

**A.I. Nº** - 279691.0799/05-9  
**AUTUADO** - NORSÁ REFRIGERANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
**ORIGEM** - IFEP/NORTE  
**INTERNET** - 22/02/06

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0043-05/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) CRÉDITO A MAIOR. IMPOSTO DESTACADO EM VALOR SUPERIOR AO ADMITIDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nas transferências interestaduais de mercadorias, na situação em análise, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ficou provado que houve inobservância das determinações emanadas da legislação tributária. b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração admitida pelo sujeito passivo. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Infração não contestada. b) FALTA DE RETENÇÃO E O NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE VENDAS REALIZADAS À CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS NESTE ESTADO. Conforme determinações do art. 353, I, do RICMS/97 é do autuado a responsabilidade do pagamento do tributo quando das vendas à contribuinte não inscrito. Não comprovado que se tratou de operações realizadas com consumidor final. Rejeitada a arguição de nulidade apresentada relativa à infração 1. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Lavrado em 12/10/2005, o Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$996.676,18, acrescido da multa de 60% em decorrência:

1. Utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. A autuação decorreu da constatação da utilização de base de cálculo superior ao custo de produção nas transferências entre estabelecimento do mesmo titular, conforme confronto entre os valores constantes na planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte e os valores utilizados como base de cálculo para as transferências dos produtos de fabricação própria (exercícios de 2001 a 2003) – R\$965.759,73;
2. Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes realizadas para contribuintes localizados neste Estado. A autuação decorreu da constatação da utilização de valor inferior ao estabelecido em pauta fiscal para cálculo da substituição tributária do produto SIMBA 12 x 600 ml (junho 2003 a novembro de 2003) - R\$3.318,02;
3. Falta de retenção do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo

por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Infração decorrente da venda de produtos NESTEA para contribuintes não inscritos (maio 2002 a dezembro de 2003) – R\$624,33;

4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária. A autuação decorreu da utilização de crédito fiscal em algumas aquisições do produto KAPO, sujeito a antecipação tributária (julho e agosto a dezembro de 2002; janeiro, fevereiro, abril, maio, novembro e dezembro de 2003) - R\$26.974,10.

O autuado (fls. 266/273), por advogado constituído, apresentou-se, inicialmente, como uma empresa que tem por objetivo principal “a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de produtos alimentícios e bebidas em geral e de outros produtos, conforme vier a ser deliberado pelos seus sócios, bem como suas matérias primas, equipamentos industriais, materiais e produtos para acondicionamento, materiais publicitário e de apoio comercial, produtos laboratoriais e assemelhados, diretamente ou através de subsidiárias.” Para a consecução de sua atividade adquire insumos e mercadorias da sua matriz e das outras filiais da empresa, ocasião que recolhe, juntamente com o preço do produto, o ICMS destacado na Nota Fiscal, escriturando este imposto como crédito em seus livros fiscais para, posteriormente, o compensar com os débitos existentes, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS.

Após tal preâmbulo, transcreveu as infrações apuradas, reconhecendo como devido o imposto referente aquelas de números 2 e 4 e impugnou as de números 1 e 3.

Em relação à infração 1, afirmou que o autuante havia incorrido em erro de direito, uma vez que se equivocou no enquadramento legal. Citando Souto Maior Borges, informou que o artigo regulamentar indicado como infringido (art. 56, V, “b”, do Decreto nº 6.284/97) não se coadunava com a situação fática em questão, já que tratava exclusivamente da quantificação da base de cálculo do imposto nas operações de saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular. No entanto, ao analisar a irregularidade apontada, esta decorreu de operações de entradas e não de saídas, pois irregularidade apontada sobre aquisições de insumos e mercadorias de outras unidades da Federação.

Ressaltou, em seguida, que fugia à competência do Estado da Bahia apurar a correção da base de cálculo de operações realizadas por contribuintes de outros Estados da Federação, tendo em vista, inclusive, o princípio constitucional da territorialidade e da autonomia dos Entes Federativos. Citando trecho de obra do Prof. Paulo de Barros Carvalho, indicada, afirmou que a competência dos Estados para a instituição do ICMS só será válida quando as situações ocorridas forem pertinentes aos fatos constitucionalmente referidos e ocorram no seu espaço territorial.

Por outro lado, tem direito de creditar-se do ICMS nas operações objeto da autuação. Ao adquirir os insumos, paga, juntamente com o preço do produto, o ICMS destacado no documento fiscal, nos termos do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, que estabelece o princípio da não-cumulatividade no âmbito do referido imposto.

Entendendo que a indicação errônea dos dispositivos legais pertinentes à matéria fática por si só já determinaria a nulidade da autuação, requereu a sua improcedência.

No que tange à infração 3, afirmou que decorreu de uma “suposta ausência de recolhimento do ICMS na venda do produto NESTEA a outros contribuintes do ICMS não inscritos junto ao órgão da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia”, fato que considerou equivocado.

Em primeiro porque não havia realizado operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação nas saídas internas, pois o produto NESTEA (NCM 2101.20.10) não consta

do rol do art. 353, II, do RICMS/97. Por segundo, não realizou operações de saídas destas mercadorias para contribuintes não inscritos na Secretaria da Fazenda, mas sim, para consumidores finais, ocasião em que os procedimentos legais foram seguidos fielmente, ou seja, as disposições contidas no art. 355, VII, do citado Regulamento.

Por fim, solicitou a improcedência dos itens impugnados.

O autuante prestou informação (fls. 289/292), dando razão ao defendente quanto às disposições legais indicadas na infração 1, uma vez que o art. 56, IV e V dispõem sobre a base de cálculo das saídas em transferências de mercadorias internas e interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, e o fato ocorrido foi a utilização, por um estabelecimento filial, de créditos que tiveram sua base de cálculo determinada em discordância dos dispositivos acima referidos.

Narrou que quando da fiscalização no estabelecimento autuado, localizado em Feira de Santana, com código de atividade filial atacadista de indústria, constatou aquisições de mercadorias em transferências de vários estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sendo que em algumas operações de transferências de dois destes estabelecimentos (CNPJ 07.196.033/0025-75 e CNPJ 07.196.033/0025, estabelecidos um neste Estado e o outro no Ceará) constatou a utilização de uma base de cálculo superior ao custo de suas produções.

Em seguida ressaltou que a legislação da Bahia (art. 56, IV e V, do RICMS/97) bem como a legislação do Ceará (art. 25 § 6º, do RICMS) disciplina que o valor da base de cálculo nas transferências é o custo de produção, portanto, pertinente à autuação.

Como observação, informou que o estabelecimento industrial, localizado na Bahia e que transferiu mercadorias com base de cálculo superior ao custo de produção, durante o período fiscalizado (2001 a 2003) obteve incentivos fiscais do programa PROBAHIA e DESENVOLVE. Através destes incentivos, obteve em um primeiro momento um financiamento do Estado de parte do ICMS normal recolhido, e depois, dilação de prazo para pagamento de parte do saldo devedor do ICMS normal apurado com possibilidade de rebate de até 90% deste saldo devedor. Nesta situação, a transferência de mercadorias com base de cálculo majorado gera um débito de ICMS a maior com crédito fiscal também a maior só que apenas a parcela do débito é alcançada pelo benefício fiscal, pois o saldo devedor está amparado pelo financiamento ou abatimento enquanto que o crédito é transferido integralmente. Portanto, o procedimento de transferir mercadorias com base de cálculo superior ao permitido transfere tanto créditos entre estabelecimentos como também benefícios fiscais.

Ratificando a autuação relativa a este item, com base no § 5, do art. 93 combinado com o inciso VII do art. 97, do RICMS (transcritos), disse que em nenhum momento constatou má fé por parte do contribuinte no seu procedimento, visto que os créditos glosados sobre as “transferência com base de cálculo superior ao custo de produção não se caracterizou como um procedimento sistemático, mais sim numa minoria de operações apurada analiticamente através dos levantamentos desta infração anexa ao presente auto”.

No que tange a infração 3, informou que em qualquer momento afirmou que a mercadoria, objeto da autuação, estava enquadrada no regime da substituição tributária e sim, não ter havido a retenção do ICMS substituto tendo em vista operações de vendas para contribuintes não inscritos no cadastro da SEFAZ.

Para rebater o argumento de defesa de que as vendas foram realizadas com consumidor final, apensou ao processo uma listagem exemplificativa, com números de notas fiscais e correspondentes CFP dos adquirentes (fls. 293/298), dando conta de que constatou que todos os CPF desta listagem que adquiriram o produto NESTEA, tiveram ICMS retido pelo autuado em outras operações.

Por fim, informou:

1. de uma análise feita nos arquivos verificou que em nenhuma das operações realizadas com estes CPF não houve a inclusão na base de cálculo do imposto do IPI. Com esta constatação, entendeu que o defendente considera os referidos CPF como contribuintes não inscritos, já que nas operações de uma filial atacadista de indústria com consumidor final o IPI deveria compor a base de cálculo do ICMS.
2. não era razoável que um filial atacadista de indústria pratique operações de vendas em veículos com consumidor final emitindo notas por sistema eletrônico.

Diante de todo exposto, manteve o procedimento fiscal.

Chamado para tomar conhecimento das informações prestadas pelo autuante (fl. 299), o autuado manifestou-se (fls. 302/304), afirmando que a infração 1 continuava a ser nula, mesmo após a correção do enquadramento legal realizada pelo autuante, visto que “a indicação dos dispositivos da legislação tributária respectiva é requisito intrínseco do Auto de Infração, consoante inc. V, do art. 39 do RPAF”. Além do mais, seria necessária a concessão de novo prazo para apresentação de eventual defesa ou para a realização do pagamento com o abatimento da multa aplicada, em obediência ao direito do contraditório e da ampla defesa. E que não se fosse alegadas as determinações do art. 19 do RPAF, uma vez que pela descrição dos fatos não ficou evidente o enquadramento legal.

Requeru, novamente, a nulidade da autuação relativa a este item.

Quanto á infração 3, voltou a insistir que as operações comerciais foram realizadas com o consumidor final e que, diante das determinações do art. 355, VII, do RICMS/97 não existe a figura do substituto tributário.

Requeru a improcedência total dos itens impugnados e a juntada do DAE de recolhimento do imposto das infrações 2 e 4.

## VOTO

Rejeito a arguição de nulidade apresentada pelo defendente, e relativa á infração 1, pois diante das determinações do Dec. nº 7.629/99 (RPAF) não percebo como lhe dar sustentação.

O art. 19 do referido Regulamento do processo administrativo determina que a indicação de dispositivo regulamentar *equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*. Por outro lado, no seu art. 18, § 1º dispõe que eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração *desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, e o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo*.

Quando da lavratura do auto de infração, o autuante não indicou todos os dispositivos legais que davam sustentação á acusação, inclusive citou o art. 56, IV e 353, I, do RICMS/97 que não possuem pertinência com a mesma. Entretanto, percebendo o erro, acusado pelo sujeito passivo quando de sua manifestação, corrigiu este equívoco que foi dado a conhecer ao autuado. Este insistiu no seu entendimento, afirmando que o saneamento não tinha o condão de descaracterizar a desobediência ao art. 39, V, do RPAF. Além do mais, não lhe foi reaberto prazo de defesa para nova manifestação ou pagamento do débito apurado. Inclusive não se poderiam invocar as disposições legais contidas no art. 19 do citado RPAF.

Diante das determinações legais citadas e da análise das peças processuais, é equivocada a

posição do impugnante. O autuado, mesmo com a indicação errônea de parte dos dispositivos legais indicados, apresentou defesa clara, onde demonstrou perfeitamente seu entendimento da matéria fática acusada. Além do mais:

1. resta provado nos autos a quem se acusa e o montante do débito exigido;
2. o prazo legal foi seguido, ou seja, de 10 dias para conhecimento da modificação feita quanto aos dispositivos legais invocados.

Não houve cerceamento do direito de defesa nem, tampouco, violação ao devido processo legal.

Adentrando no mérito das acusações, o sujeito passivo reconheceu o cometimento das irregularidades descritas nas infrações 2 e 4 (retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes realizadas para contribuintes localizados neste Estado e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária). Não havendo lide a ser decidida as mantenho nos valores de R\$3.318,02 e R\$26.974,10, respectivamente, cujos valores efetivamente recolhidos, conforme DAE acostado às fls. 305 dos autos, deverão ser homologados.

Passo a apreciar os itens impugnados.

A infração 1 exige o ICMS pela constatação da utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido pela norma tributária. O autuado sendo estabelecimento atacadista de indústria recebeu, por transferência, em algumas operações realizadas com seus estabelecimentos industriais situados, um neste Estado e outro no Ceará, mercadorias com base de cálculo superior ao custo de produção. Esta constatação foi realizada pela fiscalização através de um comparativo entre os valores das mercadorias consignados nos documentos fiscais e as planilhas de custo apresentadas pela empresa.

Apreciando as razões de defesa, não discordo de que ele tem direito de creditar-se do ICMS nas operações de aquisições de mercadorias ou insumos. Porém estes créditos, pela norma tributária, têm limites e estes limites é que devem ser observados.

O impugnante também entendeu que fugia à competência do Estado da Bahia apurar a correção da base de cálculo de operações realizadas por contribuintes de outros Estados da Federação, tendo em vista o princípio constitucional da territorialidade e da autonomia dos Entes Federativos. Para este argumento é necessário se ater a dois pontos. O primeiro diz respeito à figura dos remetentes das mercadorias, que foram: estabelecimento situado neste Estado e outro no Ceará. Em segundo, o que determina a norma tributária.

O art. 56, IV, do RICMS/97, seguindo as determinações da Lei nº 7.014/96 (Art. 17, § 7º) expressamente dispõe quanto à apuração da base de cálculo do ICMS:

*Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*IV - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:*

*a) [...].*

*b) o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento;*

Ou seja, as aquisições, por transferência, entre estabelecimento com a mesma titularidade, em operações internas e interestaduais a base de cálculo do imposto é o custo de produção.

Por outro lado o art. 97, VIII da norma regulamentar veda ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo *à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto*. Neste sentido indica as diversas situações desta vedação, expressando claramente no inciso VIII aquelas indicadas no § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente, qual seja:

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

Da análise destas disposições legais resta patente que a parte excedente dos créditos fiscais glosados pela fiscalização tem inteiro respaldo legal. Para as operações internas nada mais tenho a comentar já que a norma é clara e expressa. Em relação às operações interestaduais (com o estabelecimento fabril do Ceará), diante do inciso II do referido § 5º, busquei junto à legislação desse Estado qual o procedimento a ser adotado. O Decreto nº 24.569/97 – RICMS ao definir o que seja a base de cálculo do ICMS naquele Estado determina:

*Art. 25 . A base de cálculo do ICMS será:*

*§ 6º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do ICMS será:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

Assim, como aquele Estado fixa a base de cálculo do imposto como o custo de produção, a exceção prevista no § 5º, II, do RICMS deste Estado não se aplica à matéria em discussão.

Pelo exposto, mantenho a autuação deste item no valor de R\$965.759,73, observando que a multa aplicada pelo autuante está correta.

A terceira infração trata da falta de retenção do ICMS e seu conseqüente não recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes não inscritos no CAD-ICMS localizados neste Estado.

A defesa trouxe dois argumentos para desconstituí-la.

No primeiro afirmou que houve equívoco do autuante, pois o produto NESTEA não se encontra elencado nas determinações do art. 353, II, do RICMS/97, portanto não enquadrado no regime da substituição tributária. Sobre este argumento, conforme bem se posicionou o preposto fiscal, em qualquer momento o contribuinte foi acusado de não ter recolhido o imposto sobre mercadorias no referido regime enquadrada.

Como segundo argumento, afirmou que as vendas foram realizadas á consumidor final. Neste caso, de acordo com as disposições do art. 355, VII, do RICMS/97 não poderia fazer a retenção do imposto na qualidade de responsável por substituição tributária.

Observando a definição dada pelo art. 5º, da Lei nº 7.014/96 de quem seja contribuinte, lá consta que é qualquer pessoa física ou jurídica que realiza com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial a circulação de mercadorias.

Analisando as peças processuais, resta provado:

1. a venda foi somente do produto NESTEA;
2. embora em cada nota fiscal a quantidade seja de um ou dois, que deve ser caixa, já que a empresa é atacadista, percebe-se claramente que as aquisições, por CPF, se davam nestas quantidades porém com vendas efetuadas no mesmo dia através de diversas notas fiscais. Apenas cito como exemplo: CPF nº 00.000.681/0665-39 que em 16/5/2002 adquiriu 6 quantidades através de seis notas fiscais (fl. 156 dos autos) já que para todos esta situação está comprovada;
3. existe habitualidade nas compras. Exemplo: CPF 00.051.893/9325-91 e 00.051.309/8745-49;
4. o contribuinte, conforme planilha elabora pelo autuante (fls. 293/298) ora retinha o imposto para um determinado CPF, ora não retinha, demonstrando, desta forma, ter conhecimento de que não estava efetuando vendas para consumidor final;
5. o autuante ao analisar tais vendas, verificou que em nenhuma destas operações houve a inclusão, na base de cálculo do imposto, do IPI, situação obrigatória para o caso de vendas á consumidor final.

Diante desta situação e não sendo apresentada qualquer prova em contrário, entendo que resta caracterizado que as vendas foram efetuadas á contribuintes não inscritos no CAD-ICMS, sendo a empresa autuada responsável pela retenção e recolhimento do ICMS conforme disposto no art. 353, I, do RICMS/97. A infração é mantida no valor de R\$624,33.

Por tudo exposto, voto pela procedência do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$996.676,18, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279691.0799/05-9**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$996.676,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2006

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE /RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR