

**PROCESSO** - A. I. N° 232222.0004/11-1  
**RECORRENTE** - ITAGUARANA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0173-01/12  
**ORIGEM** - INFRAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 15/05/2013

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0115-11/13

**EMENTA:** ICMS. CONTA-CORRENTE FISCAL. RECONSTITUIÇÃO. APURAÇÃO DO IMPÓSITO RECOLHIDO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Há previsão legal na legislação do imposto para pagamento da diferença de alíquota nas operações de aquisições interestaduais de material destinado a uso e consumo e de bens destinado ao ativo imobilizado. É vedada à utilização de crédito fiscal relativo à aquisição de material de uso e consumo e também de bens destinados a construção por ação física. O crédito fiscal relativo à aquisição de bens destinados ao ativo permanente deve ser feito na razão de 1/48, proporcional às saídas tributáveis. É legal a multa aplicada e não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 30/12/11, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, que exige crédito tributário no valor total de R\$141.684,86, sendo que o Recurso reporta-se à infração 3, que acusa:

3. *Deixou de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro de 2007, maio e julho a dezembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$140.854,86, mais multa de 50%.*

*Em complemento à acusação, consta: ICMS normal apurado através da aplicação do roteiro de auditoria fiscal Conta-Corrente do ICMS, no qual foram sanadas todas as irregularidades cometidas pelo contribuinte na escrituração de seus LRE, LRS e LRA, irregularidades essas relatadas na Descrição dos Fatos do presente Auto de Infração. Os valores apurados estão consignados no demonstrativo constante no ANEXO X deste Auto de Infração. Na elaboração do conta-corrente do ICMS do contribuinte, foram observadas os seguintes comandos da legislação do ICMS:*

*a) materiais utilizados na construção ou reforma de estabelecimento do contribuinte constituem-se em bens imóveis por ação física (e não bens do ativo fixo). Incide a cobrança do pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, considerados bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento;*

*b) créditos relativos a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado na fase pré-operacional do estabelecimento, a luz do art. 93, §17, inciso I e III, somente poderão ser apropriados a partir do momento em que o estabelecimento passa a efetuar saídas tributadas, apropriação esta que não poderá ser efetuada de uma só vez, e observando-se o fator de 1/48 por mês e a relação existente entre o valor das saídas tributadas e o total das saídas do respectivo período de apuração.*

Na Decisão proferida pela 1ª JJF, inicialmente afastou a nulidade suscitada sob o argumento de que os dispositivos regulamentares citados como infringidos terem suporte nos previstos em lei (art. 19 do RPAF/99).

Justificou a não apreciação de constitucionalidade da legislação sob o argumento de afrontar o princípio constitucional da não-cumulatividade, de acordo com o disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Ressaltou que na defesa não foram contestadas às infrações 1 e 2, julgadas procedentes.

*No que diz respeito à infração 03 que cuida da utilização indevida crédito nas aquisições de material de uso e consumo e na falta de recolhimento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais, bem como na utilização dos créditos na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado na fase pré-operacional, todos apurados com a elaboração do “Conta-corrente do ICMS” do contribuinte.*

*Em sede de defesa o impugnante não apontou qualquer inconsistência nos dados utilizados para apuração das correções que se encontram discriminadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante, fls. 591 a 596.*

*Verifico que as informações e dados que compõem os demonstrativos de apuração e débito encontram-se lastreados na documentação e escrituração do autuado, cujas cópias encontram-se colacionadas aos autos, o procedimento conduzido pelo autuante foi realizado atendendo as exigências legais, estando plenamente respaldado nos correspondentes demonstrativos fiscais.*

*O autuado em seu arrazoado enfrentou a acusação fiscal abordando o aspecto do seu direito e quanto a legitimidade da compensação dos créditos fiscais. Essa vertente argumentativa, no presente caso não tem como prosperar, uma vez que no trabalho fiscal que resultou do refazimento do “Conta-corrente Fiscal” foram adotados procedimentos devidamente amparados pela legislação tributária baiana.*

*Em relação às aquisições destinadas a construção que resultem na incorporação de bem imóvel por acessão física não é permitido a utilização de crédito fiscal à teor do art. 97, inciso IV, alínea “c”, §2º, inciso III do RICMS-BA/97, que veda a apropriação de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias alheias à atividade do estabelecimento, além do que, também é devido o diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais.*

*Quanto aos créditos fiscais atinentes às aquisições de bens para o ativo imobilizado somente pode ser utilizado à razão de 1/48 a partir do momento em que o estabelecimento passar a efetuar saídas tributadas, consoante determina o art. 93, §17, incisos I e III do RICMS-BA/97 aprovado pelo Dec. 6.284/97.*

*Em que pese à alegação defensiva de que procedera da mesma forma e os créditos fiscais utilizados não foram objeto da autuação no Auto de Infração nº 279127.0003/05-5, lavrado anteriormente contra seu estabelecimento quando da fiscalização relativa aos exercícios de 2003 e 2004, esse fato não tem o condão de elidir a presente autuação que se afigura devidamente consubstanciada nos fatos apurados e na legislação de regência.*

*Também não deve prosperar a alegação do impugnante de que se encontrava em fase pré-operacional e não utilizou os créditos, ora em lide, entendo que, embora o autuado não tenha abatido do imposto a recolher nos períodos pretéritos, a escrituração de créditos fiscais quando indevidos, corresponde a sua efetiva utilização, uma vez que ao serem lançados na escrita fiscal começa a fruir o prazo decadencial previsto para que ocorra a homologação dos valores declarados pelo sujeito passivo. Assim, transcorrido o prazo de cinco anos, o fisco não mais poderá fiscalizar os lançamentos dos créditos fiscais para verificar sua procedência ou improcedência, ocorrendo a homologação tácita, inclusive, dos créditos indevidos existentes.*

*Diante do acima enunciado resta caracterizada a infração 03.*

*No que diz respeito à alegação de cunho confiscatório da multa de 50% sugerida no Auto de Infração por excessividade ou desproporcionalidade, registro que esta arguição defensiva não pode ser acolhida, visto que as imposições fiscais decorrem de expressa previsão da Lei nº 7.014/96. Ademais, é vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos do que estabelece o art. 167 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Relativamente à taxa Selic, aplica-se também o mesmo raciocínio acima exposto quanto à impossibilidade dos órgãos administrativos de julgamento deixaram de aplicar norma expressa contida no ordenamento jurídico estadual. Voltamos a frisar que postulação visando declarar a constitucionalidade ou adequar a norma aos ditames ou princípios da Lei Maior só poderá ser acolhida em ação movida junto ao Poder Judiciário, a quem é conferida a prerrogativa de decidir as lides com a força da coisa julgada.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 718//738), inicialmente discorre sobre a autuação, julgamento e diz que a Decisão deve ser reformada pelas razões que passou a expor.

Reconhece que não fez recolhimento do ICMS da diferença de alíquota que alude o lançamento porque a exação não é devida em razão de que:

- a) “*as mercadorias adquiridas para uso, consumo e emprego no ativo permanente – destinadas à atividade industrial - geram crédito do ICMS*”. Seria incongruente exigir o recolhimento do imposto e em seguida apropriar o crédito, a menos que o diferencial de alíquota configure um empréstimo compulsório, vedado pela CF88;
- b) Esta modalidade (diferença de alíquota) não constitui ICMS normal, nem por substituição tributária. Também, não está regulado por lei complementar;
- c) “*Por determinação constitucional, a diferença de alíquota só incide nas operações interestaduais com mercadorias, para consumo final e não para consumo na atividade industrial*”.

Em seguida discorre sobre o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, §2º, I da CF, assegurando o abatimento do imposto incidente na operação anterior, referendado no art. 20 da LC 87/96, para reforçar seu posicionamento de que é legítimo o crédito do ICMS nas aquisições de mercadorias para emprego na atividade do estabelecimento, inclusive destinadas a uso, consumo e emprego no ativo permanente.

Ressalta que o art. 20 da LC 87/96 assegura o direito ao crédito do imposto decorrente de aquisições de mercadorias “*em função do emprego na atividade industrial*”, restringindo nos §§1º e 2º apenas às mercadorias que foram empregadas em “*operações ou prestações isentas ou não tributadas*” ou alheias à atividade do estabelecimento.

Argumenta que o art. 146, III, “a” da CF delegou à lei complementar definir fato gerador, base de cálculo e contribuinte. Destaca que na ausência de uma LC o Convênio ICMS 66/88 estabeleceu no seu art. 2º, II, “a” previsão de cobrança do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de aquisição de mercadorias destinadas ao consumo ou ativo fixo.

E que com a edição da LC 87/96, diferentemente do mencionado Convênio “nada dispôs sobre o diferencial de alíquota relativamente às aquisições de mercadorias, muito embora tenha previsto a incidência da exação sobre a utilização de serviços” (artigos 12 e 13).

Conclui que a exigência do diferencial de alíquota poderia ocorrer durante a vigência do Convênio ICMS 66/88, mas não existe base legal após a edição da LC 87/96.

Alega que não existe materialidade para a incidência do diferencial de alíquota do ICMS, tendo em vista que o art. 155, §2º, VII da CF, prevê que há incidência nas operações de aquisições interestaduais destinadas a “*consumo final e não para consumo do estabelecimento na atividade industrial*”.

Argumenta que há uma confusão na interpretação do que seja consumo final (fora da atividade do estabelecimento) e consumo na atividade industrial, que é a situação concreta deste lançamento, pois as mercadorias foram empregadas na atividade industrial.

Também que o regime de crédito do imposto não se compatibiliza com a cobrança do diferencial de alíquota, ao determinar o recolhimento do imposto e ao mesmo tempo admite a utilização do crédito fiscal, atropelando a ordem jurídica.

Quanto à multa de 50% do valor do tributo, argumenta que apesar da previsão legal, não se justifica a aplicação de porcentual tão elevado o que configura efeito confiscatório vedado pelo art. 150, IV, da CF. E que não se trata de inconstitucionalidade, mas sim de inaplicabilidade por ser excessiva, o que só se justificaria em situação de grave ilicitude e não por mera falta de recolhimento.

Também o efeito confiscatório se apresenta pela atualização monetária do débito pela taxa SELIC. Transcreve trechos de decisões de Tribunais Superiores e de doutrinadores para reforçar o posicionamento, como decidiu o Supremo Tribunal Federal, ser inconstitucional a aplicação de multa que supera de 30% do valor do tributo (ADIn 1.075/2006-MC/DF), cujo trecho reproduz.

Por fim, requer o Provimento do Recurso, julgado Improcedente o lançamento objeto da autuação.

## VOTO

Observo que conforme apreciado na Decisão da primeira instância, não houve impugnação às infrações 1 e 2. Também no Recurso interposto, embora tenha solicitado a improcedência do Auto de Infração, não foi apresentado qualquer argumento contraposto àquelas infrações, motivo pelo qual fica mantida a Decisão pela procedência das mesmas.

Verifico que o recorrente não questiona os aspectos materiais quanto à exigência do ICMS da diferença de alíquota, em relação à base de cálculo e valores exigidos e sim quanto à ausência de suporte na legislação tributária e direito ao crédito relativo às aquisições de bens de uso, consumo e ativo permanente, destinados à atividade industrial.

Com relação ao argumento de que falta amparo legal à exigência do ICMS da diferença de alíquota, ressalto que a CF 88 no art. 155, II estabelece que competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Por sua vez, o §2º, VII e VIII dispõem que o imposto em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto e nesta hipótese caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Por sua vez, o art. 2º, IV da Lei nº 7.014/96 estabelece que incide o ICMS sobre a entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado à operação ou prestação subsequentes.

Portanto, é legal a exigência do ICMS da diferença de alíquota sobre a operação de aquisição interestadual de bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente, embutindo-se a carga tributária, tanto do IPI quanto do ICMS, na operação anterior.

No que tange ao argumento de inconstitucionalidade, conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Relativamente à alegação de que é assegurado o direito à utilização de crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias destinadas a “uso, consumo e emprego no ativo permanente”, observo que conforme apreciado na Decisão da primeira instância, no período fiscalizado o estabelecimento encontrava-se em fase de construção (fábrica de cimento).

No que se refere à aquisição de materiais destinados a uso e consumo, que o próprio recorrente admite ter utilizado o crédito fiscal, é correta a afirmação de que existe previsão para a sua utilização no art. 20 da LC 87/96. Entretanto, o art. 33, I da mesma, estabeleceu que na aplicação do art. 20, I “*somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de...*”, e após diversas postergações, a redação dada pela LC nº. 122/06, seguida pela Lei Estadual nº. 7.014/96 (§ 1º, II do art. 29) e pelo Regulamento do ICMS (art. 97, IV, “c”, c/c o § 2º), preveem que somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 01/01/2011. Portanto, em se tratando de aquisições de materiais destinados a uso ou consumo do estabelecimento ocorridas nos exercícios de 2007 e 2008, está correta a glosa dos créditos fiscais correspondentes.

Convém ressaltar que conforme apreciado na Decisão da primeira instância, às aquisições destinadas a construção que resultem na incorporação de bem imóvel por ação física não é permitido a utilização de crédito fiscal à teor do art. 97, IV, “c”, §2º, III do RICMS-BA/97.

No tocante às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, também foi apreciado corretamente na Decisão recorrida, que é assegurado à apropriação do crédito fiscal na proporção de 1/48 a partir do momento em que o estabelecimento passar a efetuar saídas tributadas, consoante determina o art. 93, §17, incisos I e III do RICMS-BA/97.

Quanto à alegação de que por determinação constitucional, a diferença de alíquota só incide nas operações interestaduais com mercadorias, para consumo final e não para consumo na atividade industrial, tal afirmação carece de prova.

Verifico que o Anexo VII (fls. 520/575) relacionam aquisição de óculos, luva, molas, coroa ... etc que constitui material de uso ou consumo, que conforme anteriormente apreciado há vedação expressa na legislação. Não se tratam de insumos ou produtos intermediários empregado na atividade industrial, mesmo porque, no período fiscalizado a empresa estava em fase de construção e não produzia nada.

Por fim, com relação ao argumento de que seria incongruente a legislação exigir o pagamento do ICMS da diferença de alíquota e depois assegurar o direito do crédito fiscal, conforme acima apreciado, a legislação estabelece a obrigatoriedade do pagamento do imposto relativo às aquisições interestaduais de bens destinados a uso/consumo e ativo permanente, sendo que para o primeiro há vedação expressa à utilização do crédito fiscal e em relação ao ativo permanente, o crédito deve ser apropriado na proporção de 1/48, proporcional às saídas tributadas.

Com relação ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a conforme apreciado pela JJF, a multa aplicada de 50% é prevista no art. 42, I, "a" da Lei 7.014/96, portanto é legal. Ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 50% grafado no Auto de Infração.

Pelo exposto, está correta a Decisão da Primeira Instância e voto pelo NÃO PROVIMENTO do 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 232222.0004/11-1, lavrado contra ITAGUARANA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$140.854,86, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor total de R\$830,00, previstas nos incisos XVIII, "b" e XIV-A, "a", todos do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS