

A. I. N° - 206987.0280/07-2
AUTUADO - MARQUES TRANSPORTADORA LTDA.
AUTUANTE - BOAVVENTURA MASCARENHAS LIMA
ORIGEM - INFRAZ ITABERABA
INTERNET - 10.09.2008

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0217-02/08

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Alegada a não-incidência do imposto, com fundamento no art. 3º, XII, da Lei n° 7.014/96, por se tratar de bens adquiridos com financiamento pelo regime de alienação fiduciária. Cumpre distinguir a existência neste caso de duas operações de naturezas distintas: uma operação de compra e venda mercantil (a venda do fabricante ou concessionário do bem ao autuado) e uma operação financeira (o financiamento bancário com alienação fiduciária em garantia). A previsão da não-incidência do imposto em caso de alienação fiduciária em garantia, nos termos do dispositivo supracitado, diz respeito unicamente à circulação jurídica do bem em decorrência da operação financeira celebrada com a instituição bancária, não atingindo a circulação jurídico-econômica decorrente da operação mercantil de compra e venda. Ultrapassadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20.12.07, diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo. Imposto lançado: R\$85.770,00. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa pedindo a nulidade do lançamento, alegando que no Auto não foi feita a correta delimitação da infração e sua correspondente repercussão econômica, e também não foi consignada sua base legal, impossibilitando ao autuado a verificação de sua legalidade. Reclama que não é possível neste caso conhecer o montante do débito tributário, uma vez que não foi feita a indicação precisa do dispositivo legal que dispõe sobre a pretensão fiscal. Aduz que apenas em decisão proferida em outro processo é que tomou conhecimento da real, mas equivocada, capitulação da infração que lhe foi imputada, que seria o art. 4º, XV, da Lei n° 7.014/96. Argumenta que tal dispositivo legal é inaplicável ao fato em discussão nestes autos, por força da mesma lei utilizada para fundamentar o lançamento, haja vista que os bens objeto da autuação foram adquiridos via FINAME, sob a forma de alienação fiduciária, e, assim sendo, por força do art. 3º, XII, da supracitada lei, não há incidência do tributo na forma pretendida pelo fisco.

O autuado protesta que, por se tratar de empresa prestadora de serviço de transporte, os dispositivos consignados no art. 3º, § 1º, I, II e III, também afastam a exigência da diferença de alíquotas para o fato narrado na autuação. Argumenta não haver possibilidade de cobrança de ICMS neste caso pelo Estado da Bahia, com fundamento nos conceitos jurídicos de “mercadoria” e “bem”, assinalando que, sendo o ICMS um tributo de natureza comercial, sua incidência recai é sobre operações mercantis, e não sobre o consumo dos produtos, lembrando que neste caso está sendo lançada diferença de alíquotas relativamente a bens que não se destinam a venda. Transcreve acórdão proferido no REsp 34137/MG. Sustenta ser impossível a exação com base no art. 155 da Constituição, observando que o legislador complementar não estabeleceu normas sobre a diferença de alíquotas do ICMS, deixando esse fato fora do âmbito do tributo. Cita doutrina, frisando que, embora seja certo que a Constituição prevê a cobrança, no Estado de destino, da diferença de alíquotas, a existência da norma constitucional é insuficiente para que o legislador estadual possa definir esse fato gerador do imposto. Prossegue falando da necessidade da existência de lei complementar para dar respaldo à lei ordinária da entidade tributante.

Alega ainda o autuado que é ilegal a alíquota aplicada. Protesta que a cobrança da alíquota integral constitui “bis in idem”.

Considera que a multa estipulada viola o art. 150, IV, da Constituição, por ter natureza confiscatória.

Requer, “ad cautelam”, que, caso se decida pela procedência do lançamento, seja declarado o direito do contribuinte ao crédito do imposto correspondente ao que for pago ao Estado da Bahia a título de diferença de alíquotas.

Requer a nulidade do procedimento, e, sucessivamente, a decretação de sua improcedência.

Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação contrapondo que a tipificação da infração está correta. Assinala diversos artigos do Decreto nº 6.284/97 [leia-se: do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97]. Observa que a multa está prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Considera que o Auto foi lavrado em consonância com o art. 28 do RPAF. Diz que, de acordo com o art. 5º, inciso I [sic], e com o art. 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, ocorre o fato gerador do ICMS 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 contribuinte. Conclui dizendo manter integralmente a ação fiscal.

VOTO

O lançamento em discussão diz respeito à diferença de alíquotas de ICMS relativamente a aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente do autuado.

A defesa pede a nulidade do lançamento, alegando que no Auto não foi feita a correta delimitação da infração e sua correspondente repercussão econômica. Questiona também a falta de fundamentação legal do procedimento. Noutra parte da defesa, alega ser ilegal a alíquota aplicada. Protesta que a cobrança da alíquota integral constitui “bis in idem”.

Em parte tem razão o autuado. No corpo do Auto de Infração foram indicadas as alíquotas “cheias”, de 17% e 12%. Se o que se pretende cobrar é a “diferença” entre a alíquota interna deste Estado e a alíquota interestadual vigente no Estado de origem dos bens, não pode evidentemente tal diferença ser de 17%. O Auto de Infração deve ser lavrado de forma clara. Não foi observado o preceito das alíneas “b” e “c” do inciso IV do art. 39 do RPAF.

Além do problema quanto às diferenças de alíquotas, os valores consignados na coluna “Base de cálculo” no corpo deste Auto são irreais, criados artificialmente. Tomo como exemplo a primeira

linha, com imposto no valor de R\$ 15.000, tendo como “base de cálculo” o valor de R\$125.000,00. Ora, esse valor corresponde à Nota Fiscal 267041 da Volvo do Brasil Veículos Ltda., que, diferentemente do que foi consignado no Auto, tem como valor R\$ 300.000,00 (fl. 10).

Noto ainda que o demonstrativo fiscal foi elaborado com indicação de uma coluna designada como “ICMS creditado”. No cálculo da diferença de alíquotas não existem nem créditos, nem débitos: simplesmente se aplica o percentual da diferença entre as alíquotas sobre a base de cálculo correspondente, e pronto.

No corpo do Auto de Infração (fl. 1) foi consignada a alíquota de 17%, quando na verdade deveria constar apenas o percentual representativo da diferença de alíquotas (alíquota interna menos alíquota interestadual do Estado de origem das mercadorias). Esse vício ocorreu por não ter sido observada a regra do art. 39, IV, “c”, do RPAF, segundo a qual no Auto somente deve ser indicada a alíquota do imposto sempre que houver uma alíquota a ser aplicada, de modo que, quando for o caso, deve ser indicado simplesmente o percentual de cálculo do tributo (atente-se para a expressão “quando for o caso”, da referida alínea “c”). Não custa dizer que alíquota não é sinônimo de percentual. O vocábulo “alíquota” encerra um conceito jurídico.

Por conseguinte, o imposto deve ser calculado sobre um “percentual de cálculo”, sempre que a apuração do imposto não decorrer diretamente de uma alíquota – como neste caso.

Seria de bom alvitre que o autuante tivesse indicado no demonstrativo às fls. 5-6 as espécies de bens adquiridos, bem como os números das Notas Fiscais e os respectivos emitentes.

Sabe-se que o Auto de Infração é emitido de acordo com comandos do sistema de informática, porém a competência para a sua lavratura é do Auditor, e não do “sistema”, cabendo ao fiscal fazer as adaptações cabíveis e explicar os fatos de forma a atender ao mandamento do art. 39, III, do RPAF.

Esses senões, contudo, não invalidam o lançamento, pois não houve o alegado cerceamento de defesa, haja vista que, apesar dos números irreais consignados no Auto de Infração, os cálculos feitos nos demonstrativos às fls. 5-6 estão corretos. Tais cálculos envolvem apenas 10 documentos fiscais (fls. 10/24), de modo que não considero razoável a alegação de que não tivesse o autuado podido conhecer o montante do débito em discussão.

Quanto à alegação da falta de fundamentação legal do procedimento, cumpre observar que o pagamento da diferença de alíquotas é previsto no art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96. O dispositivo se refere à entrada de bens destinados ao ativo permanente “efetuada por contribuinte do imposto”, não constando que a obrigação dissesse respeito apenas aos contribuintes do setor mercantil, excluídos os prestadores de serviços.

Contribuinte do ICMS é quem pratica com habitualidade operações mercantis ou prestações de serviços de transporte interestaduais ou intermunicipais e de comunicação.

O autuado é prestador de serviço de transporte.

Logo, está sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao seu ativo permanente.

É sem dúvida respeitável a tese da defesa de que não seria possível a instituição de tributo com base unicamente em previsão constitucional, sendo a situação omissa na lei complementar.

De fato, a Constituição, no art. 155, § 2º, VIII, prevê a instituição da diferença de alíquotas pelo Estado de destino dos bens quando o adquirente é contribuinte do imposto, porém a Lei Complementar nº 87/96 é omissa em relação a essa hipótese de incidência. Tal omissão decorreu do fato de o relator da lei ser um deputado paulista, tendo decerto passado pela sua mente que

São Paulo não adquire nada de outros Estados, e portanto não havia necessidade de pôr aquela hipótese na lei. No entanto, a omissão da lei complementar não impede os Estados de exercer a sua competência tributária, pois o papel da lei complementar, com relação especificamente ao ICMS, diz respeito às matérias relacionadas no inciso XII do § 2º do art. 155. Se estou certo nestas considerações, como a diferença de alíquotas não é objeto do citado inciso XII, sua instituição pela lei ordinária do ente tributante independe de regramento por lei complementar.

Quanto à alegação de que a multa estipulada tem natureza confiscatória, faço ver que não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade do direito posto.

Dou por superadas as preliminares.

Passo ao exame do mérito.

O autuado alega que o imposto é indevido porque os bens objeto da autuação foram adquiridos mediante o FINAME, sob a forma de alienação fiduciária, e, assim sendo, por força do art. 3º, XII, da Lei nº 7.014/96, não haveria incidência do tributo.

Prevê o inciso XII do art. 3º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

.....

XII – operações decorrentes de alienação fiduciária em garantia, inclusive na:

- a) transmissão do domínio, feita pelo devedor fiduciante em favor do credor fiduciário;
- b) transferência da posse, em favor do credor fiduciário, em virtude de inadimplemento do devedor fiduciante;
- c) transmissão do domínio, do credor em favor do devedor, em virtude da extinção da garantia pelo seu pagamento;”

A defesa juntou cópias dos contratos de financiamento para provar que os bens foram adquiridos através de alienação fiduciária. Também juntou cópias das Notas Fiscais, nas quais consta, no campo próprio, que as transações foram efetuadas com alienação fiduciária.

A redação do inciso XII, acima transcrito, em virtude da expressão “inclusive na”, posta no final da cabeça do inciso, pode levar o intérprete a supor que, além das três hipóteses especificadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, haveria outros casos de não-incidência do imposto. No entanto, mesmo que aquela relação seja apenas enumerativa, é evidente que outras hipóteses de não-incidência porventura existentes têm de estar compreendidas no conceito jurídico de alienação fiduciária.

O instituto da alienação fiduciária em garantia, além de sua matriz no Código Civil, na parte em que este disciplina a propriedade fiduciária (arts. 1.361 e ss.), tem regramento específico em leis esparsas. Antes, o instituto era regido pelo art. 66 da Lei nº 4.728/65. Esse artigo foi alterado pelo Decreto-Lei nº 911/69. Depois, foi revogado pela Lei nº 10.931/04, que criou o art. 66-B.

Alienação fiduciária em garantia é um contrato instrumental de mútuo em que o mutuário-fiduciante (devedor), para garantia do cumprimento de suas obrigações, aliena ao mutuante-fiduciário (credor) a propriedade de um bem de seu patrimônio.

Ou, em linguagem menos complicada: alienação fiduciária em garantia é o negócio jurídico pelo qual o devedor, para garantir o pagamento de dívida, transmite ao credor a propriedade de um bem, retendo-lhe a posse direta, sob condição resolutiva de saudá-la.

Juridicamente, uma vez celebrado o contrato de alienação fiduciária em garantia, o proprietário do bem financiado deixa de ser o adquirente e passa a ser o banco que financiou o bem. O

comprador assume a partir daí a mera condição de fiel depositário. Somente quando a dívida é paga por inteiro é que se opera nova transmissão, voltando o bem a pertencer ao comprador.

Para o deslinde da questão ora em exame, cumpre observar que é preciso distinguir a existência de duas operações distintas: uma operação de compra e venda mercantil (a venda do fabricante ou concessionário do bem ao autuado) e uma operação financeira (o financiamento bancário com alienação fiduciária em garantia).

A primeira operação (de compra e venda) está sujeita à legislação civil comum, e, no âmbito tributário, à legislação dos entes tributantes competentes.

Já no caso da segunda operação (de financiamento bancário com alienação fiduciária em garantia), sua disciplina é feita pela legislação civil, com os regramentos específicos do setor financeiro.

Sendo assim, quando, por exemplo, a Volvo do Brasil Veículos Ltda. vende um bem ao autuado, o que se tem aí é uma operação mercantil, que, a rigor, nada tem a ver com o instituto da alienação fiduciária, tanto assim que, como se pode ver nos contratos bancários apresentados pela defesa, a Volvo do Brasil Veículos Ltda. não figura como contratante. Ao ser feita essa operação, o autuado adquire a propriedade do bem adquirido. Há incidência de ICMS na saída do bem do estabelecimento do vendedor, e, no caso em exame, é devida a diferença de alíquotas relativamente à sua entrada no estabelecimento do adquirente, já que o bem se destina ao seu ativo permanente.

Num segundo momento – que pode ser anterior ou posterior –, o autuado celebra um contrato de alienação fiduciária com o Banco Volvo (Brasil) S.A., em virtude do qual o bem adquirido deixa de ser propriedade do comprador e passa ao domínio da instituição financeira, como garantia do empréstimo concedido para aquisição do bem. Essa operação, que é de natureza financeira, nada tem a ver com o ICMS. É por isso o art. 3º, XII, da Lei nº 7.014/96, que neste caso não cria nem desconstitui direito, tendo apenas efeito declaratório, para fins didáticos, explícita:

1. não incide ICMS sobre a transmissão do domínio, feita pelo devedor fiduciante (o comprador) em favor do credor fiduciário (o banco) – inciso XII, alínea “a” (note-se que o devedor fiduciante fica apenas com a posse do bem, e não com a propriedade);
2. também não incide ICMS no caso da transferência da posse do bem, do devedor para o credor fiduciário, em virtude de inadimplemento das obrigações do devedor – alínea “b”;
3. como também não incide o ICMS sobre a transmissão do domínio sobre o bem, do credor para o devedor, em virtude da extinção da garantia, uma vez pago o financiamento em sua totalidade – alínea “c”.

Conclusão: a previsão da não-incidência do imposto em caso de alienação fiduciária em garantia diz respeito unicamente à circulação jurídica do bem em decorrência da operação financeira celebrada com a instituição bancária, não atingindo a circulação jurídico-econômica decorrente da operação mercantil de compra e venda.

Quanto ao pleito pela declaração do direito ao crédito relativo ao ICMS pago a título de diferença de alíquotas, cabe ao contribuinte proceder na forma prevista no Regulamento do Imposto relativamente à escrituração dos créditos de bens do ativo permanente, inclusive no que concerne aos créditos fiscais utilizados extemporaneamente (art. 93, § 17, c/c art. 331, § 6º, e art. 101, § 1º).

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206987.0280/07-2, lavrado contra **MARQUES TRANSPORTADORA LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$85.770,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2008

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR