

PROCESSO - A. I. Nº 278936.0205/06-0  
RECORRENTE - AGROPARANÁ S/A (AGROPAR)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0115-04/07  
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS  
INTERNET - 04/10/2007

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0352-12/07**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento e ao ativo imobilizado, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infrações caracterizadas. Rejeitado o pedido de nulidade. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, o contribuinte recorre ao Conselho de Fazenda buscando modificá-la.

O lançamento de ofício lavrado em 18/12/2006, exige ICMS no valor de R\$93.801,57, em razão das seguintes irregularidades:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$11.583,13, referente a imposto não destacado em documento fiscal. O contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal não destacado no documento fiscal, referente ao imposto retido na fonte. Para obter o valor do crédito, o contribuinte não levou em consideração a redução da base de cálculo, prevista no artigo 87, inciso XIX do RICMS vigente.
2. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$81.523,27, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.
3. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$695,17, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Inicialmente, em relação à argüição de inconstitucionalidade à cobrança, ressaltou o sr. relator na Primeira Instância que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma.

Entendeu também que o pedido de nulidade não poderia ser acatado, pois, não estava fundamentado, depois a defesa limitou-se apenas a requer a nulidade na conclusão da peça defensiva, sem apresentar qualquer argumento.

Observou, ainda, que a defesa não impugnou a infração 1 e interpretou este silêncio como reconhecimento tácito da infração, razão pela qual, entendeu que deveria ser mantida na autuação.

No que concerne às infrações 2 e 3, manifesta-se no sentido de que os argumentos de inconstitucionalidade não podem ser analisados nesse PAF, em conformidade art. 167, I, do RPAF/99 como já posto em relação ao item inicial da impugnação.

Afirma que o argumento apresentado pelo autuado de que não é contribuinte do ICMS, não pode ser acolhido, uma vez que, conforme consta na folha 01 dos autos, Auto de Infração, no campo “Dados do Contribuinte”, consta que o autuado é contribuinte inscrito na condição de “NORMAL”.

Ressaltou que o autuado, inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) na condição de contribuinte “normal”, não se encontra enquadrado em nenhuma das situações previstas no art. 7º do RICMS-BA/97, onde estão relacionadas as hipóteses em que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas. E acrescenta *“além disso, o autuado se utilizou da condição em que se encontrava inscrito para adquirir os bens e mercadorias, tendo os fornecedores destacado o ICMS à alíquota de 7%, prevista para operações interestaduais entre contribuintes.”*

Observa que *“há um equívoco da defesa ao entender que somente seria devida a cobrança da diferença de alíquota se as aquisições fossem para revenda, tivesse fins comerciais, pois a diferença de alíquota incide justamente na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, conforme prever o inciso I, do artigo 5º do RICMS/97”*, que transcreve e vota pela Procedência do Auto de Infração.

O autuado apresenta seu Recurso Voluntário (folhas 70 a 81), alegando que a Decisão não encontra guarida legal e merece ser reformado. Refere-se à natureza comercial do ICMS e transcreve o art. 155, inc. II da Constituição Federal e trechos de doutrinadores sobre o assunto. Acrescenta que, para a incidência do ICMS é necessário num primeiro momento que ocorra uma operação de compra e venda de mercadorias. Cita novamente textos doutrinários sobre o tema. Comenta novamente a respeito da distinção entre alguns termos para fins de tributação tais como Mercadoria e bem, atividade-meio e atividade fim e transcreve textos atribuídos a vários doutrinadores sobre os temas. Retoma o objeto da lide que é a cobrança dos diferenciais de alíquotas do ICMS, segundo o recorrente à luz da legislação tributária. Transcreve o art. 155, § 2º. VII, “a” e “b” e VIII bem como o art. 4º da Lei Complementar 87/96 que se refere a “contribuinte”. Entende que *“a exigência dos diferenciais de alíquota nos casos em que os produtos adquiridos em outros Estados não se destinam à venda esta em dissonância com a legislação e com a Constituição Federal”*. Entende que, uma vez não disciplinada na Lei Complementar a exigibilidade do diferencial de alíquotas, não podem os Estados exigir tal tributo, posto que neste aspecto, invadia está a competência de legislar. Busca na CF/88 e transcreve os art. 146, III, e o 155, XII , este último sobre o cabimento de Lei Complementar em matéria de ICMS e o indicado inicialmente, a reserva de lei complementar em matéria tributária da CF/88. Diz estar caracterizada a invasão ao poder de legislar restrito à Lei Complementar, e não às Leis e Decretos Estaduais. Cita outros autores sobre o significado da diferença de alíquota. Diz que verifica-se o desrespeito ao princípio da não cumulatividade posto que não há nem haverá operação subsequente para equalizar a distribuição do ICMS. Comenta a respeito do Convênio nº 66/88. Afirma que a sistemática do crédito financeiro foi implementada pela Lei Complementar nº 87/96 sendo que o crédito do diferencial de alíquota passou a ser aproveitado pelo contribuinte. Transcreve trecho, sem indicar o autor, onde afirma que sobre este tema é insuficiente a existência da norma constitucional para que o legislador estadual possa definir um fato gerador de uma imposto. Aduz que, com o advento da Lei Complementar nº 102/2000, que diferiu em 48 meses o aproveitamento dos créditos decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo fixo, o diferencial de alíquota, se validamente criado, estaria transformado em verdadeiro empréstimo compulsório estadual, pago pelo contribuinte para dele se creditar em 48 meses, o que a Constituição Federal não admite, transcrevendo jurisprudência sobre construção civil oriunda do STF e do STJ bem como de Tribunais de Justiça Estaduais. Diz que a Decisão de Primeira Instância de ser anulada pois não apreciou os fundamentos alinhados na defesa e requer que os autos sejam devolvidos para Primeira Instância

A PGE/PROFIS por meio de uma das suas procuradoras emite um Parecer opinativo que assim podemos resumir: Inicialmente discorre sobre os itens apresentados pelo recorrente e

“preambularmente” pontua que o pleito de nulidade da Decisão exarada pelos julgadores da Primeira Instância de julgamento, *a todas as luzes merece amparo*”.

Afirma que “*do exame das razões defensivas infere-se que o sujeito passivo sustentou, naquela oportunidade, fundamentos outros que não se restringiram à arguição de inconstitucionalidade da cobrança em questão, bem assim a falta de caracterização da qualidade de contribuinte em natureza mercantil da operação, motes exclusivamente enfrentados pela d. Primeira Instância na fundamentação do voto em apreço.*” Entendeu que houve afronte ao insculpido nos artigos 155 e 164 do RPAF que transcreve. Comenta a respeito da supressão de instância e do julgamento *citra petita*. Em seguida, e em nome da economia processual e da eventualidade observa que o recorrente de fato encontra-se inscrito no cadastro estadual de contribuintes do imposto na condição de “normal” contrariando assim o alegado. Diz ser despiciendo alongar-se o debate acerca da mercantilidade das mercadorias objeto da autuação para o deslinde da lide posta, à luz da sua destinação desvelada na regra constitucional–consumidor final. Afirma que a alegação de ilegalidade e inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquota interna e interestadual envolvendo bens destinado ao consumo ou ativo fixo de contribuinte do ICMS – consumidor final é questão que suscita controvérsias e comenta sobre o tema. Cita e transcreve os art. 24, I §§ 1º e 2º, 146 III, “a” da CF/88. Menciona outros artigos da Constituição e da Lei Complementar nº 87/96 e sobre esta conclui que “*simplesmente e de forma negligente, quedou emudecida quanto à expressa previsão constitucional inserta no art. 155, § 2º, inc. VII, “a” e inc. VIII. Admitir interpretação diversa resultaria em explícito afronte ao ordenamento hierárquico da pirâmide jurídica, ou seja, instituir-se-ia uma autêntica anomalia jurídica, porquanto uma norma hierarquicamente inferior justapondo-se sobre a Lei Maior.*” Cita também o art. 2º §1º, I da LC nº 87/96. Entende que “nada há na carta política que imponha a formalidade de prévia disciplinação da matéria em exame em nível de lei sobre leis de tributação, isto é, no paço da Lei Complementar referida no seu art. 146 posto que a cobrança do diferencial de alíquota *sub examines* instituída constitucionalmente, certamente não se insere no âmbito das normas gerais em matéria de legislação tributária.” Observa nesta linha que cada ente tributante pode dispor diretamente sobre a exigência tributária em questão. E a Bahia o fez através da Lei nº 7.014/97 e do Decreto nº 6.284/97. Opina pelo conhecimento e Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

Como vimos, o lançamento de ofício em lide foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência de 03 (três) infrações. Na infração 1 foi imputada ao ora recorrente a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento fiscal. As infrações 2 e 3 imputaram ao autuado a realização de aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao ativo immobilizado (infração 2) e ao consumo do próprio estabelecimento (infração 3), sem o recolhimento do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Entendo inicialmente, de forma diversa do que expressou o recorrente, a Decisão obedeceu aos princípios legais e não merece ser reformada.

Não há pertinência temática entre o fulcro da autuação e uma breve discussão sobre a “natureza comercial do ICMS”. Embora concorde com os trechos doutrinários transcritos sobre o assunto não vejo como ser útil para o Recurso Voluntário ora apresentado. Não há dúvida de que em certos fatos da vida econômica alcançados pela incidência do ICMS seja necessário num primeiro momento que ocorra uma operação de compra e venda de mercadorias. No mesmo acorde com doutrinadores citados caminhamos, também, para considerar a distinção jurídica para fins de tributação entre mercadoria e bem , entre a atividade-meio e atividade-fim.

O objeto da lide - cobrança dos diferenciais de alíquotas do ICMS – como colocou o recorrente tem apoio na legislação tributária em vigor - art. 155, §2º. VII, “a” e “b” e VIII da CF bem como o Art. 4º da Lei Complementar nº 87/96. Ora, a interpretação sistêmica dos dispositivos mencionadas nos leva a compreender que a exigência dos diferenciais de alíquota nos casos em que os produtos adquiridos em outros Estados, aplica-se a bens que não se destinam à venda. Esta interpretação está em consonância com a legislação e com a Constituição Federal. E o

dispositivo constitucional e complementar foi adotado pela legislação estadual. Não há que falar-se em invasão de competência. O possível desrespeito ao princípio da não-cumulatividade diz respeito a um tema digamos, mais sensível, posto que, no caso de bens destinados ao ativo da empresa o legislador complementar permite o seu uso, embora proporcional às saídas tributárias, e no período de quarenta e oito meses. Quanto ao material de uso e consumo, o uso do crédito decorrente da sua aquisição tem sido constantemente prorrogado devendo ser considerado a partir de 2011.

Um outro tema abordado em seu Recurso Voluntário diz respeito a tal “*sistemática do crédito financeiro*”. Eu não me arriscaria a afirmar que tenha sido completamente implementada pela Lei Complementar nº 87/96. É verdade que o uso do crédito do diferencial de alíquota pelo contribuinte nos casos de bens destinados ao ativo da empresa, revela de certa forma, esta tendência. Mas isto não se repete em relação a outros fatos tributados pelo ICMS, onde uma espécie de sombra do “crédito físico” parece estar presente. É um tema que merece um contínuo estudo, tanto das normas como da interpretação que lhes tem oferecido os Tribunais administrativos e judiciais.

Não concordamos com o argumento de que a Lei Complementar nº 102/2000, ao diferir em 48 meses, o aproveitamento dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo fixo criou uma espécie de “empréstimo compulsório estadual”, pago pelo contribuinte para dele se creditar em 48 meses. O que fez a lei nacional foi cumprir seu desiderato constitucional que foi disciplinar o uso do crédito do ICMS.

A jurisprudência acostada sobre construção civil não tem relação direta com o Recurso em lide. A Decisão de Primeira Instância deve ser mantida, pois apreciou todos os fundamentos alinhados pelo contribuinte. O pedido de nulidade não pode ser acatado, pois, não há argumento capaz de fundamentá-lo.

Acompanho integralmente o opinativo da PGE/PROFIS, bem como propugno pela regularidade da Decisão da JJF com a qual também concordo e, em consequência, voto no sentido de que a mesma seja mantida e que o Recurso Voluntário seja pelo NÃO PROVIMENTO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0205/06-0**, lavrado contra **AGROPARANÁ S/A (AGROPAR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$93.801,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” e VII ”a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA- RELATOR

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS – REPR. PGE/PROFIS