

A. I. Nº - 206936.0010/09-0  
AUTUADO - TRANSPORTADORA BELMOK LTDA.  
AUTUANTE - FRANCISCO BENJAMIN DE SOUZA MUNIZ  
ORIGEM - INFAZ ATACADO  
INTERNET 01.10.2010

## 5ª.JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0259-05/10

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DO ATIVO FIXO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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 ou ao ativo imobilizado do estabelecimento. O sujeito passivo não comprovou o pagamento do montante exigido. Não restou provado que na condição de transportador está dispensado do pagamento do imposto. Não acolhido o pedido de nulidade. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/2009, lança crédito tributário de ICMS no total de R\$305.000,00, acrescido de multa de 60%, por ter deixado o autuado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Consta na descrição dos fatos que no exercício 2007 o autuado ao considerar erroneamente que os bens do ativo permanente "cabines, carrocerias e reboques para caminhões" vindos de outra UF estariam amparados com a alíquota de 12% (Art. 51, inc. III, RICMS/BA) em vez da alíquota correta de 17% (Art. 50, inciso I RICMS/BA), calculou os respectivos valores das diferenças de alíquotas a menos e ao lançar essas diferenças no livro Registro de Apuração do ICMS proporcionou um resultado do ICMS distorcido da realidade.

O autuado apresenta defesa, às fls. 127 a 137, reproduz as descrição dos fatos e os termos dos dispositivos legais infringidos, capitulados no Auto de Infração, alegando que na condição de prestadora de serviços de transporte rodoviário de cargas não opera no comércio de compra e venda de mercadorias, e que por isso não está sujeito ao diferencial de alíquota de 10% do ICMS, arguindo que tal previsão está afeta apenas para as operações mercantis realizadas no território do Estado.

Questiona a aplicabilidade ou não da legislação estadual ao caso em comento. Aduz que, pelo fato de não praticar prestação de serviços de transporte interna, adotou a alíquota de 12% prevista no art. 50, inciso II do RICMS/97, no tocante aos caminhões e semi-reboques, porque em relação aos denominados caminhões-trator, tal alíquota, consta textualmente no art. 51, inc. III, do referido Regulamento. Argumenta que há impropriedade técnica no art. 69, que cuida da base de cálculo dizendo que o referido artigo "*apenas faz menção ...segundo a espécie de mercadoria...*" em divergência com o inciso I do art. 5º. do RICMS/BA.

Salienta que o autuante não respeitou o princípio da não-cumulatividade do ICMS nos termos do art. 155, incisos, II e XII, alínea "c", e § 2º, inciso I da Constituição F

Discorre sobre construção doutrinária predominante sobre a matéria, cita a Lei Complementar nº 87/96 e trechos de lições dos professores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo.

Argui que a Lei Complementar 102/01 prevê o creditamento de 1/48 do ICMS incidente sobre o bem do ativo permanente (caminhão e outros equipamentos) e que não promoveu o creditamento do diferencial que tem direito.

Argumenta que a Lei Complementar 87/96 adotou o sistema de crédito financeiro que segundo o autuado *“é aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem onerados pelo ICMS, ensejam o crédito respectivo e que por este motivo tornou-se irrelevante e inócua a figura do diferencial de alíquota, sobretudo em relação à sua atividade.”*

Frisa que tem direito a se creditar do ICMS diferencial de alíquota da entrada de bens destinados ao consumo ou ao ativo fixo, mas que no decorrer dos demais períodos de apuração, haverá sempre imposto anterior a recuperar, inclusive decorrente de ativo permanente. Prega que as restrições a esse aproveitamento afrontam o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, e que, isso o leva a afirmar sobre a duvidosa constitucionalidade do posicionamento do Estado.

Diz que a sua condição não é diferente do entendimento que tiveram os ministros da primeira turma do Superior Tribunal de Justiça que adotaram o entendimento de que as empresas de construção civil não são contribuintes do ICMS. Afirma que não está solicitando dispensa, por equidade, do cumprimento da questionável exigência do pagamento do ICMS a título de diferencial de alíquota, mas apenas demonstrando, em reforço a tudo que antes foi abordado, quanto a não-incidência deste diferencial, pelas mesmas razões e fundamentos adstritos às empresas de construção civil.

Reproduz trechos de lições de Roque Antônio Carrazza, em seu livro *ICMS, São Paulo:Malheiros, 2002, pgs. 30 e 31*, para dizer que não está sujeito ao ICMS diferencial de alíquota, nem a sua complementação, porque não desenvolve atividade mercantil, mas apenas de prestação de serviços de transporte.

Aduz, caso prevaleça a autuação, que a sanção aplicada deverá ser revista pelos fundamentos expostos e pelo fato do alcance não consignar se o autuado se enquadraria nas disposições do art. 45-A da Lei nº 7.014/96, permitindo a correta e/ou simulação, entendendo ter satisfeito corretamente suas obrigações com o fisco baiano.

Enfatiza que a multa moratória tem por finalidade apenas o contribuinte que se furtou ao pagamento de um tributo, impondo-lhe prejuízos econômicos, ao mesmo tempo em que estipula o pagamento no prazo e no modo definido em lei. Reclama que foi multado em percentuais superiores ao próprio valor do imposto, e que tal multa é abusiva, desarrazoada e tem caráter confiscatório.

Conclu, pedindo que o Auto de Infração seja julgado nulo.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 141 a 144, dizendo que o autuado não questiona a veracidade do levantamento dos valores dos bens do ativo permanente e da descrição dos mesmos, escriturados no livro Registro de Entradas nº 000005 - fls 32/84 e especificamente às fls. 49/72, inclusive, com os respectivos números das notas fiscais, base de cálculo, alíquota 7%, diferencial de alíquota calculada em 5% e datas correspondentes, esclarece que todas elas foram emitidas pela Facchini S/A, CNPJ 03.509.978/0005-03, que geraram o imposto reclamado, desde quando, foram os mesmos dados utilizados pelo contribuinte ao calcular a diferença do ICMS com a alíquota de 5%.

Aduz que o autuado aceita os valores da base de cálculo apurados no levantamento fiscal, divergindo quanto à aplicação da diferença de alíquota, porque co 5%, por acreditar que a mesma deve ser o resultado da subtração ( em suas operações de cargas interestaduais, pela de 7% que inc foram adquiridos nos Estados do Sul e Sudeste.

Salienta que a alíquota utilizada de 12% para os bens do ativo permanente é quando os mesmos se enquadram nos benefícios do Art. 51, Inc. III, RICMS/BA, tais como, caminhões-tratores, caminhões, ônibus, ônibus leito e chassis com motores para caminhões e veículos. Diz que este critério foi utilizado acertadamente pelo contribuinte quando assim calculou a diferença de alíquota para os caminhões adquiridos da Scania Latina America Ltda, reconhecido pelo impugnante às fls 131.

Afirma que no caso em questão trata-se de cabines, carrocerias e reboques e que esses bens levantados não gozam desse benefício, entende que deve ser aplicada a alíquota interna de 17% de acordo com o art. 50, Inc. I e em conformidade com o Art. 69 RICMS/97.

Ressalta que o autuado não é optante do crédito presumido, diz que sendo assim, a cobrança da diferença de alíquota para os bens do ativo permanente é pertinente.

Destaca que o autuado questiona que não foram compensados os créditos pela fiscalização em seus levantamentos. Garante o autuante que todos os créditos que haviam sido contabilizados pelo contribuinte foram considerados, tanto assim, que, as diferenças dos débitos lançados começaram a despontar em maio/2007 atingindo a cifra de R\$122.000,00, às fls. 07 e 08. Diz que, no referido mês o autuado ainda fica com o saldo credor de R\$ 27.296,37 no levantamento fiscal, conforme a reformulação da apuração do ICMS às fls. 11 e 13, porque foi considerado o saldo credor do período anterior R\$256.560,75 e de outros créditos do mês R\$18.527,89, que o contribuinte havia lançado em sua conta corrente fiscal à fl. 100, só vindo, então, a ocorrer o ICMS reclamado a partir de junho/2007, em decorrência do surgimento de novas diferenças.

Informa que todas as diferenças de valores decorrentes das divergências das alíquotas aplicadas às fls. 07 a 10 apuradas através do levantamento fiscal, assim como, os débitos e créditos que já se encontravam escriturados pelo autuado no livro Registro Apuração ICMS às fls. 85 a 122, foram lançadas na reformulação da apuração do imposto às fls. 11 a 28 e na auditoria da conta corrente do ICMS às fls. 29 a 31, resultando um saldo devedor de ICMS no valor de R\$ 305.000,00 a pagar, reclamado no Auto de Infração.

Garante que todos os créditos existentes na escrita fiscal do contribuinte foram compensados no levantamento fiscal, não existindo, assim, qualquer fundamento no questionamento do contribuinte.

Explica que a multa aplicada está de acordo com o que determina o Artigo 42, Inc. II, alínea “ f “ da Lei 7.014/96. Argui que os 60% estipulados pela citada Lei é sobre o imposto reclamado e não sobre a base de cálculo que incide o ICMS. Sustenta que não existe multa em percentuais superiores ao próprio valor do ICMS como afirma o autuado, além do fato de haver redução da mesma de até 80%, a depender de quando o imposto reclamado for pago. Entende que a tese do confisco abordada pelo autuado é desprovida de razões racionais ou jurídicas.

Registra que o autuado sugere que, caso a autuação prevaleça, a sanção aplicada deveria ser revista na forma do Art. 45 A da Lei 7014/96, tendo em vista, não ter agido com dolo, fraude e/ou simulação. Quanto a esta sugestão informa o autuante que a multa aplicada encontra-se justa e coerente com a infração cometida, e que, em momento algum, a idoneidade do contribuinte foi questionada, muito menos, que o mesmo tenha agido com dolo, fraude ou simulações.

Conclui, pedindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Inicialmente, fica rejeitado o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, vez que o PAF está revestido das formalidades legais, não foram constatados vícios formais que comprometam a autuação fiscal, estão determinados o contribuinte autuado, o n  
apurado e a natureza da infração. O levantamento foi realizado  
documentos e os lançamentos realizados a débito e a crédito pelo

fiscais, observando o princípio constitucional da não – cumulatividade e não se encontram presentes os motivos elencados na legislação para determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito o Auto de Infração, lança crédito tributário em razão da falta de recolhimento de ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo do contribuinte.

A defesa argüiu que não é contribuinte do ICMS lançado porque não opera no comércio de compra e venda de mercadorias. Saliento que os casos em que não é devido o pagamento de diferença de alíquota estão elencados no artigo 7º, incisos I a VI do RICMS/97. O contribuinte não se enquadra em nenhum desses casos. Inscrito na condição de prestador de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ao contrário do que alegou, não está dispensado do pagamento do ICMS diferencial de alíquota, quando da entrada, em seu estabelecimento de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 5º, inciso I do RICMS/97).

Pela descrição dos fatos, e em conformidade com a informação fiscal e com os elementos trazidos aos autos, o contribuinte adquiriu cabines, carrocerias e rebouques para caminhões, do estado de São Paulo. Fato não negado pelo sujeito passivo. Observo, contudo, que os mencionados bens adquiridos não se encontram elencados no inciso III do art. 51 do RICMS/97, cuja alíquota aplicada naquelas operações é de 12%, para usufruir de tal percentual no cálculo do imposto alvo da presente autuação. Portanto, no caso em apreço, a alíquota a ser utilizada para efeito de pagamento do diferencial é a das operações internas de 17%, prevista no art. 50 do citado Regulamento, posto que não há previsão legal para calcular o imposto com a alíquota de 12% nas entradas no estabelecimento do contribuinte dessas espécies de mercadorias.

Saliento que os chamados caminhões e caminhões-trator, não foram objeto da autuação. Ademais, o autuante informou que os critérios adotados para o cálculo do imposto na aquisição das referidas mercadorias, bem como de ônibus, ônibus leito e chassis com motores para caminhões e veículos, com a alíquota constante no art. 51, inc. III, do referido Regulamento, estão corretos.

O sujeito passivo argumentou que há impropriedade técnica no art. 69, que cuida da base de cálculo, dizendo que o referido artigo “apenas faz menção: segundo a espécie de mercadoria” em divergência com o inciso I do art. 5º. do RICMS/BA, sem esclarecer, especificamente, tal impropriedade. Saliento, contudo, que não vislumbro qualquer inadequação dos citados dispositivos regulamentares, visto que o primeiro trata de base de cálculo do ICMS para fins de pagamento de diferencial de alíquota e o segundo diz respeito ao momento da ocorrência do fato gerador, estando a aplicação de tais institutos claramente definida na norma, e foram corretamente observados pelo autuante.

Em relação aos créditos não utilizados, se existirem, podem ser lançados extemporaneamente, enquanto não operar a decadência. Sendo que o exercício desse direito está vinculado à sua obrigação de demonstrar os seus registros e sua movimentação no sistema de “Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP” e à observância das demais exigências legais, relativas à utilização extemporânea do crédito fiscal.

Quanto à afirmação de que a multa é abusiva, desarrazoada e tem caráter confiscatório, esclareço que a multa sugerida se adequa perfeitamente ao presente caso, estando prevista no art. 42, inciso II, “F” da Lei nº. 7.014/96, sendo, portanto, legal, posto que a exigência fiscal constante da autuação está fundamentada em expressa disposição normativa.

Assim, rejeito o pedido de revisão da multa, pois a penalidade indicada tem previsão legal e esta instância administrativa não tem alçada para apreciar tal pedido, quando se refere à multa decorrente de obrigação principal, competência esta exclusiva CONSEF, consoante os artigos 159 e 169, § 1º do RPAF/BA.

Ressalto que a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como “diferencial de alíquota”, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV, Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto nº 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA).

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

Assim, o contribuinte deverá pagar essa diferença de alíquotas, quando adquirir em operação interestadual, produtos ou serviços que não sejam objeto de posterior saída. Por isso, incidente nas aquisições de bens do ativo imobilizado ou para uso e consumo. Seu fato gerador, para efeito de pagamento, ocorre no momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 4º, XV, Lei nº 7.014/96), também regulamentado pelo Decreto 6.284/97 (art. 5º, I, RICMS/BA).

A base de cálculo do imposto foi tratada pela lei de ICMS do Estado da Bahia, em seu artigo 17, inciso XI. Ressalto que, de acordo com o disposto no art. 69, parágrafo único, RICMS/BA, no cálculo do ICMS relativo à diferença de alíquota deve ser aplicado sobre o valor da operação, o valor do percentual correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Examinando os demonstrativos que fundamentaram a autuação, constato que o autuante observou os regramentos legais mencionados acima. Portanto, é devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, nas aquisições de "cabines, carrocerias e reboques para caminhões" destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento. O sujeito passivo não comprovou o pagamento do montante exigido, nem provou que na condição de transportador está dispensado do pagamento do imposto. Infração não elidida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206936.0010/09-0**, lavrado contra **TRANSPORTADORA BELMOK LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$305.000,00**, 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, 21 de setembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA