

A. I. N.º - 271331.0002/06-8
AUTUADO - SOUZA CRUZ S/A.
AUTUANTE - MÁRCIA LIBÓRIO FRAGA LIMA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 11/09/2007

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0290-03/07

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. As operações interestaduais de transferências, entre estabelecimentos da mesma empresa, de mercadorias destinadas ao uso e consumo são tributadas pelo ICMS com relação ao pagamento da diferença de alíquotas. Infração subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Autuante elaborou levantamento fiscal englobando estabelecimentos diversos por força de Regime Especial. Autuado elidiu parte da acusação. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente auto de infração foi lavrado em 25/05/2006, para exigir o recolhimento do ICMS no valor total de R\$153.930,41, valor este acrescido das multas de 60% e 70%, referente às seguintes infrações:

Infração 01 – Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no valor total de R\$41.675,30.

Infração 02 - Falta de recolhimento do imposto, relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Considerando para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, computando no total da infração em R\$112.255,11.

O autuado inconformado com a autuação apresenta defesa, tempestivamente (fls. 303 a 317), alegando que a autuação em epígrafe é “uma continuação de fiscalizações anteriores das quais já resultam os A.I n° 274068.0001/04-7 e 271331.0002/04-1”.

Concernente à infração 01, diz que se valendo dos levantamentos acostados no Auto de Infração, formalizado pela autoridade fiscal, o autuado elaborou demonstrativo próprio referente aos valores da coluna *diferença - alíquota*, mês a mês, de janeiro a dezembro do ano calendário de 2004, discriminando os valores que corresponderam às aquisições interestaduais (CFOP 2556) em total de R\$25.761,33, e o das transferências interestaduais (CFOP 2557) no valor de R\$47.842,78,

obtendo como resultado global da infração o valor de R\$73.604,11. Entretanto, ao somar os valores constantes neste levantamento relativo à coluna DAE – Recolhido, deparou com o valor total de R\$31.932,61, que supera em R\$6.170,28 o somatório das supostas diferenças de alíquota para o CFOP 2556, valor este compensado nas operações de transferência interestaduais (pág. 304). Salienta que encerra o demonstrativo, concluindo que não haveria cabimento à pretensão fiscal de cobrança da diferença de alíquota relativa à aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens do ativo fixo do CFOP 2556, restando apenas limitado o debate às transferências interestaduais (CFOP 2557), os quais foram recepcionados no Estado baiano sem o lançamento do ICMS. Declara que com relação à transferência do CFOP 2557, a não tributação na origem, se tratam de transferências interestaduais de bens de uso, consumo e ativo fixo, pois entende e fundamenta que nestas hipóteses não “há que se falar em mercadorias”, pois de fato não se tratam de bens destinados a “mercancia”, por este motivo, sequer foram tributadas em sua origem, não havendo circulação sem efeito econômico, e conseqüentemente a falta da mudança da titularidade do bem transferido não gera obrigação de tributar as transferências e muito menos de cobrar as diferenças de alíquotas no destino. Fundamenta sua pretensão, anexando posicionamento dos autores, Roque Antonio Carraza, e jurisprudências do (RE nº 72.412, 06.04.72), STJ (Resp nº 39.605- SP, 12.09.00), e Súmula 166 do STJ, que segue o entendimento que não há incidência do ICMS quanto a venda ou transferência dos bens que não constituem em atividade constante, e ainda afirma que o exercício de tal prática fiscal configuraria violação ao art. 110 do CTN, que reporta a impossibilidade das leis tributárias modificarem matérias, conceitos e formas do direito privado utilizado na CF de 1988 e nas leis, para definir ou limitar competência tributária. Apresenta decisões favoráveis à sua pretensão, referentes aos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Pernambuco (fls.309/312), como também um acórdão do mesmo objeto desta lide proferida pelo CONSEF do Rio de Janeiro em que o autuado foi litigante, obtendo provimento do pleito (Processo nº E 04 - 534005-95 – Recurso nº 15259 – Acórdão nº 3934 – Primeira Câmara. Sessão de 07/02/2001), para arrematar anexa a IN DRP nº 45/98 do Departamento do Rio Grande do Sul para fortalecer as suas alegações defensivas. Requer ao final a improcedência do Auto de Infração, impugnando a pretensão da cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, referentes aos materiais de uso, consumo e ativo fixo, que foram recebidos pelo estabelecimento do autuado, por transferência interestadual de outro estabelecimento da empresa cujas operações quiçá foram tributadas em sua origem.

Quanto à infração 02, aduz que a realização da conferência dos estoques de mercadorias foi realizada com base no Sintegra/ICMS (estoque eletrônico), que foi disponibilizado na base de dados da SEFAZ/BA e no livro de Registro de Inventário (estoque físico), sendo as supostas diferenças gravadas em CD ROOM e enviadas ao defendente que se valeu para conferência a partir dos apontamentos fiscais. Diz que diante do enviado, identificou diferenças de estoque em Salvador e Itabuna. Declara que verificou na Unidade de Salvadoras diferenças abaixo discriminadas ;

Coluna K (fls. 391/392) – notas fiscais nºs 6.846, 6.853, 6.889, 6.895 e 6.943 não foram registradas no livro Registro de Entradas em 2004, com este procedimento o autuado deixou de se apropriar do ICMS, configurando situação Pró-Fisco, havendo apenas movimentação física do estoque no livro Registro de Inventário;

Coluna L (fls. 391/392) - a ocorrência se repete com as notas fiscais de nº 5.516, 5.647, 5.667, 5.744, 240, 238, 239, 5.849, 5.883, 263, 6.270, 6.340, 6.429, 6.566, com este procedimento o autuado deixou de se apropriar do ICMS, gerando situação Pró-Fisco, vez que houve movimentação física sem a correspondente movimentação eletrônica;

Coluna M (fls. 391/392)- Houve registro indevido das notas fiscais de nº 23.593 e 23.854, correspondentes a notas fiscais canceladas, sendo registradas indevidamente no livro de Registro de Entradas, havendo, por conseguinte, movimentação eletrônica dos estoques sem a correspondente movimentação física.

Coluna N (fls. 391/392)- Afirma que o fisco considerou a movimentação eletrônica via Sintegra/ICMS, referente às notas fiscais de produtos impróprios ao consumo que foram registradas nos livros Registro de Entradas e de Saídas. Afirma, também, que este tipo de mercadorias não são registradas no livro Registro de Inventário, pois não possui valor comercial e são impróprios ao consumo;

Coluna O (fls. 391/392) - Argüi que alguns itens constantes nas notas fiscais de nº 87.200, 6.090, 85.951 e 86.007 não foram considerados pelo fisco no arquivo de apontamentos, de fato, tais notas foram registradas no livro Registro de Entradas, causando portando estranheza tendo em vista que o Sintegra/ICMS considera, obrigatoriamente, todos os itens das notas fiscais.

Comuna Diferenças: Refletem as diferenças reais por grupos de família.

Quanto às diferenças de estoque em Itabuna, diz que apresentam algumas situações idênticas as infrações cometidas em Salvador;

Coluna N (fls. 396/397) – Diz que as notas fiscais 82.660, 82.661, 86.525, não foram registradas no livro de Registro de Entrada de Mercadorias (movimentação física);

Coluna L(fls. 396/397) – Afirma que houve a falta de registro das notas fiscais nº 9.269, 2.225 e 79.260, havendo movimentação física sem correspondente movimentação eletrônica;

Coluna M (fls. 396/397)– Registro de inúmeras notas fiscais de produtos impróprios para o consumo registradas no livro de Registro de Entradas e Saídas, e que não são consideradas no livro Registro de Inventário por não possuir valor comercial;

Coluna O (fls. 396/397) - Diz que houve desconsideração do fisco quando alguns itens constantes das notas fiscais 078863, 090084, 090560, 090816 e 085999, que foram devidamente registradas no livro Registro de Entradas, causando estranheza, vez que o Sintegra/ICMS considera obrigatoriamente todos os itens;

Comuna Diferenças: Refletem as diferenças reais por grupos de família.

Salienta que todas as notas fiscais relacionadas nos comentários retromencionados, exceto aquelas que se referem a produtos impróprios para o consumo, estão acostadas aos autos, assim como as cópias dos livros fiscais. Conclui, afirmando que existem erros e omissões nos levantamentos apresentados pela autuante que não demonstram com exatidão a amplitude do debito exigido, não possuindo, portanto, como comprovar com exatidão que o autuado deu saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais ou que omitiu saída de mercadorias tributáveis ou que deixou de contabilizar entradas, sem recolhimento do ICMS devido aos Cofres Públicos, ressaltando que a conduta resulta em presunção, sendo inadmissível em matéria tributária.

Diante da defesa apresenta pelo autuado, a autuante apresenta sua manifestação (fls. 475/785), argüindo que com relação à infração 01 a apuração foi realizada sem distinção em relação ao CFOP, sendo somadas as entradas e material de uso e consumo oriundos de operações de aquisição e de transferências e abatidos os valores efetivamente recolhidos, já que não existe código de receita para o pagamento de diferenças de alíquotas de entrada por aquisição e outro de entrada por transferência, propiciando o recolhimento de ambos os valores sob o código 791, optando por fazer os cálculos sem distinção do CFOP que gerou o mesmo valor apurado pelo autuado R\$ 41.675,30. Quanto ao mérito da não incidência sobre os diferenças de alíquotas referentes a transferência interestaduais de bens destinados ao consumo e composição do ativo fixo, faz análise em relação às regras estabelecidas nos artigos 2º, IV, 4º XV da Lei 7.014/96, artigos 2º, § 8º, II do RICMS-BA, e demais dispositivos legais pertinentes ao assunto. Diz que se verifica diante da fundamentação legal apresentada na epistemologia das palavras - operações, a entrada ou utilização, bens destinados a uso ou consumo, operações interestaduais – servem para definir a hipótese de incidência e ocorrência do fato gerador para fins de pagamento do diferencial de alíquota, sendo que no inc. IV do art. 2º exterioriza que o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS é entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria oriunda de

outro Estado destinado a uso, consumo ou ativo fixo, justificando a inaplicabilidade do respaldo argumentativo apresentado pelo autuado com respaldo doutrinário dos autores Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges que explicam o conceito de mercadoria, circulação, aquisição e transferência (fls. 477 e 478), embasando o fundamento do exercício do fato gerador do ICMS, quando as mercadorias saídas dos estabelecimentos que seja objeto do título. Através de uma análise comparativa quanto a previsão normativa do RICMS-BA (Art. 2º § 8º, I e II), que define as hipóteses de operações internas, e interestaduais, afirmando ainda, que o sentido teleológico da lei, evidencia que a circulação de mercadoria a ser tributada é física, jurídica e econômica, englobando toda a circulação tributada, não importando a quem se destina, não sendo preponderante a quem é configurado como destinatário, sendo que a determinação normativa atende que o fato gerador ocorre na entrada da mercadoria a qualquer título e que a terminologia quanto ao termo “mercadoria” deixou de ser essencial na determinação da hipótese de incidência. Aduz que o bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento adquirente não pode ser considerado mercadoria em sua acepção comercial. Acrescenta que nestes casos, os bens não são para o comprador, mas para o vendedor de bens do ativo ou para consumo, trata-se, inequivocadamente de mercadoria, respaldando o entendimento com os autores Manuel Lourenço dos Santos, Maria Lúcia Américo dos Reis e José Cassiano Borges, os quais fazem um paralelo evolutivo em relação a transferências interestaduais de bens para uso e consumo entre estabelecimentos do mesmo titular, abordando matérias desde 1975 a 1990, chegando a conclusão no entendimento de que a exigência quanto ao diferencial de alíquota é atribuição facultativa a cada Estado. Aduz que o Estado da Bahia respaldado no art. 27 do RICMS-BA concede a isenção nas remessas internas de bens de uso e materiais de consumo e dá isenção do pagamento da diferença de alíquotas para certas hipóteses, entretanto comprova com o art. 624, do citado diploma legal, que dispõe sobre as transferências interestaduais de bens de uso e consumo, ratificando o Convênio 19/91, a assertiva da tributação para transferências interestaduais reproduzindo o parágrafo único, inciso II do artigo 624 do RICMS-BA. Diz que com relação ao RE 72.412/72, foi prolatada antes da CF de 1988, fazendo referência também à Súmula 166 que adota o sentido de “simples deslocamento” como o conceito de “simples remessa” em sentido amplo. Ressalta que, quanto ao art. 110 do CTN não identifica como violação, tendo em vista que os conceitos foram devidamente respeitados,. Concernente ao Agravo Regimental nº 257.108 apresentado pelo impugnante, afirma que não gera jurisprudência, pois, se trata de processo isolado. Salienta que a jurisprudência de outros Estados não pode ser considerada como paradigma, pois, trata-se de outros entes competentes da Federação, não tendo condão de vulnerar o RICMS do Estado da Bahia. Diz que a mesma matéria foi julgada pela 1ª Câmara do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia através do Auto de Infração nº 03015870/93, Resolução 4.512/98, sendo procedente por unanimidade, ao qual a empresa apresentou Recurso Voluntário contra a decisão recorrida, que julgou procedente através do Acórdão CJF nº 0149/99. Declara que o defendente já foi autuado pela mesma infração, através do Auto de Infração nº 279.468.0009/01-2, julgado procedente, e ainda o Auto de Infração nº 274.068.0001/04-7, julgado procedente em parte. Quanto à Infração 02, diz que o levantamento foi realizado com base nos dados fornecidos pela empresa através de arquivos, e analisando a peça defensiva, constatou que:

Coluna K (fl. 482) – Diz que o autuado afirma que as notas fiscais de entrada nºs 6.846, 6.853, 6889, 6895, 6943, não foram lançadas em 2004, mas posteriormente em 2005, apresentado o livro Registro de Entradas do exercício de 2005, comprovando assim seu registro, concordando a autuante em considerar os valores, abatendo e recalculando as diferenças;

Coluna L (fl. 482) – Afirma que o autuado deixou de registrar as notas fiscais específicas, e que até o presente momento não efetuou tal registro, configurando cenário pró-fisco, já que deixou de creditar-se, e ainda, ao afirmar que não registrou tais notas estaria corroborando na comprovação da infração constatada pela autoridade fiscal. Há discordância quanto à interpretação do autuado quanto à caracterização de situação pró-fisco, vez que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas,

evidenciando que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, presumindo-se decorrentes de operações anteriormente realizadas e não contabilizadas, cabendo ao autuado o ônus de comprovar o contrário.

Coluna M (fl. 482)- Diz que o autuado não faz provas de que as notas fiscais 23.593 e 23.854 foram canceladas, a autuante reforça o entendimento com base no RPAF, art. 8º, IV e mantém a exigência fiscal.

Coluna N (fl. 482)– Salienta que o autuado alega que as notas fiscais de produtos impróprios para consumo foram registradas nos livros Registros de Entradas e de Saídas de Mercadorias, e que não são consideradas no livro Registro de Inventário, por não possuírem valor comercial. Entende que é uma situação no mínimo estranha, pois o defendente poderia incinerar ou proceder qualquer tipo de expurgo dos produtos. Aduz que a movimentação física existe e as notas fiscais devem ser consideradas.

Coluna O – (fl. 483)- Afirma que foram consideradas no levantamento de estoques todos os itens das notas fiscais nºs 85.951 e 86007. Quanto às notas fiscais nºs 87200 e 6090, declara que, de fato, alguns itens não constaram da apuração e que está procedendo as deduções das diferenças e recalculando os valores, acostando nova planilha aos autos.

Com referência às diferenças de estoque em Itabuna, afirma que existe similaridade com a imputação fiscal da unidade de Salvador, e analisando a peça defensiva, constatou que:

Coluna K (fl. 483) – Aduz que se trata de situação idêntica à ocorrida em Salvador, tendo sido comprovado o registro em 2005, concorda a autuante em considerar o estoque de 2004 com as referidas notas, deduzindo e recalculando os valores que se encontram na planilha anexa à informação fiscal.

Coluna L (fl. 483)– Salienta que o autuado deixou de registrar as notas fiscais, e que até o presente momento não efetuou tal registro, configurando cenário pró-fisco, já que deixou de creditar-se. Entende que há discordância quanto à interpretação do autuado quanto à caracterização de situação pró-fisco, vez que a existência de entradas e mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, evidenciando que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não declarados ao fisco, presumindo-se decorrentes de operações anteriormente realizadas e não contabilizadas, cabendo ao autuado o ônus de comprovar o contrário.

Coluna M (fl. 484)– Diz que se trata de situação similar na qual o autuado alega que as notas fiscais de produtos impróprios para consumo foram registradas no livro de Registro de Entradas e Saídas, entretanto, a autuante afirma que houve movimentação física, requerendo que sejam consideradas.

Coluna O – Declara que considerou todos os itens da nota fiscal nº 85.999. Quanto às notas fiscais nºs 78.863, 90.084, 90.560 e 90.816, reconhece que alguns itens não constaram da apuração, diante disso, os valores foram deduzidos, recalculados e anexados na planilha acostada ao processo.

Conclui, argüindo que a defesa apresenta-se desprovida de fatos concretos que impliquem em incorreção do Auto de Infração, e pede a procedência parcial da autuação.

A Inspetoria de Fiscalização de Grandes Empresas, intimou o autuado para tomar ciência da informação fiscal produzida pela autuante (fl. 497), concedendo-lhe o prazo de 10 dias para sua manifestação.

O autuado manifestou-se (fls. 498 a 501), argüindo quanto à infração 01 que reitera todos os argumentos articulados na inicial, ressaltando, em dois aspectos, o primeiro quanto à Súmula 166 do STJ onde fixa o sentido teleológico da expressão “simples deslocamento” fazendo apologia similar a “simples remessa”. Fundamenta a sua pretensão reproduzindo o RE 36.0609-MS de 05/09/1994 do Estado de Minas Gerais. Diz que a segunda ressalva diz respeito à decisão do STF em processo de interesse do Estado da Bahia, pelo qual se vê que a hipótese é de

confirmação do entendimento do TJ-BA, segundo o qual já foi pacificado pela doutrina e jurisprudência que a sujeição passiva do ICMS, requer, para sua caracterização, habitualidade na prática de operações relativas à circulação de mercadorias com o objetivo de “lucro”, o que obviamente, não ocorre na simples transferência interestadual de bens de ativo fixo e de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa e que a autuante laborou em equívoco. Quanto à infração 02, diz que aceita as correções levadas a efeito pela autuante, com relação às colunas K dos levantamentos realizados em Salvador e Itabuna. No que tange às colunas L, M, N, O, das referidas unidades, salienta que:

Coluna L - Discorda que o fato da nota fiscal de entrada não ter sido escriturada, não significaria que as vendas e ou saídas não foram tributadas e escrituradas, e o imposto recolhido;

Coluna M - Alega que na defesa consta que as notas fiscais canceladas foram registradas no livro de Registro de Entrada quando o correto seria no livro de Registro de Saída, gerando movimentação do estoque destas marcas;

Coluna N – Afirma que os produtos impróprios para consumo são armazenados separadamente para composição e um lote mínimo para remessa à fábrica para destruição, acompanhada da fiscalização da Receita Federal conforme legislação do IR, fundado na razão da não destruição em loco, tendo em vista as normas do CETESB, pois o ambiente é impróprio a incineração e que a destruição de cigarros exige uma estrutura de segurança;

Coluna O – Reitera que há diferenças quanto aos itens das notas fiscais nºs 85591 e 86007 .

Quanto às infrações constatadas na unidade de Itabuna segue os mesmos fundamentos das colunas L, M da unidade de Salvador. Concernente à “Coluna O”, afirma que a nota fiscal 085.999, apresenta diferenças entre os apontamentos fiscais com os seus registros, aos quais estão discriminados em relatório anexo a esta manifestação. Conclui, requerendo que seja julgado improcedente o Auto de Infração ora requerido.

Submetido à Pauta Suplementar, esta 3ª JF, decidiu converter o processo em diligência à ASTEC (fl. 514), para que o diligente intimasse o autuado para apresentar as originais das cópias das notas fiscais nºs 85951, 85999 e 86007, e proceder ao confronto com o demonstrativo apresentado pelo autuado, informando se todos os produtos constantes nas referidas notas fiscais foram lançadas no levantamento fiscal elaborado pelo autuante, e em caso negativo que o diligente elaborasse novo demonstrativo de débito. Após as providências adotadas, a Inspetoria Fazendária deveria intimar o autuado para o recebimento do parecer e cópias dos novos demonstrativos, sendo-lhe concedido o prazo de 10 dias para sua manifestação.

O diligente elaborou o Parecer Astec nº 0169/2006 (fls. 515/516), informando que da análise dos demonstrativos às folhas 205 a 209, em confronto com os dados originais das notas fiscais nºs 85.951 e 86007, constatou que os produtos constantes das aludidas notas fiscais foram corretamente lançados no levantamento fiscal produzido pela autuante. Diz que a nota fiscal nº 85999, está endereçada à Avenida José Soares Pinheiro, Gal, 1668, em Itabuna e que conseqüentemente não poderia constar do levantamento da filial de Salvador. Acosta ao processo as cópias das referidas notas fiscais (fls. 517/520), e declara que não houve alteração dos dados levantados pela autuante e, por isso, não foram elaborados novos demonstrativos.

A Inspetoria de Fiscalização de Grandes Empresas, intimou o autuado para tomar ciência do parecer acima descrito (fl. 523), concedendo-lhe o prazo de 10 dias para sua manifestação.

O autuado manifesta-se à folha 527, aduzindo que nada teria a opor quanto ao Parecer Astec nº 0169/2006, e pede o julgamento do processo nos termos em que se encontra, reiterando o pleito pela sua improcedência.

Submetido à julgamento pela 3ª JF, o presente Auto de Infração foi considerado parcialmente procedente, em 30 de outubro de 2006, através do Acórdão 0360-03/06, sendo mantida a exigência

fiscal para a infração 01 e anulada a infração 02, tendo em vista que o levantamento fiscal foi realizado de forma conjunta em dois estabelecimentos do autuado. (fls. 532/539).

A autuante ingressou com petição endereçada ao Consef, requerendo que a decisão fosse reformada, no tocante à infração 02 (fls. 550/553). Esclarece que o levantamento fiscal foi realizado em consonância com o Regime Especial concedido ao autuado pela SEFAZ, permitindo a escrituração e pagamento do ICMS relativo à saída de cigarros dos estabelecimentos de forma centralizada pela unidade situada na Rua Altino Teixeira, nº 860, Porto Seco Pirajá, (Processo nº 156.273/90, Parecer DITRI nº 408/91). Diz que com base no referido Regime Especial e suas alterações posteriores, e considerando que os lançamentos nos livros fiscais são todos centralizados no estabelecimento principal, bem como os recolhimentos, realizou a fiscalização e o lançamento mediante lavratura de Auto de Infração na inscrição centralizadora, não incorrendo em equívoco como afirmado no relatório. Salienta que a empresa centraliza em sua inscrição 25.217.021 (estabelecimento principal), todos os lançamentos, débitos e créditos, bem como a sua operação em livros únicos, assim como sua DMA que também é consolidada na inscrição do estabelecimento principal, e por isso, não há que se falar em fiscalização em separado, tendo em vista que o Regime Especial, devidamente autorizado, permitiu a centralização de escrituração e recolhimento. Conclui, requerendo a reforma da decisão em questão por inexistir motivos para a nulidade do lançamento por falta de certeza e liquidez, e mantendo integralmente a exigência fiscal.

A Secretaria do Consef, intimou o autuado para tomar conhecimento da petição da autuante, concedendo o prazo de 10 dias para sua manifestação (fl. 586).

O autuado manifestou-se às folhas 588/592, dizendo que no que concerne à pretensão de tributar pelo diferencial de alíquota do ICMS, os bens de ativo fixo que foram adquiridos por compra (CFOP 2556) e os que foram recebidos por mera transferência física, oriundos de outros estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 2557), situados em outras unidades da Federação e destinados ao consumo do estabelecimento autuado, conforme levantamento constante do Anexo 1 dos autos, que se refere ao período de 02/01/2004 a 31/12/2004, a decisão recorrida não se manifestou sobre a reconciliação que a recorrente apresentou na peça de impugnação, pela qual demonstrou que houve erro no Auto de Infração relativamente às aquisições, por compra, interestaduais do CFOP 2556, pois quanto a essas entradas o diferencial de alíquota do ICMS foi recolhido. Argüi que o questionamento nesse sentido foi feito na impugnação em primeira instância e deveria ter sido considerado, pois, admitindo, só para argumentar, que prevaleça a decisão dada, obviamente, haverá diferença quanto ao ICMS supostamente devido e encargos, de vez que não tem cabimento a pretensão de tributar duas vezes os bens de ativo fixo que foram comprados de fornecedores de outros Estados, ficando, portanto, a questão limitada às transferências interestaduais do CFOP 2557 desses mesmos bens, que foram recebidas no Estado da Bahia sem o lançamento de ICMS. Salienta que quanto ao mérito dessa matéria, a recorrente esclarece que as transferências interestaduais de bens de uso e consumo e de ativo fixo (CFOP 2557) sequer foram tributadas na origem, considerando que nessas hipóteses não há que se falar em mercadorias, pois, de fato, não se tratam de bens destinados a atos de mercancia, e que, no caso, há mera circulação física, sem efeito econômico, tendo em vista que não ocorre a mudança de titularidade do bem transferido. Sustenta que pretender que materiais destinados ao uso e consumo de uma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados na mera transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição ou nas leis para definir ou limitar competências tributárias, isto se considerado o fato de que no direito comercial "mercadorias" são apenas as coisas destinadas à venda. Assevera que esse entendimento tanto se aplica às transferências de materiais de uso e consumo, como às transferências de bens de ativo fixo, sendo certo que em ambas as hipóteses os materiais envolvidos não podem ser considerados como mercadorias nos estabelecimentos de origem e nos

estabelecimentos destinatários, posto que se tratam de operações de circulação sem conteúdo econômico. Salienta que vale reiterar que as transferências interestaduais questionadas sequer foram tributadas na origem, considerando que nessas hipóteses não há que se falar em mercadorias, pois, de fato, não se tratam de bens destinados a atos de mercancia; tratam-se de bens que foram destinados ao ativo fixo do estabelecimento destinatário, e que assim sendo, se não havia a obrigação de tributar tais transferências, não haveria porque se cogitar de cobrar diferenças de alíquotas no destino, como equivocadamente entendeu a ilustre fiscal autuante. Acrescenta que em apoio a esse entendimento, transcreveu a opinião do tributarista Roque Antonio Carrazza, segundo o qual o ICMS somente deve incidir sobre operações com mercadorias que passam de uma para outra pessoa jurídica, por força da prática de um negócio jurídico, que transfira a posse ou a titularidade de uma mercadoria, fato este que não ocorre na simples remessa da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa. Destaca que essa posição já era consagrada por jurisprudência antiga do Supremo Tribunal Federal, consoante a decisão dada pela 1ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no RE nº 72.412, de que foi Relator o Min. Djaci Falcão, reproduzindo o teor do voto, como também a Súmula 166 do STJ. Diz que o mesmo Egrégio STJ, em decisão dada pela 2ª Turma, no RESP nº 39.605, esclarece que em se tratando de venda ocasional ou transferência interestadual de bens de ativo fixo ou de material de uso e consumo não há a incidência do ICMS porque tais operações não constituem fato gerador do ICMS. Aduz que na sua impugnação o autuado destacou o fato de que a maioria das transferências de material de uso e consumo efetuadas para a Bahia foram provenientes dos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e Pernambuco, nos quais a não incidência do ICMS nessas operações foi confirmada por decisões judiciais, conforme ementas de decisões que transcreveu, assim como também essa não incidência foi confirmada por decisões do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro e é expressamente prevista em Instrução Normativa da Receita Pública do Estado Rio Grande do Sul, tudo devidamente comprovado por cópias de acórdãos anexados à impugnação. Declara que, embora não tenha a decisão recorrida acolhido o entendimento pacificado pela Doutrina e Jurisprudência dos Tribunais Superiores, que foram destacadas pelo autuado, assim mesmo se reporta a decisões anteriores do próprio CONSEF para manter essa autuação absurda que pretende tributar operações que estão fora do campo de incidência do ICMS, conforme decisão da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 257. 1 08-3/Bahia, transcrevendo o voto do Ministro Gilmar Mendes. Ressalta que restou cabalmente demonstrada a improcedência do item 01 do Auto de Infração ora combatido, na medida em que: houve erro no Auto de Infração relativamente às aquisições, por compra, interestaduais do CFOP 2556, pois quanto a essas entradas o diferencial de alíquota do ICMS foi efetivamente recolhido e quanto às transferências interestaduais de bens de uso e consumo e de ativo fixo (CFOP 2557) sequer foram tributadas na origem, considerando que nessas hipóteses não há que se falar em mercadorias, pois, de fato, não se tratam de bens destinados a atos de mercancia, e que no caso, há mera circulação física, sem efeito econômico, tendo em vista que não ocorre a mudança de titularidade do bem transferido. Conclui, requerendo o provimento e acolhimento ao recurso interposto.

A Secretaria do Consef, encaminhou o presente PAF, para a PROFIS no sentido de ser exarado parecer ao Recurso Voluntário (fl. 606).

O autuado, apresenta manifestação às folhas 608/609, dizendo que com relação à petição da autuante requerendo a reforma da decisão, devem ser consideradas todas as razões expostas na sua petição datada de 25/07/2006, na qual entende que há erros e omissões nos levantamentos elaborados pela autuante, que não comprovou, com a exatidão exigível em tal circunstância, que o autuado deu saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais, ou que omitiu saídas de mercadorias tributáveis, ou que deixou de contabilizar entradas, e, principalmente, que deixou de recolher ICMS devido, pelo que se constata que a acusação fiscal, afinal, resultou de presunção, não admitida em matéria tributária. Sustenta que a apuração de diferença nos estoque final de mercadorias constitui presunção *juris tantum* de que houve saída de mercadorias ocultadas à

tributação, no entanto, se o fato não é confirmado, há que se afastar tal presunção. Requer, ao final, o reexame da decisão exarada através do Acórdão JJF nº 0360-03/06, relativamente à infração 02, e que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

A PGE/ PROFIS, emitiu parecer à folha 614, dizendo que em relação à infração 01, descabe o argumento de que as aquisições não se destinavam a mercancia, pois reside exatamente nesse fato a obrigação do recolhimento do diferencial de alíquota. Sustenta no referido parecer que a legislação estabelece que quando da aquisição interestadual de bens para o ativo fixo e uso e consumo, cabe ao adquirente recolher o diferencial de alíquota, sendo irrelevante se a aquisição se deu de outro estabelecimento do mesmo grupo situado em outra unidade da Federação. Aduz que o dispositivo legal pretende equilibrar as forças entre os Estados da Federação, não sendo importante, como dito, se foram aquisições de “terceiros” ou de estabelecimentos situados em outro Estado. Conclui, opinando pelo não provimento do recurso.

Submetida à julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a decisão exarada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal foi anulada conforme Acórdão 0178-11/07 (fls. 615/617), sendo que o relator assim se pronunciou:

“Trata-se de Recurso de Ofício previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF, por ter a Decisão recorrida julgado nula a segunda infração, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à primeira infração.

Preliminarmente, devo ressaltar que os citados Recursos de Ofício e Voluntário encontram-se prejudicados, haja vista que restou comprovado, através da manifestação da autuante às fls. 550 a 553, que está equivocada a Decisão da JJF de julgar nula a segunda infração, sob o fundamento de que o levantamento de estoques foi realizado de maneira conjunta, ao englobar estabelecimentos autônomos diversos da empresa.

Tal equívoco ocorreu uma vez que o órgão julgador de 1ª Instância não atentou ao fato de que o sujeito passivo possui Regime Especial para concentrar todas as operações das diversas unidades localizadas no Estado da Bahia no estabelecimento autuado, o qual deverá concentrar todos os procedimentos de controle do ICMS.

Em razão desta informação verifico que o Auto de Infração, relativo à segunda infração, preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando falta de certeza e liquidez no lançamento, estando a infração devidamente demonstrada e documentada.

Contudo, ao julgar nula a citada infração, o órgão julgador deixou de adentrar no mérito. Logo, deve o mérito da referida infração ser analisado pelo órgão julgador de primeira instância sob pena de suprimir uma das jurisdições na esfera administrativa, o que acarretaria violação à ampla defesa e ao contraditório.

Do exposto, nos termos do art. 20 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, declaro de ofício a NULIDADE da Decisão recorrida, devendo retomar os autos à 1ª Instância para realização de novo julgamento, com a apreciação do mérito, razão por que considero PREJUDICADOS os Recursos de Ofício e Voluntários interpostos.”

A Secretaria do Consef, deu ciência ao autuado e autuante sobre o resultado do julgamento proferido pela 1ª CJF (fls. 621/623).

VOTO

Inicialmente devo esclarecer que embora tenha sido alegado pela autuante e relator da 1ª CJF, que houve equívoco da Decisão da 3ª JJF, no julgamento realizado através do Acórdão JJF 0360-03/06, informo que a aludida autuante não carrou aos autos cópias dos Regimes Especiais concedidos ao autuado, permitindo que a escrituração centralizada de dois estabelecimentos possibilitasse o levantamento de estoques conjunto, vedado pela legislação estadual, fato este só conhecido após a decisão exarada e manifestação da autuante após o julgamento.

Isto posto, passo a apreciar o mérito das alegações defensivas do impugnante.

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o ICMS pela falta de seu recolhimento decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, e também pela falta de recolhimento do referido imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Diante do exposto, em decorrência dos fatos e direito apresentados no processo, a seguir passo a decidir:

A partir das análises das peças processuais identifico que a infração 01 trata de operações interestaduais de mercadorias de uso, consumo de ativo fixo ao qual pertence a pretensão fiscal da cobrança da diferença de alíquotas relativa a transferências interestaduais. Por conseguinte, não assiste razão ao autuado irresignar-se, tendo em vista que o ICMS por ser um imposto de competência Estadual, fica a critério dos entes federativos as competências em delimitar os contornos quanto às hipóteses de incidências dos tributos a eles correlatos

Não se trata de violação a preceito normativo, vez que, através da edição da Lei Complementar 87/96 que estabelece como fato impositivo do ICMS, saída do estabelecimento de contribuinte para outro do mesmo titular. O art. 11, §º II, da mencionada Lei, considera como autônomo para fins de tributação do ICMS, cada estabelecimento do mesmo titular, garantindo assim individualidade da pessoa jurídica, matéria recepcionada no inc. XV do art. 4º do RICMS-BA.

Como forma de embasamento jurídico em relação a tributação nas operações interestaduais de bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente, este preceito normativo é uma exceção à regra de incidência do ICMS o qual o autor Roque Carraza, mesmo autor aduzido na defesa apresentada pela autuante, no mesmo livro ICMS, 11ª edição, pontifica; “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria... Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo para fins de tributação por meio de ICMS. (págs. 58 e 59)”.

Salienta-se, portanto que a matéria foi recepcionada no RICMS estadual e na Lei 7014/96, não havendo, portanto, e como também demonstrado pela autoridade autuante, a possível violação ao art. 110 do CTN, pois não se trata de matéria de reserva de lei tributária, ao qual está seguindo à risca dentro dos parâmetros do art. 2º, I e 5º, I do RICMS/BA, e artigos 2º, IV, 4º, XV da Lei 7.104/96, os quais determinam a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto.

Com relação à argumentação defensiva à folha 304, de que o autuado recolheu o imposto devido por diferenças de alíquotas relativas ao CFOP 2556 (compra de material para uso e consumo) em valor maior que o exigido no presente Auto de Infração e não recolheu o referido imposto nas transferências interestaduais CFOP 2557 (transferência de material para uso e consumo), ficando a questão controversa apenas no imposto devido relativo a estas transferências interestaduais, não acato, tendo em vista que a autuante elaborou o seu levantamento fiscal não discriminando os códigos fiscais de operações. Verifico às folhas 11 a 27 que o valor do imposto devido apurado pela autuante, sem discriminação de CFOP, para efeito de diferença de alíquotas importou em R\$73.606,91, sendo deduzido do montante recolhido o valor de R\$31.931,61, conforme o somatório da coluna “DAE RECOLHIDO”, resultando em ICMS devido de R\$41.675,30, valor exigido na presente autuação. Embora a autuante pudesse elaborar o levantamento fiscal por código fiscal de operação (2556/2557), esse fato não prejudicaria a apuração do imposto, tendo em vista que as

operações são tributadas pelo ICMS, só se podendo apurar recolhimentos a mais e possível restituição do indébito, se fosse constatado que as transferências não estavam sujeitas à tributação por diferenças de alíquotas. Por conseguinte, entendo que o levantamento fiscal está correto e não há razões para irresignação do autuado. Mantida a exigência fiscal.

Com relação à infração 02, constato que a autuante elaborou novo demonstrativo de débito às folhas 486 à 493, reduzindo o valor do débito para R\$63.580,41, acatando parte das alegações defensivas na sua informação fiscal. Quanto às questões impugnadas que não foram acolhidas pela autuante, dizem respeito a falta de escrituração de notas fiscais pelo autuado que não foram consideradas no levantamento de estoque (coluna L), notas fiscais canceladas que o autuado não comprovou na sua defesa tal cancelamento (coluna M), produtos impróprios para consumo (coluna N), os quais corroboro com o entendimento da autuante que não devem ser consideradas para efeito de redução do débito apurado.

Ademais, a inclusão das referidas notas fiscais de entrada não registradas, não elidiriam a exigência fiscal, dada a sua natureza de omissão de saídas de mercadorias, tendo o autuado entendido equivocadamente que se tratava de presunção legal.

Quanto à alegação de que as notas fiscais de nºs 87.200, 6.090, 85.951 e 86.007 (coluna O), não foram consideradas pelo fisco no seu levantamento, observo que a autuante reconheceu na sua informação fiscal de que parte dos itens das notas fiscais 6.090 e 87.200 não foram computadas retificando os valores apurados. Por conseguinte, esta 3ª JJF, solicitou a realização de diligência fiscal para verificação das notas fiscais 85.951 e 86.007, e o diligente confirmou a inclusão no levantamento fiscal das quantidades indicadas nas referidas notas fiscais, conforme se depreende da leitura do teor do Parecer Astec 0169/2006 (fls. 515/516). Portanto, acato os termos deste parecer, concluindo que não assiste razão ao autuado para sua irresignação, quanto aos levantamentos da unidade de Salvador relativas a estas notas fiscais.

Com relação aos demonstrativos da filial de Itabuna, a autuante não aceitou os argumentos defensivos no que concerne às notas fiscais não escrituradas (coluna L), produtos impróprios para consumo (coluna M), que corroboro com tal entendimento, e acatou parcialmente as alegações quanto aos itens não considerados das notas fiscais 78.863, 90.084, 90560 e 90.816 (coluna O), elaborando novos demonstrativos. No que tange à nota fiscal de nº 85.999 (fl. 454), verifico que os itens não considerados pela autuante se referem aos códigos dos produtos 700281, 700282, 700280 que não forma objetos de inclusão nas planilhas acostadas aos autos às folhas 39/114. Quanto aos demais produtos, constatei em cotejo dos itens da referida nota fiscal com os demonstrativos elaborados pela autuante, que todos foram computados no levantamento fiscal conforme folhas 40, 46, 50, 56, 59, 61, 67, 77, 80, 86, 91, 94, 96, 99, 101, 107, 113 do presente PAF. Por conseguinte, mantenho parcialmente procedente este item da autuação, devendo ser reduzido o débito apurado para R\$63.580,41, conforme demonstrativo elaborado pela autuante às folhas 486 a 493.

Diante do exposto e das justificativas apresentadas voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3.ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **271331.0002/06-8**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$105.255,71**, sendo R\$ 41.675,30 acrescido da multa de 60%, e R\$63.580,41 acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2007.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA