

**A. I. N °** - 206987.0234/06-2  
**AUTUADO** - REBEKA TRANSPORTADORA LTDA.  
**AUTUANTE** - BOAVENTURA MASCARENHAS LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ ITABERABA  
**INTERNET** - 15.12.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0399-01/06

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/09/2006, atribui ao sujeito passivo a 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 ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, no mês de janeiro de 2005, exigindo ICMS no valor de R\$10.020,00, com aplicação da multa de 60%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às folhas 10 a 26, afirmando que o Auto de Infração está eivado de nulidade, que deverá ser reconhecida de plano, transcrevendo os artigos 18, incisos II e IV, alíneas “a” e “b”, §§ 1º a 3º, 19 e 39, incisos III, IV, alínea “c”, V, alíneas “a” a “c” e VI, todos do RPAF/99.

Argüiu que a fiscalização pretende cobrar ICMS referente à diferença entre as alíquotas interestadual e interna, na compra de veículos em outra unidade da Federação, ressaltando que, entretanto, o Auto de Infração deixa de consignar a sua base legal, elemento indispensável ao exercício do direito de defesa, bem como à delimitação da alegada infração e sua repercussão econômica.

Asseverou que ao se considerar que o abrandamento da nulidade somente pode ser admitido, nos termos do § 1º, do art. 18, do RPAF/99, quando for possível a determinação do montante do débito, o que assegurou não ser o caso, por falta da indicação precisa do dispositivo legal que dispõe sobre a alíquota pretendida pelo fisco, deve ser declarada a nulidade do Auto de Infração.

Ressalvou que, por cautela, caso assim não seja entendido pelos julgadores, impõe-se a improcedência da autuação, por falta de amparo fático-legal.

Citando o art. 155 da Constituição Federal de 1988 e o art. 110 do CTN - Código Tributário Nacional, além de ensinamentos dos juristas Eduardo Marcial Ferreira Jardim e José Eduardo Soares de Melo, que versam sobre as diferenças conceituais entre mercadoria e bem, asseverou que o ICMS é um tributo de natureza comercial, que incide sobre operações mercantis e não sobre o consumo de produtos.

Afirmou que, dessa forma, torna-se ilegal a cobrança pretendida pelo fisco estadual, já que é inexigível o imposto relativo à diferença de alíquota quando os produtos adquiridos em outros Estados não se destinam à venda. Objetivando reforçar o seu entendimento, transcreveu a ementa correspondente ao Acórdão RESP 34137/MG, que trata de matéria análoga ao tema da lide, para pleitear a improcedência do Auto de Infração.

Em seguida, o autuado discorreu sobre questões legais referentes à cobrança, pelos estados, do

ICMS concernente à diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, citando o art. 155, incisos VII e VIII da CF/88 e o art. 34 do ADCT - Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e transcrevendo os artigos 146, incisos I a III, alíneas “a” a “c” e 155, incisos II e XII, alíneas “a” a “g”, da CF/88. Aduziu que com a sistemática do crédito financeiro, introduzida pela Lei Complementar 87/96, tornou-se inócua e desprovida de utilidade jurídica a instituição da diferença de alíquota, já que o crédito decorrente da entrada dos bens destinados ao ativo imobilizado e ao consumo seria aproveitado pelo adquirente.

Por essa razão e considerando que cada pagamento implementado pelo contribuinte deve gerar um crédito correspondente, aduziu que o legislador complementar não estabeleceu normas sobre o diferencial de alíquota do ICMS relativo às operações de aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e ao consumo do estabelecimento, deixando esse fato fora do âmbito do ICMS. Citando Hugo de Brito Machado, enfatizou que o fato da CF/88 prever a cobrança da diferença de alíquota no estado de destino é insuficiente para que o legislador estadual defina um fato gerador desse imposto.

Prosseguiu, afirmando que de acordo com o art. 146, da CF/88, para que o ICMS possa ser cobrado em determinada situação, faz-se necessário não somente que esteja previsto na norma constitucional, como também que haja uma definição, através de lei complementar, de seu fato gerador, de sua base de cálculo e de seus contribuintes, de forma que o legislador estadual fique vinculado a esse comando.

Observou que o Estado não pode ser antiético com aqueles que justificam a sua existência, não se admitindo, de igual modo, que ele drene a saúde financeira daqueles que lhe sustentam, chegando ao extremo de retirar dos empresários a condição de contribuintes, levando-os a uma condição de absoluta insolvência. E por não admitir um Estado agindo contra seu próprio estatuto fundamental, pugnou pelo reconhecimento da ilegalidade da exigência tributária, declarando-se a improcedência do Auto de Infração.

Por cautela, argüiu que caso assim não entendam os julgadores, ainda assim é ilegal e excessiva a exação imposta na presente autuação, por entender que a aplicação da alíquota se deu de forma incorreta, reportando-se, para tanto, aos artigos 69, § único, 339, incisos I e II (caput) e 51, inciso III, todos do RICMS/97, que transcreveu. Alegou, assim, que a fiscalização estadual incorreu em dupla ilegalidade, pois além de querer cobrar o imposto extrapolando os limites definidos em Lei Complementar, o fez em flagrante ofensa ao seu próprio Regulamento, por aplicar a diferença de alíquota em 10%, quando deveria fazê-lo em 5%, o que equivale à diferença entre a alíquota do estado de origem dos bens (7%) e a alíquota interna do Estado da Bahia (12%). Salientou, assim, que na absurda hipótese de ser mantida a cobrança, que seja ao menos respeitado o RICMS/BA, a fim de aplicar a alíquota adequada, de 12%, o que implicará na exigência de uma diferença de 5%.

Ressalvou, ainda, que no caso do órgão julgador administrativo não entender dessa maneira, que então seja observada a ilegalidade do *quantum* apontado no Auto de Infração, considerando que apesar do fisco pretender cobrar o imposto relativo à diferença de alíquota, consignou a alíquota de 17%, para fins de cálculo do valor histórico do débito apontado, enfatizando que sendo este ilegal, do mesmo modo torna-se ilegal o valor total do débito. Propugnou, então, que sendo mantida a autuação, seja dado provimento parcial à impugnação, para se determinar a aplicação da alíquota que entende ser a correta, sob pena de *bis in idem* e exação ilegal.

O autuado argüiu, ademais, a nulidade do Auto de Infração, por ofensa ao dispositivo constitucional que veda a cobrança de tributo com efeito de confisco, devido à aplicação da penalidade estabelecida no inconstitucional art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96. Acrescentou que apesar da Constituição Federal, através inciso IV, do art. 150, fazer referência apenas ao tributo, quando proíbe sua cobrança com efeito confiscatório, a jurisprudência e a doutrina entendem que tal limitação é perfeitamente aplicável também às multas. Nesse sentido,

transcreveu a decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, salientando que a Justiça pode, ao constatar que a multa é confiscatória, interferir no lançamento e adequá-la aos princípios constitucionais citados. Afirmou que a multa por atraso não pode ser superior a 30%, transcrevendo a decisão do STJ - Superior Tribunal de Justiça no Processo 1998.010.00.50151-1, que estabeleceu não ser confiscatória a multa que seja inferior a 30%, limite considerado razoável pelo STF - Superior Tribunal Federal (RE 81550-MG, *in* RTJ 74/319).

Requeru que na remota hipótese do Auto de Infração ser julgado pela procedência, ainda que parcial, seja declarado o seu direito ao crédito do imposto correspondente ao valor que for pago ao Estado da Bahia, a título de diferença de alíquota do ICMS.

Concluiu, pleiteando a nulidade do Auto de Infração e, sucessivamente, que seja julgada improcedente a autuação, reconhecendo-se a ilegalidade da cobrança do imposto relativo à diferença de alíquota, que seja aceita a ilegalidade da alíquota consignada no Auto de Infração para reduzi-la para 5% e, por fim, que seja determinada a inconstitucionalidade da multa aplicada, a fim de trazê-la para o limite legal de 30%.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 30/31, contrapondo-se às alegações defensivas de que a fiscalização pretende cobrar o ICMS referente à diferença de alíquota, em razão da aquisição de caminhões junto à Volvo do Brasil Veículos Ltda., enfatizando que o autuado incorreu em equívoco, tendo em vista que, na realidade, trata-se de compra de semi reboques bim trem graneleiro, adquiridos da empresa Randon S/A Implementos e Participações.

Argüiu ser absolutamente incabível a nulidade pleiteada, considerando que o Auto de Infração foi lavrado com absoluta obediência às determinações dos artigos 2º ao 17, combinados com os artigos 26 ao 47, todos do RPAF/99.

A respeito das alegações referentes aos aspectos estritamente constitucionais relativos à cobrança do ICMS, observou serem impertinentes neste foro, considerando que a autuação se baseou no descumprimento, pelo contribuinte, à legislação estadual pertinente, ou seja, à Lei 7.014/96 e ao Decreto 6.284/97 - RICMS/BA.

Manteve integralmente a ação fiscal.

## VOTO

No Auto de infração em lide, foi atribuído ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento.

Inicialmente faz-se necessária uma análise das preliminares de nulidade trazidas ao processo pelo autuado. Ressalto, no entanto, que não acato tais argüições, considerando que a exigência fiscal constante do presente lançamento, combatido pela defesa, está fundamentada em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei 7.014/96, não vislumbrando, deste modo, qualquer violação aos princípios da legalidade ou da não cumulatividade.

Saliento não vislumbrar a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, suscitada pelo autuado, uma vez que o procedimento fiscal não violou as regras contidas nos artigos 18, incisos II e IV, alínea “a”, 39, inciso III e 41 do RPAF/99, haja vista que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em demonstrativo, bem como foram anexados aos autos cópias dos documentos fiscais que ampararam a acusação fiscal, determinando com segurança, a infração e o infrator. Além do que, o autuado exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação e demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que concerne à alegação de que houve carência no lançamento de citação ao dispositivo

correspondente à alíquota aplicada, ressalto que foi expressamente citado no campo próprio do Auto de Infração que a mesma está baseada no art. 69 do RICMS/97, dispositivo que transcrevo abaixo, para melhor elucidar a questão. Rebato, de igual modo, a afirmativa de que ocorreu ilegalidade no fato do autuante haver consignado no Auto de Infração a alíquota de 17%, haja vista que o valor do débito apurado no demonstrativo acostado aos autos está correto, por ter sido baseado no citado dispositivo regulamentar. Observo que o autuante, através do SEAI – Sistema de Emissão de Auto de Infração, simplesmente efetuou uma conversão do valor do débito à alíquota vigente de 17%, procedimento que não implicou em prejuízo ao impugnante, considerando que foi mantido o valor originalmente apurado, não tendo sido modificados os valores da base de cálculo nem a alíquota correspondente. Saliento, inclusive, que o débito apurado representa exatamente 10% do valor das mercadorias objeto da ação fiscal.

*"Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem."*

Quanto às irregularidades suscitadas pelo sujeito passivo, no que diz respeito ao enquadramento dos dispositivos aplicados, observo que a descrição do fato que lhe é imputado está devidamente evidenciada, bem como o seu enquadramento está plenamente caracterizado, pois amparado nos dispositivos do RICMS/97, o que afasta as alegações apresentadas. Neste caso, o art. 19 do RPAF/99, não deixa margens a quaisquer dúvidas de interpretação, conforme transcrevo abaixo:

*"Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale a menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal."*

O contribuinte alegou, também, que a multa aplicada tem caráter confiscatório e é inconstitucional. Observo que de acordo com o art. 167, inciso I, do RPAF/99, este órgão julgador não tem competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária deste Estado. Não obstante, ressalto que a multa indicada está correta, estando prevista na Lei nº 7.014/96.

Quanto à solicitação de redução da multa para o percentual de 30%, saliento que a análise do pleito no caso de multas por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade, é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

Na análise do mérito, verifico que nas razões de defesa, o impugnante afirmou ser a cobrança ilegal, trazendo aos autos questões referentes a uma pretensa falta de previsão na lei da infração que lhe é imputada. Observo que a Lei Complementar 87/96 determinou aos Estados e Distrito Federal a competência de instituir o ICMS. Nesta condição, de acordo com o art. 2º, inciso IV, da Lei 7.014/96, ocorre o fato gerador do imposto na entrada do estabelecimento de mercadoria adquirida e oriunda de outra unidade da Federação, destinada ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento. Se tais mercadorias, adquiridas irão compor o ativo imobilizado, é necessário findar o ciclo de sua tributação, o que ocorre com o recolhimento da diferença de alíquota, devido ao Estado recebedor das mesmas (art. 69 do RICMS/97).

Outro ponto abordado pela defesa diz respeito à alíquota interna das mercadorias objeto da autuação, entretanto noto que o sujeito passivo laborou em equívoco, pois verificando as cópias das notas fiscais anexadas ao PAF, vejo que se trata de dois semi reboques bi trem graneleiro, para os quais não existe previsão regulamentar para aplicação da pretendida alíquota

diferenciada de 12%, uma vez que, na realidade, não se trata de aquisição de caminhões, conforme alegado. Ademais, verificando a classificação fiscal das mercadorias (87163900), vejo que a mesma não se encontra arrolada dentre aquelas contempladas no inciso III, do art. 51, do RICMS/97, para as quais deve ser aplicada a alíquota de 12% nas operações internas. Assim, fica refutada a arguição de ocorrência de *bis in idem* na presente imputação.

Quanto à utilização do crédito fiscal relativo à aquisição dos bens (imposto anteriormente cobrado mais a diferença de alíquota), observo que o contribuinte faz jus ao crédito pretendido, nos termos do art. 93, § 17, do RICMS/97.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **206987.0234/06-2**, lavrado contra **REBEKA TRANSPORTADORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.020,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR