

**A. I. N°** - 298920.0111/07-8  
**AUTUADO** - COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES  
**AUTUANTE** - JOÃO FLÁVIO MARQUES DE FARIA e HAROLDO ANSELMO DA SILVA  
**ORIGEM** - INFAZ PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 26/03/2008

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0062-03/08**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida apenas multa por descumprimento de obrigação acessória. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **B)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, ficou reduzido o débito originalmente apurado. **2.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. FALTA DE RETENÇÃO. A lei atribui ao fabricante de refrigerantes a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. **3.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO. Infração comprovada. **B)** UTILIZAÇÃO EM VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM NOTA FISCAL. Infração não impugnada. **4.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.

AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO OU CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo do estabelecimento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 08/10/2007, refere-se à exigência de R\$126.194,83 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, além de penalidade por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de R\$100,00, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01: Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003 e 2004, sendo exigido multa no valor de R\$50,00 em cada exercício, totalizando R\$100,00.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003 e 2004. Valor do débito: R\$25.984,27.

Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003 e 2004. Valor do débito: R\$5.374,32.

Infração 04: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2003 e 2004. Valor do débito: R\$11.201,64.

Infração 05: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2003 e 2004. Valor do débito: R\$15.416,20.

Infração 06: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2003 e 2004. Valor do débito: R\$298,23.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação. Valor do débito: R\$56.426,53.

Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao

consumo do estabelecimento. Diferença de Alíquotas registrada a menos no livro Registro de Apuração do ICMS. Valor do débito: R\$9.493,63.

Infração 09: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês de outubro de 2003. Valor do débito: R\$2.000,01.

O autuado, por meio de seus procuradores com procuração à fl. 961, apresentou impugnação (fls. 878 a 882), após comentar sobre a tempestividade da defesa, alega que houve cerceamento de defesa porque foram indicadas nove infrações, criando dificuldades para a impugnação. Em relação à primeira infração, o defendente diz que estranha a imputação fiscal, tendo em vista que o procedimento adotado pela empresa é de emitir sempre nota fiscal quando da saída de qualquer mercadoria de um de seus estabelecimentos, fato que no seu entendimento, requer maiores análises, o que será possível na segunda instância administrativa. Quanto às infrações 02, 03, 04 e 05, alega que não concorda com as afirmações do autuante de que houve entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que é norma da empresa, inclusive por motivo de segurança do patrimônio, o registro contábil e fiscal de todas as operações realizadas com documentação idônea, tanto em relação às entradas com nas saídas. Argumenta que a presunção legal tipificada pelo autuante não tem valor nem como presunção, e que poderia ser até um forte indício do cometimento de infrações, o que poderia ser suficientemente provado. Afirma que não existe em nenhum ramo do direito “o parece ser ou o acho que é”, e se condena alguém somente quando houver prova da existência do fato que gerou o crime ou no caso, a infração. Reafirma que todas as mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado são oriundas de outros Estados ou cidades que embora localizadas no Estado da Bahia, estão distantes da cidade de localização do autuado, a exemplo de Feira de Santana, onde vêm as cervejas comercializadas pelo impugnante. Assim, as mercadorias cruzam o Estado, percorrendo longas distâncias, e como é regulamentar, em todos os Postos Fiscais nunca se constatou mercadorias desacompanhadas de documento fiscal ou com documentação inidônea, e se esse fato não ocorreu, não há como se presumir as infrações apuradas no levantamento específico de estoque. Sustenta que houve falhas em tais levantamentos, como provará na primeira ou na segunda instância administrativa. Diz que ao analisar o levantamento quantitativo de estoque elaborado pelo autuante, constatou que o mesmo deixou de considerar as entradas de mercadorias oriundas de devoluções de vendas, não tendo considerado, também, o fato de que recebe em transferências da fábrica da Maceió refrigerantes em embalagens lata em caixas de 24 unidades, mas vende essa mercadoria em caixas com 06 unidades, 12 unidades ou em caixas com 24 unidades, fato não considerado pelo autuante, o que concorreu para a existência das diferenças apuradas no levantamento físico do estoque. O defendente informa que, para melhor análise do julgador de primeira instância, elaborou planilha de cálculo do custo dos produtos vendidos nos exercícios de 2003 e 2004, com a movimentação de todo o período fiscalizado, acostando ao PAF, também, relação de códigos de produtos, que são utilizados nas notas fiscais, emitidas pelo impugnante, produtos da própria fabricação e produtos de terceiros ou de revenda.

Quanto às infrações 07, 08 e 09, o defendente alega que os preços praticados quando das transferências de produtos de fabricação própria, recebidos das fábricas, não são superiores aos estabelecidos na legislação do ICMS, tendo em vista que esses preços são formados pelos custos de fabricação, incluindo-se em tais custos as parcelas dos IPI e do ICMS. Salienta que durante a fiscalização, colocou à disposição do autuante toda a documentação referente aos custos, que são contabilizados, tendo o Auditor declinado do convite para comparecer em Maceió, com a finalidade esclarecer todas as dúvidas, “que por sinal são muitas”, tendo em vista que o deslocamento da documentação de Maceió para Paulo Afonso, pela grande quantidade de papéis, torna-se inviável. Em relação à diferença de alíquota exigida no presente lançamento (infração 08), o impugnante alega que basta uma verificação no documento elaborado pelo autuante, com o título “Auditoria de Diferença de Alíquota”, no qual o defendente assinalou com lápis marca texto o CNPJ referente aos estabelecimentos matriz e filial: 08.627.986/0004-89 (filial Aracaju);

08.627.986/0003-06 (filial Arapiraca) e 08.627.986/0001-36 (martiz – Maceió). Por fim, o defendente pede a improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 967 a 977 dos autos, após discorrer sobre as infrações imputadas ao sujeito passivo e alegações defensivas, diz que em relação à preliminar de cerceamento ao direito de defesa, alegado pelo autuado, não há qualquer fundamento “no nosso ordenamento positivo, nem tampouco encontra amparo na razoabilidade”. Diz que as infrações apuradas pela fiscalização e o imposto exigido no presente lançamento são decorrentes das operações realizadas pelo autuado, ou seja, compra e venda de mercadorias, e não se concebe que uma sociedade empresarial, representante de uma das marcas mais conhecidas, não tenha estrutura administrativa para fundamentar o que diz a respeito de suas atividades empresariais. O autuante sustenta que em relação ao argumento de que o prazo para impugnação é considerado exíguo pelo contribuinte não tem cabimento. Quanto à primeira infração, o autuante salienta que o defendente limita-se a negar a ocorrência da infração, ao afirmar que não tem a praxe de realizar operações com mercadorias sem documentação fiscal, mas a exigência fiscal está consubstanciada em detalhados demonstrativos de fls. 129 a 174, 192 a 690, 714 a 727 e 741 a 856, com resumo às fls. 125 e 710. Em relação às infrações 02, 03, 04, 05 e 06, o autuante diz que estranha o fato de o autuado fazer a separação da primeira infração deste grupo de infrações, tendo em vista que todas essas infrações têm origem em um só procedimento fiscal, a auditoria de estoques. Salienta que o autuado praticamente repete a alegação apresentada em relação à infração 01, e neste aspecto o autuante repete o argumento de que existe fragilidade nas alegações defensivas frente à documentação acostada aos autos. Quanto às demais alegações, o autuante refuta, argumento em relação à presunção legal, afirmando que é flagrante a contradição das alegações defensivas, e salienta que as presunções em comento não são absolutas, admitem prova em contrário. Diz que a presunção, neste caso, é “*iuris tantum*”, dá amparo a que o contribuinte comprove que tal presunção é improcedente. Assim, o ônus da prova passa a quem sofre a alegação, no caso, o contribuinte.

Em relação às “operações comerciais aparentes”, diz que a perda da materialidade em tais operações há de ser substituída por instrumentos eficazes para recuperação dos créditos tributários delas decorrentes, e essas operações têm caráter indicativo da realidade, apesar de sua situação de aparência. Assim, o autuante refuta a alegação defensiva de que não há situações anteriores em que o fisco tenha trânsito irregular com mercadorias em operações patrocinadas pelo autuado, afirmando que “isto apenas traz à tona as operações aparentes”. Diz que também não procede a tese levantada pelo defendente de que a autuação não teria levado em conta que as mercadorias comercializadas pelo autuado estão dispostas em diferentes conteúdos em suas embalagens de venda, simplesmente porque nada foi provado. Assegura que não há menção de um único erro em concreto, tornando verdadeira a tese do autuado. Salienta que os demonstrativos elaborados no procedimento contêm a descrição da numeração das notas fiscais, tanto de compra quanto de venda de mercadorias, bem como as quantidades constantes em cada uma delas. Quanto às informações constantes da planilha de cálculo do custo dos produtos vendidos, referente aos exercícios de 2003 e 2004, o autuante assegura que basta uma análise superficial para se perceber que nada traz de substancial. Em relação à planilha de custo relativa à produção de mercadorias comercializadas pelo autuado, já havia sido acostada ao PAF (fls. 16 a 39), e quanto à movimentação comercial, sua análise é inviável porque o demonstrativo não traz o número das notas fiscais referente a cada operação, inexistindo possibilidade de se saber se a movimentação declarada ocorreu sob o amparo ou não da documentação fiscal correspondente. No que se refere à infração 07, o autuante assevera que os demonstrativos que elaborou explicitam os cálculos efetuados e o respeito à legislação. Tanto o IPI como o ICMS foram alijados dos custos dos produtos transferidos para efeito do cálculo do preço máximo nestas operações, e o defendente não apontou qualquer equívoco no levantamento fiscal. Quanto ao convite para ir até a fábrica do grupo, na cidade de Maceió, o autuante assegura que nunca foi feito, e também, a visita seria desnecessária, tendo em vista que a citada fábrica disponibilizou as

planilhas de custo de seus produtos. Em relação à infração 08, diferença de alíquota apurada como não recolhida, o autuante diz que o demonstrativo apresentado pelo autuado retrata todas as aquisições interestaduais de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, ou ao seu ativo imobilizado, e nem todas as operações ali descritas correspondem a operações de transferências, mas também, aquisições onerosas. Salienta que mesmo nas aquisições por transferências há obrigatoriedade do pagamento de ICMS por diferença de alíquotas e não devem ser excluídas do débito apurado. Quanto à infração 09, o autuante apresenta o entendimento de que há concordância tácita do autuado com o débito apurado, já que o mesmo silencia em sua defesa quanto a este item. Finaliza, pedindo a total procedência do Auto de Infração em lide.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, com a alegação de que houve cerceamento de defesa porque foram indicadas nove infrações, criando dificuldades para a impugnação, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas e acostados aos autos os demonstrativos que deram origem à exigência fiscal.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

As infrações 1, 2, 3, 4, 5, e 6 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003 e 2004, sendo apurado na primeira infração, omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis; na infração 02, diferença de entradas de mercadorias tributáveis; infração 03, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas; a infração 04 trata da exigência do imposto por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária; a quinta infração refere-se ao imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; e a infração 06, se refere à falta de retenção do imposto em relação às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O autuado contestou o levantamento fiscal, alegando que houve falhas, e que provará na segunda instância administrativa; que todas as mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado são oriundas de outros Estados ou cidades localizadas no Estado da Bahia, distantes da cidade de localização do autuado, as mercadorias percorrem longas distâncias; que em todos os Postos Fiscais nunca se constatou mercadorias desacompanhadas de documento fiscal ou com documentação inidônea. Entretanto, o levantamento fiscal não tem como objetivo indicar a origem das mercadorias em que se constatou diferenças de entradas.

O fato de o defendente entender que as provas de suas alegações serão produzidas na segunda instância administrativa, é uma opção do contribuinte, salientando-se que a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada de elementos e documentos relativos às suas alegações e a simples negativa do cometimento da irregularidade não desonera o sujeito passivo de comprovar a improcedência da autuação, conforme estabelecem os arts. 123 e 143 do RPAF/99.

No que se refere ao entendimento do autuado de que a presunção legal tipificada pelo autuante não tem valor nem como presunção, e que poderia ser até um forte indício do cometimento de infrações, observo que sendo constatado diferenças de entradas de mercadorias tributáveis, tal

fato constitui presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, consoante o disposto no § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96:

“Art. 4º

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.*

Trata-se de exigência de imposto por presunção legal, o que poderia ser elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração.

O defendente também alega que o autuante deixou de computar as entradas de mercadorias oriundas de devoluções de vendas, não tendo considerado, também, o fato de que recebe em transferências da fábrica da Maceió refrigerantes em embalagens lata em caixas de 24 unidades, mas vende essa mercadoria em caixas com 06 unidades, 12 unidades ou em caixas com 24 unidades. Entretanto, a exemplo das alegações anteriores, o autuado não trouxe ao presente processo qualquer documento para comprovar o alegado.

O defendente informa que elaborou planilha de cálculo do custo dos produtos vendidos nos exercícios de 2003 e 2004, com a movimentação de todo o período fiscalizado, acostando ao PAF, também, relação de códigos de produtos. Verifico que o demonstrativo elaborado pelo autuado não comprova as diferenças apuradas, e não é suficiente para elidir a exigência fiscal, haja vista que se trata de levantamento quantitativo de estoques, que tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de saídas e de entradas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento.

As infrações apuradas no levantamento quantitativo e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação a seguir:

- Considerando que foram apuradas diferenças de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme art. 5º, inciso III, Portaria 445/98 e Lei 7.014/96, art. 42, inciso XXII.
- Considerando que o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme (art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “b” do RICMS/97).
- A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.

- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Quanto à infração 06, referente à falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, a lei atribui ao autuado a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Mantidas as exigências fiscais das infrações 01 a 06.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação.

O autuado não contestou os cálculos elaborados pelo autuante, apresentando o argumento de que os preços praticados quando das transferências de produtos de fabricação própria, recebidos das fábricas, não são superiores aos estabelecidos na legislação do ICMS, tendo em vista que esses preços são formados pelos custos de fabricação, incluindo-se em tais custos as parcelas dos IPI e do ICMS.

Trata-se de empresa que tem como uma de suas atividades a exploração da indústria de refrigerantes e o engarrafamento e gaseificação de águas minerais, tendo sido efetuado o levantamento fiscal em relação às transferências do estabelecimento localizado em outro Estado para o autuado, neste Estado. Neste caso, a legislação estabelece a forma de apuração da base de cálculo, conforme art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, que transcrevo abaixo:

***Art. 13. A base de cálculo do imposto é:***

*...*

***§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:***

***I***

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

As transferências podem ser definidas como operações de saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular. Neste caso, entendo que deve ser observada a Lei Complementar nº 87/96, que é norma geral do ICMS, e o crédito do imposto apurado em desconformidade com a mencionada lei poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente, exigindo-se, em determinadas situações o estorno do montante calculado acima do que estabelece a Lei Complementar no 87/96.

Portanto, da leitura do dispositivo acima transcrito, depreende-se que, nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da operação não pode ser inferior ao preço de custo da mercadoria apurado pelo remetente, haja vista que a Lei Complementar já

mencionada, especifica as parcelas que integram o custo da mercadoria produzida para efeito apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais, como no caso em exame.

Por sua vez, o RICMS/BA, apresenta os mesmos aspectos da LC 87/96, ao definir a base de cálculo nas operações de saídas interestaduais de mercadorias em transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, conforme art. 56, inciso V, alínea “c”:

***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:*

***V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:***

***a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;***

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

O autuado não contestou os dados do levantamento fiscal, não apresentou qualquer elemento para contrapor os cálculos, conforme previsto no art. 123 do RPAF/99, tendo sido alegado, apenas, que os preços praticados quando das transferências dos produtos de fabricação própria não são superiores aos estabelecidos na legislação do ICMS.

De acordo com as planilhas elaboradas pelo autuante às fls. 16 a 39, foram apurados os custos das mercadorias, computando-se as parcelas relativas ao custo fixo e custo variável. Foi apurado o preço de transferência permitido com base no custo da mercadoria, comparando-se o crédito de ICMS permitido com o valor creditado, apurando-se o crédito indevido em relação a cada documento fiscal, conforme demonstrativo de fls. 41 a 95. Infração subsistente.

Infração 08: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Diferença de Alíquotas registrada a menos no livro Registro de apuração do ICMS.

O impugnante alega que basta uma verificação no documento elaborado pelo autuante, com o título “Auditoria de Diferença de Alíquota”, no qual o defendente assinalou com lápis marca texto o CNPJ referente aos estabelecimentos matriz e filial. O autuante esclarece que, mesmo nas aquisições por transferências há obrigatoriedade do pagamento de ICMS por diferença de alíquotas e não devem ser excluídas do débito apurado.

Concordo com a opinião do autuante, tendo em vista que, para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento (art. 1º, §2º, IV c/c art. 5º do RICMS/97).

Quanto ao fato de ter havido remessa da matriz, trata-se de transferência em definitivo, e a legislação (Lei 7.014/96 e RICMS/BA), estabelecem a incidência de ICMS sobre a entrada, em operação interestadual, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente. Assim, no caso de transferência de material de uso e consumo e de bens do ativo imobilizado da matriz localizada em outro Estado para filial localizada no Estado da Bahia deve ser efetuado o pagamento da diferença de alíquotas, haja vista que a incidência da diferença de alíquotas é em decorrência da entrada e não da aquisição dos materiais.

Concluo que subsiste a exigência fiscal, haja vista que a legislação prevê a incidência da diferença de alíquotas em decorrência da entrada de bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.



Infração 09: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no mês de outubro de 2003, conforme demonstrativo de fl. 101 e Nota Fiscal à fl. 102.

De acordo com as alegações defensivas, não houve qualquer contestação à exigência fiscal neste item do presente Auto de Infração. Portanto, considero procedente esta infração, por inexistência de controvérsia.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Por outro lado, observo, que o total do débito consignado no Auto de Infração ( valor histórico) é no valor de R\$126.294,83 enquanto que o valor registrado pelo SIGAT é na ordem de R\$154.579,43.

Isto se deve ao fato de que na infração 07– 01.02.72, data de ocorrência em 30/04/2004 e vencimento em 09/05/2004, cuja base de cálculo é de R\$186.934,94, apesar de constar o imposto corretamente calculado (valor histórico) na importância de R\$31.778,94 na coluna “Valor em Real”consta, apenas a quantia de R\$3.494,34, valor este considerado na totalização do débito.

Considerando a impossibilidade de se majorar o total do débito indicado no Auto de Infração, isto é, aumentando o valor de R\$126.294,83 para R\$154.579,43, represento a autoridade fazendária competente para que analise a divergência apontada e, determine a instauração de novo procedimento fiscal para exigir a diferença indicada no valor de R\$28.284,60, se devida for.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298920.0111/07-8**, lavrado contra **COMPANHIA ALAGOANA DE REFRIGERANTES**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$126.194,83**, acrescido das multas de 60% sobre R\$84.634,60, e 70% sobre R\$42.560,23, previstas no art. 42 incisos II, “d”, “e” e “f”; e VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96; e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$100,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser instaurado procedimento fiscal complementar para verificar a diferença apontada no valor de R\$28.284,60, e efetuar o lançamento do crédito tributário se devido for.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR