

**A. I. Nº** - 232875.0214/14-7  
**AUTUADO** - PLMD LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO LUIS DOS SANTOS PALMA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 25/06/2015

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0119-03/15

**EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. 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 a uso e consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. O sujeito passivo não elide a acusação fiscal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O auto de infração, lavrado em 30/06/2014, exige ICMS no valor de R\$94.041,62, em razão de terem sido apuradas as seguintes irregularidades:

Infração 01 - **06.02.03**. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no período de janeiro, fevereiro, abril a junho, e agosto a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$16.046,44, acrescido de multa de 60%. (Demonstrativos às fls. 154 a 177).

Infração 02 - **16.01.02**. Entradas no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$77.995,18, em decorrência da aplicação da multa de 1% sobre os valores das mercadorias.

O impugnante apresenta defesa, fls. 2823 a 2832, depois de reproduzir o teor da acusação fiscal, articula os seguintes argumentos.

Inicialmente destaca que o fato descrito como delituoso na infração 01 não está subsumido às normas que comandam a exação tributária, eis que afronta o disposto no art. 155, inciso II, §2º, inciso XII, alíneas “a”, “d” e “f” da CF/88.

Assevera a inexistência de obrigação de pagamento de diferencial de alíquota para mercadorias de consumo interno. Sustenta a inobservância do princípio da estrita legalidade, posto que a instituição pelo Poder Executivo, através do RICMS-BA, do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo próprio, não possui amparo na previsão constitucional, uma vez que tal “norma” não respeita as condicionantes estabelecidas na Constituição Federal. Declara que somente a lei poderá obrigar a alguém fazer ou deixar de fazer qualquer ato e, regulamento, não é lei em sentido lato.

Reproduz trecho de parecer da lavra do jurista Hugo de Brito Machado publicado na Revista Dialética de Direito Tributário Ademais, considerando o regime de crédito presumido do ICMS, e tratando da “Inutilidade da exigência do diferencial”.

Diz restar evidenciado que inexistiu previsão na legislação complementar acerca do mencionado diferencial de alíquota nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo e ativo fixo, concluindo ser absolutamente indevida a obrigação. Prossegue assinalando que as mercadorias para consumo não serão renegociadas, não gerando uma tributação posterior. Arremata destacando que no regime especial de tributação todo o tributo é feito sobre o valor do faturamento inexistindo qualquer outro tipo de fato gerador.

Frisa que o próprio RICMS-BA/12 dispõe sobre a dispensa do lançamento do diferencial de alíquota.

Registra que a dispensa de pagamento do diferencial de alíquota para os bens de ativo permanente segue a lógica de que a empresa optante do crédito presumido não poderá se apropriar do crédito decorrente do pagamento do diferencial de alíquota e por tal razão fica dispensada dessa obrigação.

Assinala que neste sentido a Lei Complementar 87/96 em seu art. 20 garantiu a apropriação de crédito de ICMS.

Afirma que se pretendeu com este dispositivo respeitar o alcance da não-cumulatividade posto na norma constitucional, a qual restringe o creditamento de ICMS somente nas hipóteses de isenção e não-incidência. Acrescenta observando que para uma empresa sob regime periódico de apuração, o recolhimento do diferencial de alíquota gera crédito de ICMS. Destaca que para os optantes do crédito presumido, à exemplo do estatuído pelo Convênio ICMS 106/96, o crédito sempre será de 20% para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher, em opção ao aproveitamento de quaisquer outros créditos vinculados às referidas operações ou prestações. Remata revelando a ocorrência de afronta ao princípio não cumulatividade e da vedação ao confisco a esses optantes do crédito presumido pagarem esse ICMS diferencial de entrada de bens de consumo e não poder se apropriar desse crédito, uma vez que não estando sob o regime por período de apuração, utilizarão, em qualquer hipótese, somente 20% do crédito do ICMS devido na saída da mercadoria.

Revela que ao princípio da não-cumulatividade alinha-se, também, o princípio da proibição do efeito confiscatório (art. 150, inciso IV, da CF/1988), pois o ente tributante estabeleceu a proibição total do dever-poder do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, e ao cobrar o diferencial de alíquota de bens de consumo está provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, produtos e serviços, em prejuízo do consumidor final.

Assegura que a infração 01 não deve prosperar e, conseqüentemente, a penalidade imposta no Auto de Infração deve ser extinta. Sustenta não ter ocorrido qualquer infração tendente a aplicação da penalidade proposta, razão pelo qual a mesma não pode ter aplicabilidade no presente caso.

Ao tratar da infração 02 destaca que tem como principal ramo de atividade Transporte rodoviário de carga.

Transcreve a alínea “b” do inciso III do art. 270 do RICMS-BA/12 para revelar que faz parte do regime simplificado de tributação, conforme regimento do ICMS do Estado da Bahia.

Observa que, como no regime especial de tributação não pode utilizar qualquer outro crédito, consoante disposição do Convênio ICMS 106/96, não existe razão para manter livro Registro de Entradas de mercadoria, pois isso esse registro somente seria necessário para apuração dos créditos e posterior apuração dos débitos.

Diz que esta infração foi classificada de forma equivocada, uma vez que, na realidade, não existe na empresa o livro Registro de Entradas de mercadoria não tributável, já que se trata de obrigação acessória, que em virtude do regime diferenciado de tributação, por entender estar dispensado.

Observa que o fato de não existir o livro Registro de Entrada da mercadoria, difere do entendimento dessa Superintendência de que não houve o registro da nota, e por tal razão não procede a penalidade de multa de 1% sobre cada mercadoria não constante no livro. Observa que o fato gerador da penalidade é a ausência de livro e não a ausência de registro de uma entrada de mercadoria, especificamente. Ressalta que foi aplicada a penalidade do inciso XI do art. 42 da Lei 7.014/96 e que ocorrerá equívoco na capitulação dos fatos, e o enquadramento correto do ocorrido ensejaria, na pior das hipóteses, a penalidade prevista no art. 42, alínea “d”, inciso XV da referida Lei.

Aduz que, por ser pessoa jurídica idônea, cumpridora de suas obrigações e que deixou de fazer um livro de registro de entrada de mercadorias por entender estar desobrigado em função do regime diferenciado de tributação a ela aplicada, a multa deve ser cancelada, de acordo ao §7º do art. 42 da Lei 7.014/96, cujo teor reproduz.

Sustenta que não havendo dolo, fraude, simulação, tampouco ausência de recolhimento de imposto, resta patente que a multa dessa obrigação acessória de “escrita fiscal” deve ser cancelada.

Observa que para a Administração Pública, “poder” corresponde, ao mesmo tempo, o dever, sendo chamado, também, de poder-dever. Acrescenta assinalando que existe uma subordinação do poder em relação ao dever, tanto que aquele não pode ser exercido livremente, devendo sujeitar-se a uma finalidade específica. Arremata declarando ser patente o dever da administração de cancelar a multa vergastada.

Esclarece que o lançamento tributário, nos termos da Lei, conforme preceitua o art. 142 do CTN, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível. Prossegue assegurando que tais exigências têm por objetivo garantir ao administrado que anteveja a adequação do Lançamento realizado às normas jurídicas vigentes no ordenamento, principalmente quanto à procedência da exigência do tributo objeto do lançamento.

Menciona que se o lançamento for praticado com infringência a qualquer dos pré-requisitos constantes no art. 142 do CTN, ou mesmo se houver mera falha formal em sua constituição, por erro e/ou omissão de um dos seus elementos essenciais enunciados no art. 142 do CTN, a situação jurídica permanece inalterada e o lançamento é considerado não efetuado, pois, afigura-se ato nulo, ineficiente para dar o resultado de constituir o crédito tributário. Ressalta que somente o ato de lançamento estará perfeito e acabado se estruturado com feição formal e material perfeita, seja em relação aos seus aspectos intrínsecos (dados que dele devem constar como mínimo essencial), quer diga respeito ao seu aspecto extrínseco (fundamento em legislação inconstitucional, por exemplo). Nesse sentido, para corroborar sua tese, trás a colação ementas de decisões administrativas do Conselho de Contribuintes do Estado de Sergipe.

Registra que do exame do lançamento *in casu* efetuado percebe-se que no Auto de Infração há erro matemático no lançamento, bem como imposição de penalidades que não se aplicam ao caso concreto, caracterizando multas fiscais com efeitos manifestamente confiscatórios. Acrescenta destacando que tal situação resulta na nulidade total do Auto de Infração, pois não existe nulidade parcial de lançamento tributário.

Frisa que a atividade administrativa de lançamento está plenamente vinculada às previsões legais e trata-se de verdadeiro preceito constitucional e atributo necessário do ato administrativo - Princípio da Legalidade.

Cita a doutrina do jurista Celso Antônio Bandeira de Melo para exaltar a submissão da Administração ao princípio da legalidade.

Assinala que sendo o presente lançamento tributário embasado em infrações insubsistentes, além da aplicação de penalidade com efeito confiscatório, não se pode tê-lo por parcialmente válido. Arremata firmando que o Auto de Infração, por contrariar os princípios gerais de direito tributário e administrativo, deve ser anulado.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração e, subsidiariamente, requer que, em não sendo anulado por completo o Auto de Infração, seja cancelada a multa fiscal da infração 02, verificado o cálculo da infração 01, considerando os valores corretos de incidência do ICMS e excluindo-se as Notas Fiscais com substituição tributária, tudo com fulcro em todos os elementos de fato e de direito alinhados em suas razões de defesa.

Ao prestar informação fiscal, fl. 2836, o autuante alinha as ponderações a seguir resumidas.

Informa que a irresignação do autuado não se assenta nos fatos, tampouco na legislação vigente no Estado da Bahia, e que se baseou em informações ali encontradas e lançadas no Auto de Infração.

Destaca que apesar das alegações doutrinárias do contribuinte acerca de possíveis inconstitucionalidades do RICMS-BA, não se manifesta à respeito dessa matéria, conquanto o foro constitucionalmente previsto para tal empreitada é o STF.

Afirma que todas as informações necessárias à formação de juízo pelos julgadores estão presentes e apresentadas as suas contra-razões à defesa interposta pelo contribuinte, considera cumprido seu objetivo de levar a esse CONSEF as informações necessárias à formação do juízo, e se coloca à disposição, para quaisquer outros esclarecimentos que se fizerem necessários.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou converter os autos em diligência, fl. 2843, para que fosse intimado o sujeito passivo a comprovar nos autos sua opção pelo crédito presumido e informar quais as mercadorias, elencadas no levantamento fiscal que apurou o débito da infração 01, são utilizadas na prestação de serviços de transportes.

No atendimento da diligência solicitada o autuante informa, fls. 2846 a 2850, que de acordo com os documentos acostados aos autos pelo impugnante, 2848 e 2849, resta comprovado que nos exercícios de 2011 e 2012 sua opção pelo crédito presumido previsto no inciso XI do art. 96 do RICMS-BA/12.

### VOTO

Inicialmente constato que não deve ser acolhida a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante ao requerer o cancelamento do Auto de Infração de forma genérica, aduzindo, sem qualquer comprovação inequívoca, afronta ao princípio da estrita legalidade em relação à infração 01. Eis que, não se configura identificada nos autos qualquer violação ao princípio da estrita legalidade ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e o enquadramento legal correspondente às infrações imputadas.

No mérito, a infração 01 imputa ao autuado a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Matéria com regramento estatuído pelo inciso IV, art. 2º da Lei 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 2º. O ICMS incide sobre:*

*[...]*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido 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 a operação ou prestação subseqüentes;”*

Em sede de defesa, o sujeito passivo assegurou que inexistia previsão legislativa complementar para exigência do diferencial de alíquota nas operações interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo e ativo fixo sendo, portanto, indevida a exigência. Asseverou que a dispensa de pagamento do diferencial de alíquota para os bens do ativo permanente veiculada no art. 272 do RICMS-BA/12 segue a lógica de que a empresa optante pelo crédito presumido não poderá se apropriar de crédito decorrente do pagamento do diferencial de alíquota e, por tal razão fica dispensada dessa obrigação.

Quanto ao argumento defensivo de que não seria devido o ICMS em questão, pois estaria amparado no art. 272, do RICMS-BA/12, não pode ser acolhido, uma vez que o benefício fiscal relativo ao não pagamento do diferencial de alíquota não ampara as aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento.

O benefício em questão ampara apenas as aquisições de bens para o ativo permanente, e decorre do art. 272 da RICMS-BA/12, conforme abaixo reproduzido:

*“Art. 272. Fica dispensado o lançamento e o pagamento relativo:*

*I - a diferença de alíquotas nas aquisições de:*

*[...]*

*a) bens do ativo permanente efetuadas por:*

*[...]*

*5 - prestadores de serviço de transporte de carga, optantes pelo crédito presumido previsto no inciso III do art. 270;*

*[...]*

*b) material de uso e consumo efetuadas por:*

*1 - produtores ou extratores, não constituídos como pessoa jurídica;*

*2 - microempresas e empresas de pequeno porte;”*

Da análise dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, os quais embasaram a autuação, acostados às fls. 154 a 177, não resta qualquer dúvida, que são materiais para uso e consumo, pois são eles, por exemplo: bomba hidráulica, válvula, bateria, cabo de ignição, lona de freio, silicone, retrovisor, juntas filtros, eixo e anel de vedação etc. Portanto, em quase sua totalidade se constituem de peças automotivas de reposição. Logo, não pode ser acolhido o argumento defensivo de que tais mercadorias são bens do ativo permanente.

Saliento que tal cobrança é legal, consoante previsão estatuída no inciso IV do art. 2º da Lei 7.014/96 e não dá direito a creditamento pelo autuado, não se podendo falar em ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, visto que as mercadorias adquiridas, neste caso, não se destinam à comercialização, e sim, a manutenção da atividade de prestação de serviço de transporte pelo sujeito passivo.

Ademais, em se tratando de aquisições interestaduais de peças de veículos automotores o Protocolo ICMS 41/08 que cuida da matéria também prevê a aplicação da exigência às mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento adquirente, *in verbis*:

*“§ 1º O disposto neste protocolo aplica-se às operações com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único, de uso especificamente automotivo, assim compreendidos os que, em qualquer etapa do ciclo econômico do setor automotivo, sejam adquiridos ou revendidos por estabelecimento de indústria ou comércio de veículos automotores terrestres, bem como de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, ou de suas peças, partes, componentes e acessórios, desde que a mercadoria objeto da operação interestadual esteja sujeita ao regime da substituição tributária nas operações internas no Estado de destino.*

*[...]*

*§ 3º O disposto no caput aplica-se, também, às operações com os produtos relacionados no § 1º destinados à:*

*I - aplicação na renovação, recondicionamento ou beneficiamento de peças partes ou equipamentos;*

*II - integração ao ativo imobilizado ou ao uso ou consumo do destinatário, relativamente ao imposto correspondente ao diferencial de alíquotas.”*

Concluo que a infração 01 é subsistente.

No tocante à infração 02 que cuida da entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, o defendente refutou a acusação fiscal alegando que, por ser optante do regime simplificado de tributação entendeu estar dispensado da escrituração das operações de entradas no estabelecimento, já que não pode utilizar o crédito fiscal conforme disposição do Convênio ICMS 106/96.

Como se depreende das razões de defesa o autuado não denegou o cometimento da infração carrou aos autos apenas o seu entendimento de que estaria dispensado da escrituração das entradas de mercadorias, objeto deste item da autuação.

A concessão dos créditos presumido de 20% prevista na alínea “b” do inciso III do art. 270 do RICMS-BA/12 não desobriga o sujeito passivo do cumprimento de suas obrigações acessórias.

A obrigação acessória para escrituração do livro Registro de Entradas é regida pelo art. 217 do RICMS-BA, *in verbis*:

*Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70):*

*I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;*

Portanto, como se depreende da inteligência do dispositivo normativo acima, não deve prosperar a pretensão do autuado, uma vez que inexistente previsão legal para dispensa de escrituração do livro Registro de Entradas que se destina à escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

No que diz respeito à alegação do autuado de que a multa aplicada deveria ser relativa à ausência do livro Registro de Entradas e não a ausência de registro de notas fiscais, observo que, tal pretensão não pode ser acolhida, haja vista a existência de penalidade *específica* para a hipótese legal das entradas no estabelecimento de mercadorias sem o devido registro na escrita fiscal, prevista no art. 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, que prevê a seguinte multa:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*[...]*

*XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.*

Assim, resta caracterizada a subsistência da infração 02, consoante demonstrativo de débito às fls. 467 e 468.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade pelo caráter confiscatório das multas aplicadas, além de constatar que as multas aplicadas foram corretamente tipificadas consoante previsão estatuída no art. 42 da Lei 7.014/96, deve ser ressaltado que o art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, exclui da competência dos órgãos julgadores o enfrentamento de matéria que envolvam em seu cerne a inconstitucionalidade do direito posto.

Em relação à argumentação defensiva de que não houve dolo, fraude, simulação e sua conduta não gerou falta de recolhimento do imposto, razão pela qual roga pela aplicação do §7º do artigo 42 da Lei 7014/96, não acolho o pleito em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, haja vista que estas restaram devidamente caracterizadas e por não ter ficado evidenciado que o cometimento da irregularidade não implicou falta de recolhimento do imposto, ante a impossibilidade de se aplicar roteiro de auditoria para apurar a compatibilidade entre o volume de mercadorias adquiridas e os serviços prestados pelo autuado.

Ante o exposto voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232875.0214/14-7** lavrado contra a **PLMD LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento

do imposto no valor de **R\$16.046,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$77.995,18**, prevista no, inciso XI, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2015

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA