade, ou não, da legislação tributária vigente neste Estado, pois como foro administrativo tem limitações que não podem ser superadas ante a norma legal que o rege, inclusive tendo que prolatar suas decisões obedecendo à legislação tributária estadual, nada obsta que neste momento faça a seguinte colocação.

A Constituição Federal em seu art. 155, § 2º, VII e VIII instituiu a alíquota interestadual para cálculo do ICMS quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do ICMS. Também determinou que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. E reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII), que não se restringiu apenas ao regime de compensação do imposto (alínea c do citado artigo), mas, também e entre outros, definir seus contribuintes e fixar, para efeito da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços (alienas a e d). Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96 no seu art. 1º que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, seguindo as diretrizes que estabelece. Nestas diretrizes determina no seu art. 2º § 1º, I, que o imposto incide sobre a entrada de mercadorias ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade. A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º § 1º, I: *São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo. E no seu § 2º: Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

A pergunta, após esta colocação é: a operação foi “suscetível de circulação econômica”? A resposta para mim é clara e afirmativa. Houve uma transferência de mercadoria que foram

internalizadas neste Estado e aqui consumidas, ou seja, não houve apenas um deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte já que elas, neste Estado, foram utilizadas e consumidas por contribuinte do imposto (por isto a alíquota utilizada nos documentos fiscais foi de 7%) e não por consumidor final, encerrando o ciclo de tributação com o recolhimento da diferença de alíquota, devido ao Estado recebedor das mesmas. Em vista desta situação, o art. 4º, XV da lei do ICMS deste Estado determina: *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da 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 a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto.*

Assim, não houve apenas uma circulação física das mercadorias, mas, também uma circulação econômica e jurídica, com o fato gerador do imposto claramente expresso na norma legal, pois adquiridas para compor o ciclo produtivo do estabelecimento, quer seja comercial ou industrial.

O autuado ainda alegou que pelo fato da operação ser uma transferência não houve mudança de titularidade das mercadorias. A Lei Complementar nº 87/96 (art. 12, I) e a Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 14, § 2º), determinam, para efeito legal, que são autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Por isso, a legislação tributária trata as transferências de mercadorias como se adquiridas fossem, sendo hipótese de incidência do imposto, conforme art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96. Por consequência, ao transferir de sua matriz, situada no Estado do Paraná, para a filial, situada neste Estado, mercadorias para o uso e consumo do estabelecimento autuado, houve transferência de titularidade das mesmas, de um para outro estabelecimento comercial e/ou industrial. E nesta operação é devida a diferença de alíquota interestadual ao Estado da Bahia.

Por toda esta norma legal citada é que a empresa matriz, na operação em combate, consignou o destaque o imposto nas notas fiscais autuadas (fls. 8/10), pois operação com a incidência do fato gerador do imposto. E, para finalizar:

1. ao destacar o imposto, a matriz irá se apropriar dos créditos consignados nos documentos fiscais;
2. o princípio da não-cumulatividade do ICMS foi observado, uma vez que para o cálculo do valor da diferença de alíquota os créditos fiscais constantes dos documentos foram abatidos;
3. quanto a discursão no STF, ela se refere a apropriação de créditos fiscais. E as demais invocadas, entendo que não se aplicam á lide;
4. em relação á decisão prolatada pela 10ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador é decisão de juiz singular, podendo ser reformada por instância superior.

Após tais colocações, me volto para o outro argumento da impugnação. Entendeu ela de que como as mercadorias foram destinadas para o almoxarifado/escritório e oficina do estabelecimento e para a prestação de serviço interno, as operações realizadas estavam incluídas na Lista de Serviços, anexada ao Decreto Lei nº 406/68 (itens 68 e 69). Portanto, a competência tributária destas operações era do Município e não do Estado. Este é raciocínio completamente equivocado. Mesmo me atendo a legislação indicada (pois não mais aplicável à matéria) resta provado que o autuado não é contribuinte do ISS – Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Em segundo, é necessário distinguir que o ISS não recai sobre qualquer tipo de serviço e sim sobre aqueles determinados em lei. Em terceiro, as mercadorias foram destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, não se enquadrando como serviço sujeito ao referido imposto.

Por tudo exposto, mantenho a autuação deste item do Auto de Infração no valor de R\$7.885,68.

O item 2 diz respeito ao recolhimento a menos do ICMS, por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição sobre aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. O contribuinte trouxe aos autos DAE de recolhimentos anteriormente efetuados e comprovantes de que o imposto sobre a nota fiscal nº 1850 havia sido recolhido na origem. Informou, ainda, que as aquisições de mercadorias feitas através dos documentos fiscais de nº 8476 e 8498 foram aquisições no Estado do Espírito Santo e não no Paraná, portanto a alíquota interestadual não foi de 7% e sim de 12%. O autuante após análise minuciosa, como dito, ratificou as razões de defesa e opinou pela desconstituição da infração ora em lide.

Em vista desta análise, realizada pelo próprio fisco estadual, não posso manter a irregularidade acusada e este item é desconstituído, sendo excluído da autuação.

O contribuinte ainda se insurgiu contra a multa aplicada a entendo de cunho confiscatório. Disse que a legislação tributária não faz distinção entre a obrigação de pagar o tributo daquela imposta para o pagamento de multa ou penalidade pecuniária, conforme art. 113, §§ 1º, 2º e 3º do CTN.

Em primeiro lugar, como já anteriormente afirmado, este foro administrativo não tem competência para discutir inconstitucionalidade da lei estadual. Em segundo, a multa aplicada encontra-se prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. E, por fim ela tem cunho punitivo e somente é aplicada quando lavrado Auto de Infração, ou seja, quando o imposto é cobrado através de lançamento de ofício.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir ICMS no valor de R\$7.885,68.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293575.0601/06-0**, lavrado contra **KOMATSU FOREST - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS FLORESTAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.885,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR