

A. I. Nº - 180503.0209/09-6  
**AUTUADO** - MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE [MINERAIS LTDA.]  
**AUTUANTE** - JOSÉ DE CASTRO DIAS  
**ORIGEM** - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 06/10/2010

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0253-03/10**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não acatada a questão preliminar suscitada pela defesa. O art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Para o ICMS, especificamente – sem prejuízo do disposto no art. 146 –, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. A enumeração feita pelo supracitado art. 146 deixa de fora uma série de aspectos: aspecto temporal da incidência do tributo, meios e locais de pagamento, penalidades, diferença de alíquotas, a seletividade do imposto, etc. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei (estadual) nº 7.014/96 têm plena validade formal e material. Refeitos os cálculos do imposto, em face dos equívocos apontados pela defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 4.9.09, diz respeito à falta de recolhimento de diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 17.688,74, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 17/46) questionando preliminarmente a legalidade da cobrança da diferença de alíquotas do ICMS relativamente a operações com material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado, observando que tal hipótese de incidência não é prevista na Lei Complementar nº 87/96. Transcreve o art. 2º da LC para demonstrar que nele, entre as diversas hipóteses de incidência do ICMS elencadas pelo legislador, não há previsão para que sejam gravadas pelo referido imposto as entradas de mercadorias provenientes de outras unidades federadas destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado. Cita trecho da lavra de João Dácio Rolim e Henrique Gaede, segundo os quais, em se tratando da incidência do ICMS, a LC nº 87/96 abordou em seu art. 2º as diversas hipóteses em que haverá a incidência do imposto, e em nenhuma destas hipóteses se determinou a incidência das mercadorias oriundas de outro Estado, situação esta que, no entender da defesa, não se aplica ao caso em exame.

competiria àquela espécie normativa, a exemplo do que ocorria nas previsões contidas no Convênio ICMS 66/88.

Prosegue a defesa transcrevendo os dispositivos da referida lei complementar atinentes aos aspectos subjetivo (art. 4º), temporal (art. 12) e valorativo (art. 13), fazendo ver que foram definidos os contribuintes do ICMS, o momento de ocorrência do fato gerador desse imposto e a sua base de cálculo, porém não estabelecendo nada no que se refere à situação ora tratada, ou seja, *a*) que devam ser consideradas contribuintes quaisquer pessoas que pratiquem com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial operações ou prestações sujeitas ao imposto quando adquirirem em operações interestaduais bens destinados a uso, consumo ou à integração no ativo imobilizado, *b*) que ocorra o fato gerador do ICMS na entrada de mercadoria proveniente de outra unidade federada, ou que *c*) na situação em análise, a base de cálculo do ICMS seja o montante da operação sobre o qual foi cobrado o imposto na origem, de forma que o valor a ser recolhido corresponda à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Cita em seguida Hugo de Brito Machado, para quem a Lei Complementar nº 87/96, ao cuidar do momento em que se deva considerar consumado o fato gerador do imposto, não cogitou da entrada da mercadoria adquirida em outro Estado, deixando assim esse fato fora do âmbito do ICMS. Prosegue transcrevendo comentários de Hugo de Brito, nos quais pontua o mestre cearense que o Convênio ICMS 66/88, que tinha a natureza de lei complementar, nos termos do § 8º do art. 34 do ADCT da Constituição de 1988, previa a ocorrência do fato gerador na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo, prevendo ainda o mesmo convênio que em tal hipótese a base de cálculo do imposto era o valor da operação ou prestação sobre o qual foi cobrado o imposto no Estado de origem e o imposto a recolher era o valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, e que poderia ser contribuinte qualquer pessoa entre as indicadas no convênio que, na condição de consumidor final, adquirisse bens ou serviços em operações e prestações interestaduais. Assinala Hugo de Brito que a Lei Complementar nº 87/96 omitiu nas definições do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte do ICMS referências que permitam ver nelas incluídas a situação relativa a aquisição de mercadorias em operações interestaduais, deixando fora de qualquer dúvida razoável que, em se tratando de situações a envolver pessoas em Estados diferentes somente as prestações de serviço autorizam a instituição do imposto a ser pago pelo recebedor dos serviços.

Prosegue a defesa demonstrando que na doutrina de João Dácio Rolim e Henrique Gaede, no tocante às omissões da lei complementar relativamente à ocorrência do fato gerador do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias e à identificação do contribuinte na situação ora tratada, nas operações interestaduais a referida lei complementar prevê expressamente em seu art. 12, inciso XIII, que o fato gerador do imposto ocorre no momento da utilização, pelo contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente, sendo omissa quanto à circulação de mercadorias. Para esses autores, não há na norma complementar em apreço a definição da ocorrência do fato gerador no momento da entrada de mercadorias oriundas de outro Estado, e, neste mesmo sentido, importaria à lei complementar identificar o consumidor final como contribuinte do imposto, fato esse que também não se define especificamente.

Com base nesses ensinamentos, a defesa sustenta a tese de que a cobrança da diferença de alíquotas após a edição da Lei Complementar nº 87/96 não encontra amparo legal, haja vista que o referido diploma legal nada dispõe a esse respeito, de modo que nenhum Estado e tampouco o Distrito Federal tem legitimidade para efetuar tal exigência.

Argumenta que o fato de a Constituição Federal prever a cobrança de alíquotas no Estado de destino não é suficiente para que a lei ordine a aplicação da referida Lei Complementar nº 87/96, legítima tal exigência fiscal,

constitucional nesse sentido não possui eficácia plena, não sendo auto-aplicável, uma vez que a Constituição, no art. 155, § 2º, VIII, apenas fixa a competência tributária e os limites para o seu exercício, dispondo sobre a necessidade de que, mediante lei complementar, sejam definidos os fatos geradores, contribuintes, base de cálculo e, especificamente no que tange ao ICMS, fixando, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, nos termos dos arts. 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “d”.

Insiste neste ponto a defesa: mesmo diante do disposto no art. 155, § 2º, inciso VIII, do texto constitucional, os Estados e o Distrito Federal não têm legitimidade para exigir o recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquotas nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades federadas, já que tal situação não se encontra expressamente prevista na Lei Complementar nº 87/96 como tributável pelo imposto estadual. Recorre mais uma vez às lições de Hugo de Brito Machado acerca da insuficiência da norma da Constituição em tal aspecto, afirmado que, para ser possível a cobrança do ICMS em determinada situação, é indispensável, além da norma da Constituição, que atribui a competência impositiva, uma definição em lei complementar de seu fato gerador, de sua base de cálculo e de seus contribuintes, de sorte que os legisladores dos diversos Estados fiquem vinculados a esse comando, a fim de evitar-se que o imposto tenha regime jurídico diferente em cada unidade federativa.

A defesa conclui a preliminar sustentando ser flagrante a ilegalidade da legislação do Estado da Bahia que, sem amparo no texto legal que lhe é hierarquicamente superior, estabelece como hipótese de incidência do ICMS a entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a consumo ou ativo fixo, de modo que a seu ver não pode prosperar a exigência fiscal consubstanciada neste Auto. Pede que se cancele o lançamento, argumentando que a exigência do pagamento da diferença de alíquotas do ICMS não encontra fundamento de validade na legislação de regência.

Quanto ao mérito, a defesa reclama que a fiscalização incorreu em diversos erros, pois exige o recolhimento de valores já pagos e também relativamente a operações não sujeitas à diferença de alíquotas. Especifica detalhadamente os erros reclamados, todos compreendidos no exercício de 2006. Aponta casos em que a diferença de alíquotas está sendo cobrada em duplicidade.

Pede que sejam julgadas improcedentes as acusações constantes no Auto de Infração, para o fim de nada ser exigido a título de imposto, multa e acréscimos legais.

O fiscal autuante, ao prestar a informação (fl. 238), reconheceu a existência de equívocos e refez os cálculos, alterando o débito do ano de 2006 e mantendo o de 2007.

Dada ciência da revisão do lançamento ao contribuinte, este se manifestou (fls. 247/255) dizendo que, por amor à brevidade, reitera tudo quanto foi posto na defesa. Quanto ao resultado da revisão feita pelo autuante, reclama da ausência de demonstrativo que externe de forma clara quais os valores da exigência originária e quais os valores excluídos. Protesta que não foram excluídos diversos valores cujas comprovações constam na defesa, conforme específica no item IV-B de seu pronunciamento (fls. 252-253), e que também não foram excluídos valores lançados em duplicidade, conforme aponta no item IV-C (fls. 253-254), e requereu que fosse elaborado novo demonstrativo com as correções pertinentes, de acordo com o item IV-D (fls. 254-255).

Foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem (fls. 260-261), a fim de que o fiscal autuante prestasse nova informação, especificamente quanto às questões suscitadas pelo contribuinte em sua manifestação, conforme os tópicos assinalados.

O autuante cumpriu a diligência e juntou novos demonstrativos (fls. 262/265).

Ao tomar ciência da segunda revisão, o contribuinte voltou a recapitulando as etapas processuais verificadas até então, e assinala:

elaborado novo demonstrativo, alegando ter procedido à exclusão dos itens reclamados pela defesa, faltou excluir a parcela relativa à Nota Fiscal 797762, de 7.3.06. Observa que isso já haja sido assinalado na defesa e na manifestação anterior. Conclui dizendo que, por amor à brevidade, reitera tudo o que consta na defesa e na manifestação anterior, no sentido de que seja cancelado o lançamento.

## VOTO

O lançamento tributário em discussão diz respeito à falta de recolhimento de diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento.

A defesa questiona preliminarmente a legalidade da cobrança da diferença de alíquotas do ICMS relativamente a operações com material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado, argumentando que tal hipótese de incidência não é prevista na Lei Complementar nº 87/96.

De fato, o Convênio ICMS 66/88, que tinha a natureza de lei complementar, nos termos do § 8º do art. 34 do ADCT da Constituição de 1988, previa a ocorrência do fato gerador na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente. O citado convênio teve vigência limitada no tempo, até que fosse editada a lei complementar específica. Ocorre que a Lei Complementar nº 87/96, que foi editada em tal sentido, omitiu na definição dos fatos geradores da obrigação tributária a diferença de alíquotas na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso, consumo ou ativo permanente. Curiosamente, a lei complementar cuida da diferença de alíquotas em se tratando de serviço (utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente: art. 12, inciso XIII – aspecto temporal da norma), porém o legislador “esqueceu” de dispor acerca da diferença de alíquotas em se tratando de bens de uso ou consumo ou ativo permanente. É que o relator da lei complementar foi um deputado paulista, o deputado Kandir, que, possivelmente por somente se preocupar com o seu Estado, uma vez que São Paulo praticamente não adquire nada de outros Estados, ao copiar os termos do Convênio ICM 66/88 ignorou a disciplina relativa à diferença de alíquotas na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado destinada a uso, consumo ou ativo permanente.

O art. 146 da Constituição especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. Para o ICMS, especificamente – sem prejuízo do disposto no art. 146 –, a Carta, no art. 155, § 2º, XII, relaciona as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. A enumeração feita pelo supracitado art. 146 deixa de fora uma série de aspectos: aspecto temporal da incidência do tributo, meios e locais de pagamento, penalidades, diferença de alíquotas, a seletividade do imposto, etc. O fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, fazendo uso de sua competência constitucional, desde que não se trate de matéria que deva, necessariamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas é prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição. O art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei (estadual) nº 7.014/96 têm plena validade formal e material.

Passo ao exame da matéria de mérito.

A defesa apontou erros do levantamento fiscal, todos no exercício de 2006.

O fiscal autuante, ao prestar a informação, reconheceu a existência de equívocos e refez os cálculos, alterando o débito do ano de 2006 e mantendo o de 2007.

Ao se manifestar acerca da revisão efetuada, o contribuinte protestou que não foram excluídos diversos valores cujas comprovações constam na defesa, e que 1 valores lançados em duplicidade.

Foi determinada a prestação de nova informação, especificamente quanto às questões suscitadas pelo contribuinte em sua manifestação.

O autuante cumpriu a diligência e juntou novos demonstrativos.

O contribuinte fez ver que, apesar de o autuante ter elaborado novo demonstrativo, alegando ter procedido à exclusão dos itens reclamados pela defesa, faltou excluir a parcela relativa à Nota Fiscal 797762, de 7.3.06. Observa que isso já haja sido assinalado na defesa e na manifestação anterior.

Realmente, está provado que foi paga a diferença de alíquotas da Nota Fiscal 797762, de 7.3.06, emitida pelo contribuinte de CNPJ nº 17463456/0003-52, cujo valor da operação é R\$ 60,53, sendo a diferença de alíquotas de R\$ 6,05. O autuado procedeu como manda o art. 116, III, “b”, 4, do RICMS, lançando o valor da diferença de alíquotas na conta corrente fiscal do período correspondente. Somando-se as parcelas das diferenças de alíquota do mês de março de 2006 (R\$ R\$ 70,00, R\$ 6,05, R\$ 294,00, R\$ 1,58, R\$ 1,33 e R\$ 57,30), discriminadas no Registro de Entradas (fls. 84 a 86), obtém-se o total de R\$ 430,26, valor este que foi levado a débito no Registro de Apuração (fl. 88-89). O imposto apurado no mês em questão foi de R\$ 130.889,37 (fl. 88). Esse é o valor que foi pago, conforme DAE correspondente (fl. 90). O único problema é que na escrituração houve uma inversão de algarismos, pois a Nota Fiscal 797762 foi escriturada como 979762. Mas isto não importa, haja vista que os demais elementos coincidem.

O demonstrativo do débito relativamente ao exercício de 2006 deverá ser refeito com base nos elementos às fls. 263/265, exceto no tocante ao mês de março, em que o valor remanescente é de R\$ 49,03, totalizando imposto no valor de R\$ 5.594,38.

Com relação ao exercício de 2007 não houve alterações, continuando o total desse exercício no valor de R\$ 817,16.

Imposto total a ser lançado: R\$ 6.411,54.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **180503.0209/09-6**, lavrado contra **MINERALS TECHNOLOGIES DO BRASIL COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE [MINERAIS LTDA.]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.411,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA