

**PROCESSO** - A. I. Nº 147365.0025/07-1  
**RECORRENTE** - AVN GRANITOS DA BAHIA LTDA. (AVN GRABITE BRAZIL)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0104-01/08  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 06/11/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0351-11/08

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Restou comprovado nos autos que o sujeito passivo destacou o imposto em nota fiscal tributada, porém não o recolheu. Infração caracterizada. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EFETUADA POR AUTÔNOMO OU POR EMPRESA NÃO INSCRITA NESTE ESTADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Infração mantida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Infração comprovada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, concretizada no Acórdão JJF Nº 0104-01/08, o qual, unanimemente, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixar de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro, fevereiro a agosto e outubro a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$89.586,06, acrescido da multa de 50%;
2. Deixar de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, efetuadas por autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas neste Estado, nos meses dezembro de 2004, março a dezembro de 2005, janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$10.005,60, acrescido da multa de 150%;
3. Deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de materiais oriundos de outras unidades da Federação e destinados a consumo do estabelecimento, nos meses de agosto, outubro e novembro de 2004, fevereiro, abril, maio e setembro a novembro de 2005, fevereiro, março, maio, outubro e novembro de 2006, exigindo-se o imposto no valor de R\$9.486,29, acrescido da multa de 60%.

Na Decisão recorrida, a JJF, de plano, afastou as preliminares de nulidade suscitadas, por entender que o autuado recebeu todas as cópias dos demonstrativos, tendo exercido o seu amplo direito de defesa, apresentando impugnação, onde evidencia ter pleno conhecimento dos fatos da acusação fiscal e, quanto à alegação de falta de clareza na discriminação das infrações, entendeu encontrarem-se descritas e enquadradas de forma correta, conforme a previsão do RICMS/BA e da Lei nº 7.014/96, restando sem fundamento a reclamação do contribuinte.

No que diz respeito à argüição de que as multas são confiscatórias e que contrariam os princípios da moralidade e da razoabilidade, esclareceu a JJF que as mesmas foram devidamente aplicadas ao presente caso, estando previstas na Lei nº 7.014/96.

Tangentemente à argumentação de inconstitucionalidade da autuação, baseada na suposição de uso do tributo com efeito de confisco, este Órgão julgador não é competente para declarar a inconstitucionalidade da legislação deste Estado.

No mérito, observou a Decisão, quanto à infração 1, que o autuado restringiu a sua defesa, asseverando ter sempre efetivado a escrituração correta de seus documentos fiscais, pagando os tributos sobre os produtos explorados. Tendo decidido que: *“o autuante apontou os valores apurados no citado livro, cujas cópias reprográficas se encontram às fls. 69 a 98, onde se constata que os montantes indicados no Auto de Infração estão em perfeita consonância com os dados colhidos na escrita fiscal do contribuinte. Por outro lado, através de consulta ao banco de dados do INC/SEFAZ – Informações do Contribuinte –, confirmo que, efetivamente, tais valores não foram recolhidos pelo autuado. Assim, esta infração fica mantida na íntegra.”*

Referentemente à infração 2, na qual o autuado alegou não ser responsável pelo pagamento do imposto e sim os prestadores de serviço de transporte, a Junta decidiu ser ela procedente, com o posicionamento seguinte: *“Vejo que nos demonstrativos de fls. 10 a 12 o autuante indicou os valores do imposto não recolhido em relação a cada nota fiscal de saída emitida pelo impugnante. Analisando as notas fiscais que ensejaram a exigência contida nesta infração, vejo que as mesmas se referem a operações interestaduais, caso em que pela leitura do art. 380, inciso I, alíneas “a” e “c”, do RICMS/97, que transcrevo abaixo, depreendo que, efetivamente, o responsável pela retenção e pagamento do imposto é o impugnante, haja vista que não sendo os destinatários localizados neste Estado não há como enquadrá-los como os responsáveis tributários.”*

Por seu turno, a infração 3 foi julgada procedente, entendendo a Primeira Instância que *“... a legislação tributária estabelece que nas aquisições interestaduais é devido o ICMS relativo à diferença de alíquota nos casos de aquisições interestaduais de materiais destinados ao consumo por contribuintes do imposto, conforme definido no art. 5º, inciso I do RICMS/97, estando devidamente caracterizada nos autos.”*

Aduz, ainda, o decisório que a defesa cita e transcreve decisões dos Tribunais Superiores, STJ e STF, onde o resultado favorece ao entendimento de que não há a incidência do ICMS referente à diferença de alíquotas, nos materiais adquiridos para consumo, não tendo aplicação ao caso em discussão, por tratar-se de empresas de construção civil, atividade tributada basicamente pelo imposto municipal, situação totalmente diversa do impugnante, o qual é contribuinte regular do tributo estadual.

Por fim, salienta que a aquisição dos referidos produtos enseja o recolhimento do imposto relativo à diferença de alíquota correspondente, na medida em que não são considerados produtos intermediários, em razão de não afetarem o processo produtivo.

Conclui, afirmando se encontrar tal entendimento consolidado na jurisprudência do CONSEF, citando decisões do Órgão e transcrevendo trecho do Parecer Normativo nº 1 da Procuradoria da Fazenda Estadual.

Julga pela Procedência do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário objetivando a reforma do Julgado (fls. 190/209).

Inicialmente, suscita a nulidade da ação fiscal por cerceamento de defesa, tendo em vista não consta do Auto de Infração a descrição do fato típico tributário.

Afirma que o autuante desobedeceu às normas contidas na legislação vigente, por não ter apresentado as circunstâncias inerentes aos fatos, cerceando o seu direito de defesa, haja vista

que a descrição das infrações nada mais é que a transcrição das normas previstas no RICMS/BA. Acrescenta que em decorrência dessa inconsistência, não conseguiu responder as seguintes questões: quais as operações que foram tributadas e deram origem ao presente lançamento? São as mesmas hipóteses de incidência da exação em tela?

Assevera que não basta o agente anotar a capitulação da infração e fazer transcrição do artigo, sem informar quais as razões que conduziram a tal conclusão, resultando no cerceamento ao seu direito de defesa, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, pois em virtude da subjetividade da descrição, foram omitidos possíveis fatos que serviriam para análise na apresentação da defesa, dificultando a compreensão da acusação. Argúi que em razão dessa omissão, os demonstrativos apresentados junto ao Auto de Infração não bastam para esclarecer quais as operações realizadas que fizeram nascer a obrigação tributária lançada.

Ante a patente nulidade do Auto de Infração, requer o julgamento da ação fiscal totalmente improcedente e a notificação de débito insubsistente.

No mérito, ao se reportar à infração 1, assegura que sempre efetivou a escrituração correta das notas fiscais e pagou os tributos sobre os produtos explorados. Supõe que o autuante presumiu que o recorrente não pagasse o ICMS, presunção que não foi provada, não verificando quais os períodos que o impugnante fazia jus ou não a créditos do ICMS a serem compensados, assim como se os materiais explorados seriam ou não destinados à exportação e, portanto, isentos de tributação, tendo lavrado o Auto de Infração sem os cuidados necessários.

Entende que, dessa forma, se impõe a insubsistência da infração, uma vez que não restou provada a sua inadimplência, transcrevendo o pensamento de Hely Lopes Meirelles a respeito da natureza e fins da administração, para pleitear o cancelamento da exigência tributária, uma vez patenteada, segundo o recorrente, a observância de todas as normas legais que regem a matéria.

Referindo-se à infração 2, afirma que os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária são os efetivos prestadores de serviços de transporte e não o recorrente, devendo este ser responsabilizado apenas na hipótese daqueles não efetuarem o pagamento oportunamente. Alega que neste caso a Decisão de piso sequer se preocupou em verificar se os prestadores de serviços tinham efetuado o recolhimento do imposto que foi cobrado do impugnante, desde que, se ocorrido o destaque e o pagamento, não há o que se falar em responsabilidade de sua parte sobre tais exações.

Assim, manifesta que a autuação é ilegítima e ilegal, desde quando o impugnante está sendo considerado como substituto tributário, sem haver verificação se os reais devedores não quitaram os tributos devidos, em decorrência de operações que eles mesmos fizeram incidir. Para validar a autuação, o preposto fiscal deveria ter demonstrado que os sujeitos passivos não tinham efetivado os pagamentos correspondentes, para posterior direcionamento contra o autuado.

Pugna pelo Provimento do Recurso Voluntário com a declaração da insubsistência do Auto de Infração, assim como da ilegalidade da substituição tributária implementada, por não ter observado os requisitos legais.

No tocante à infração 3, enfatiza que, em razão da atividade principal desenvolvida, está sujeito ao pagamento do ICMS nas operações que realiza, entretanto, adquire diversos produtos que são utilizados como matérias primas, em especial na atividade de exploração.

Aduz que o fisco pretende cobrar o imposto concernente à diferença de alíquotas, sob a alegação de que, mesmo na condição de consumidor final, o contribuinte seria sujeito passivo da referida exação. Observa que esse entendimento se fundamenta no Convênio ICMS 66/88 e que, devido ao fato de existir a hierarquia de norma complementar, não poderia instituir novos contribuintes para o ICMS senão aqueles já traçados na Carta Magna. Assim, conclui o fisco estadual que o tributo é devido, tendo em vista que o citado Convênio instituiu que qualquer pessoa que adquira produtos interestaduais é contribuinte do ICMS relativo à diferença de alíquota estadual.

Dentro dessa linha de raciocínio, afirma o recorrente que não poderia e não pode um Convênio Interestadual alterar a regra-matriz de incidência tributária do ICMS, criando a sujeição passiva daquela pessoa que efetivamente não pratique a operação mercantil descrita nas hipóteses de incidência tributária.

Observa que no entender do fisco estadual, o mencionado Convênio poderia legitimar a cobrança em discussão, considerando que ao eleger como sujeito passivo qualquer pessoa que adquira mercadorias em outros Estados, criou novos sujeitos passivos, o que é inadmissível, tendo em vista que nas disposições constitucionais concernentes aos prováveis sujeitos passivos do ICMS não é contemplada dita hipótese. Frisa que com base na interpretação dada pelo FISCO, até mesmo uma dona de casa que comprasse um vestido em São Paulo, ao chegar em seu Estado de destino teria que pagar o ICMS referente à diferença de alíquota, o que se mostra irracional.

Enfatiza que de acordo com esse raciocínio, não sendo possível a criação de novo sujeito passivo tributário, a exigência imposta ao impugnante é ilegal e ilegítima, devendo ser rechaçada, por contrariar os dispositivos constitucionais, o que já vem ocorrendo nos Tribunais Pátrios, que têm decidido contra a cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas das pessoas que adquirem mercadorias para uso próprio, como é o caso do impugnante.

Para robustecer as suas alegações, transcreve as ementas relativas aos Acórdãos de nºs 6089 (do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná), 9630-MG (do STJ – Superior Tribunal de Justiça – 1ª Turma), 8334/SE (do STJ – 2ª Turma) e 242.276 (do STF – 2ª Turma), de cujo teor se observa o entendimento de que não há incidência do ICMS relativo à diferença de alíquotas nas aquisições de bens de consumo e equipamentos destinados ao ativo imobilizado de empresas de construção civil.

Afirma que resta comprovado nos autos que os bens adquiridos pelo recorrente não se destinam à comercialização e sim ao consumo próprio, portanto, não se encontram sujeitos ao pagamento do ICMS concernente à diferença de alíquota, o que torna improcedente a exigência tributária.

O recorrente, em seguida, insurge-se contra as multas aplicadas, nos percentuais de 50%, 60% e 150%, asseverando que representam quase o valor do imposto, sendo tão excessivas que podem ser caracterizados como confiscatórios, por ultrapassarem o caráter de punição compatível com uma infração de natureza normal, passando a representar até mesmo um enriquecimento ilícito por parte do Estado. Salaria que tendo em vista que a suposta infração não acarretou nenhum dano ao Estado, uma multa dessa natureza fere o princípio constitucional do não confisco, assim como os princípios da moralidade e da razoabilidade.

Conclui, requerendo o Provimento do presente Recurso Voluntário, para que a ação fiscal seja julgada totalmente improcedente, a fim de cancelar o lançamento a título de penalidade nela efetuado.

Ao exarar o Parecer de fls. 216 a 218, a ilustre representante da PGE/PROFIS salienta que:

- a) No que pertine às nulidades suscitadas, não vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses elencadas no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, capaz de macular o lançamento tributário em apreço.
- b) Quanto ao mérito, referente à infração 1, o que se revela é que a infração não decorre de presunção e encontra-se lastrada por demonstrativos e documentos que corroboram seu cometimento, sendo insuficiente a mera negativa do contribuinte.
- c) No tocante à imputação 2, na qual o recorrente alega não ser o sujeito passivo tributário, atribuído ao prestador do serviço de transporte, de quem deveria ser exigido o tributo. Ocorre que a legislação tributária deste Estado expressamente prevê a hipótese de responsabilidade tributária do autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição, consoante disposto no artigo 380, inciso I, alíneas *a* e *c*, do RICMS vigente e transcrito no julgamento de primeira instância administrativa.

d) Sobre a falta de recolhimento da diferença entre alíquotas interestaduais nas aquisições de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, que o recorrente apresenta como ilegal, respaldando seu entendimento em decisões judiciais transcritas no Recurso Voluntário, observa-se o equívoco do contribuinte, já que todas as decisões referidas em seu Recurso Voluntário versam sobre empresas de construção civil, que não praticam fato gerador do ICMS, não sendo o caso da empresa autuada, inscrita no cadastro deste Estado como contribuinte do ICMS, conforme consta do objetivo social descrito à fl. 20 dos autos, ou seja, a mesma pratica fato gerador do ICMS, sendo legal a exigência do diferencial de alíquotas.

Por fim, manifesta a ilustre procuradora o entendimento de ser ilegítima a alegação de caráter confiscatório das multas aplicadas ao lançamento, já que para as infrações apuradas no Auto de Infração em comento foram aplicadas as multas respectivas e expressamente previstas na Lei do ICMS (Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso I, “a”, inciso II, “f” e inciso V, “a”).

Conclui opinando pelo Conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário do autuado.

### VOTO

Do estudo minucioso do presente PAF, verifico que o Recurso Voluntário versa sobre o julgamento de Auto de Infração supra identificado, onde é imputada ao sujeito passivo a exigência de ICMS no valor total de R\$109.077,95, acrescido de multas percentuais, tendo a peça recursal insurgido-se contra as três infrações imputadas no Auto de Infração, quais sejam:

1. Deixar de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro, fevereiro a agosto e outubro a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$89.586,06, acrescido da multa de 50%;
2. Deixar de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, efetuadas por autônomos ou por empresas transportadoras não inscritas neste Estado, nos meses dezembro de 2004, março a dezembro de 2005, janeiro, fevereiro e abril a dezembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$10.005,60, acrescido da multa de 150%;
3. Deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de materiais oriundos de outras unidades da Federação e destinados a consumo do estabelecimento, nos meses de agosto, outubro e novembro de 2004, fevereiro, abril, maio e setembro a novembro de 2005, fevereiro, março, maio, outubro e novembro de 2006, exigindo-se o imposto no valor de R\$9.486,29, acrescido da multa de 60%.

Consoante detalhadamente relatado, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal julgou totalmente procedente a autuação, tendo o recorrente, nas suas razões recursais, repetido os mesmos argumentos apresentados em sua impugnação, inclusive suscitando novamente a preliminar de cerceamento de defesa por falha na descrição do fato típico tributário.

De plano, o pleito de nulidade argüido não pode ser acatado, na medida em que os dados probantes residentes no feito não lhe socorrem, ressaltado o aspecto de que todas as alegações preliminares foram cuidadosamente analisadas e não acolhidas, sempre com a devida fundamentação, verificando-se que os demonstrativos residentes no feito aludem a cada infração, com referência aos respectivos documentos de origem, os quais foram colhidos junto ao próprio autuado, não se vislumbrando, na ação fiscal, qualquer enquadramento nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/BA, capaz de nulificar o lançamento guerreado.

No mérito, relativamente à infração 1, constato que o recorrente aduz, de forma genérica, o não cometimento de nenhuma infração e de ter o autuante presumido a ausência do recolhimento do imposto, alegando que sempre procedeu de forma correta nas escriturações das notas fiscais de

mercadorias por ele adquiridas e no pagamento dos tributos incidentes sobre os produtos por ele explorados.

De outra parte, observo que o autuado não apresentou qualquer documento capaz de afastar a imputação, nem tampouco algum demonstrativo que indicasse períodos em que o contribuinte faria jus a créditos do imposto compensável.

Observo que a autuação se refere a saldos devedores lançados pelo próprio contribuinte e não recolhidos.

Assim, em consonância com o artigo 143 do RPAF, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a autuação fiscal.

No que pertine à infração 2, a sustentação recursal é de inexistência de infração, sob o fundamento de que não é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, sendo os sujeitos passivos os efetivos prestadores de serviço de transporte, de quem o fisco teria obrigação de se preocupar e verificar se efetuaram o recolhimento dos tributos, antes de cobrar do recorrente.

Também sobre essa temática, não assiste razão ao autuado, uma vez que, na procedimentalidade, não se encontra nenhum documento de arrecadação capaz de confirmar qualquer recolhimento referente às notas fiscais objeto da autuação, onde o ICMS sobre o frete encontra-se destacado.

Portanto, comungo com os entendimentos da PGE/PROFIS e da 1ª JF, no sentido de que a legislação tributária do Estado da Bahia prevê expressamente a responsabilidade tributária do autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, conforme reza o artigo 380, inciso I, alíneas “a” e “c”, do RICMS/BA, transcrito no acórdão da Decisão de Primeira Instância (fls. 171/172 do PAF).

Ressalte-se, ainda, que a responsabilidade atinente ao autuado não comporta benefício de ordem, porquanto, nos termos do artigo 6º, §3º, da Lei nº 7.014/96, ao fisco é facultada a exigência do tributo de qualquer dos sujeitos passivos.

Tangente à infração 3, na qual se atribui a falta de recolhimento da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo do autuado, novamente o contribuinte incorre em equívoco, ao apresentar como argumento a ilegalidade da cobrança, apoiando-se em decisões judiciais de tribunais que versam sobre empresas de construção civil, que só excepcionalmente são contribuintes do ICMS, o que, efetivamente, não é o caso do recorrente, a qual é contribuinte devidamente inscrita no cadastro deste Estado, com atividade comercial, praticando fato gerador de ICMS, sendo, por conseguinte, legal a exigência do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao consumo por contribuintes do imposto, consoante expressamente prevê o artigo 5º, inciso IV, do RICMS/97.

Por último, o recorrente insurgiu-se contra as multas indicadas no lançamento, argüindo que teriam caráter desproporcional e confiscatório, contrariando preceito constitucional de não confisco.

Todavia, essa postulação recursal não pode prosperar, já que as penas pecuniárias impostas se encontram devidamente previsionadas na norma aplicável, qual seja, o art. 42, inciso I, “a”, inciso V, “a” e inciso II, “f” da Lei nº 7.014/96, não sendo da competência deste Conselho de Fazenda apreciar a inconstitucionalidade suscitada.

Nesse contexto, o Recurso Voluntário não traz à apreciação desta Câmara de Julgamento Fiscal qualquer fato novo, real e concreto, apresentando-se como uma repetição, *ipsis litteris*, da impugnação inicial, na medida em que se encontra o feito desacompanhado de prova documental robusta, capaz de sustentar as arguições do recorrente e promover alguma alteração no julgamento da lide.

Do exposto, com supedâneo nos elementos informativos constantes dos autos, evitando delongas desnecessárias, considero incensurável a Decisão proferida pela 1ª JF, incapaz de sofrer qualquer tipo de reforma, confirmando-a integralmente, por se encontrar em estrita consonância com os ditames legais.

Em suma, o meu voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **147365.0025/07-1**, lavrado contra **AVN GRANITOS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto, no valor total de **R\$109.077,95**, acrescido da multa de 50% sobre R\$89.586,06, 150% sobre R\$10.005,60 e 60% sobre R\$9.486,29, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, V, “a” e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS