

A. I. Nº - 206900.0076/12-9
AUTUADO - PEPSICO DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ VALDEMIR BRAGA SANTOS e CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 30/04/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0067-05/14

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. TRIBUTO RECOLHIDO A MENOS. No plano do Direito Tributário, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo devido a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais para consumo ou incorporação ao ativo imobilizado, mesmo quando oriundo de uma filial do próprio estabelecimento, ficando assim caracterizada a procedência do lançamento em setembro de 2011. A diligência fiscal concluiu que são legítimos os créditos lançados em novembro e dezembro de 2011, tomando-se como prova, as notas fiscais que acobertaram os valores constantes no demonstrativo total dos ajustes a crédito nos documentos de fls. 36/38, bem como demonstrativo analítico da apropriação dos créditos escriturados no CIAP, ficando então reconhecido parcialmente o lançamento nestes meses nos termos propostos na impugnação quanto aos valores lançados, ficando assim, caracterizada a procedência parcial dos valores lançados nestes meses. O pagamento da diferença de alíquotas tem fundamento na Constituição Federal, art. 155, § 2º, VIII e também no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96. Rejeitadas as arguições preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 26/06/2012, e efetuado lançamento de no valor total de R\$441.034,50, acrescido de multa de 60%, nos meses de outubro de 2010, março, maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2011, por deixar de recolher o ICMS decorrente entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação.

Os autuantes destacam que a empresa efetuou lançamentos a menos conforme especificado no demonstrativo, assim como no resumo da conta corrente de ICMS nos exercícios de 2010 e 2011. A empresa adotou o critério de lançar o imposto devido na coluna OUTROS DÉBITOS da conta corrente fiscal deduzindo os créditos conforme comprovam cópias dos registro de apuração acostados ao PAF (anexo A).

O autuado apresentou impugnação ao lançamento às fls. 52/59, acolhendo os valores relativos aos meses de outubro de 2010, março, maio e julho de 2011 refutando parcialmente os valores lançados nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2011.

Em setembro, reconhece o valor parcial de R\$9.358,18, contestando o valor restante de R\$21.753,23

referente as Notas Fiscais de nºs 4105, 4145, 4147; em novembro, reconhece o valor de R\$14.664,63, oriundas de erros confessados na apuração do imposto, mas a parcela de R\$336.500,56 está sendo contestada; em dezembro de 2011, reconhece o valor de R\$100,11 (Notas Fiscais nºs 737 e 2491) e contesta o valor remanescente de R\$54.067,41. Ao final, também defende a multa aplicada, inclusive sobre o valor incontrovertido.

Expõe que as razões da impugnação principal são as seguintes: no mês de setembro de 2011 contesta o lançamento referentes às Notas Fiscais de nºs 4105, 4145 e 4147 oriundas de São Paulo, sob o código CFOP 2.552, que se constituem em entradas de bens destinadas ao ativo permanente, oriundos de transferência de outro estabelecimento do mesmo grupo. Afirma que não há fundamento jurídico capaz de manter a validade desta cobrança, pois houve transferência de mercadorias entre estabelecimentos do impugnante, não havendo incidência do imposto.

Em seguida, transcreve jurisprudência do STJ acerca deste assunto, inclusive a Súmula nº 166, onde diz que o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de mesma empresa não se subsume à hipótese de incidência do ICMS e que, para ocorrência de fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

Diz que analisando o enquadramento da autuação, verifica que nenhum deles prevê a aplicação da multa ou qualquer outra penalidade infratora e que o artigo 18, IV, "a" do Decreto nº 7.629/99 é taxativo ao prever a nulidade de lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator e assim, não é possível sanar a nulidade pois é impossível determinar a natureza da infração.

Que analisando o livro registro de apuração, verifica que utilizou-se que utilizou créditos para compensar os débitos exigido em novembro e dezembro de 2011, créditos estes decorrentes da aquisição de ativos. No caso de novembro de 2011, o crédito foi no valor de R\$336.500,86 (R\$289.884,13 somado a R\$46.616,73) apurado na forma do art. 93, parágrafo 17, I do RICMS 97. Em dezembro, utilizou crédito de R\$56.067,41 apurado na mesma forma de novembro, e que estes créditos não foram contestados pela fiscalização em nenhum momento e coincidem com os débitos exigidos no auto.

Assim, requer seja aplicada as reduções legais para pagamento dos valores incontrovertidos; anulação da multa de 60% sobre todos os valores exigidos inclusive a parcela não controversa nos termos do art. 18, IV a do RPAF; seja cancelado o ICMS exigido pelas Notas Fiscais nºs 4105, 4145 e 4147 no mês de setembro de 2011 no valor de R\$21.753,23 por não ter havido circulação jurídica e tributável pelo ICMS, subtraindo-se as parcelas não controversas; anular o lançamento do ICMS relativos aos meses de novembro e de dezembro de 2011 (R\$336.500,86 de novembro e R\$57.167,52 de dezembro), uma vez comprovada a inexistência de débito de tais valores.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 149/152 onde aduzem as seguintes razões acerca dos valores controversos: que em setembro de 2011 foi apurada uma diferença a menor no recolhimento do tributo conforme demonstrado às folhas 26 e 27 do presente PAF. Com referência às Notas Fiscais de nºs 4105, 4145 e 4147, aduzem que considerando as operações interestaduais como transferência de mercadorias entre contribuintes do ICMS, deve ser aplicada a alíquota interestadual por força do art. 2º, I do RICMS.

Quanto à defesa do lançamento referente a setembro de 2011, contestam os argumentos da impugnante do valor ora imputado, vez que, cabe ao Estado da Bahia o imposto correspondente à diferença de alíquotas internas e das alíquotas interestaduais, motivo pelo qual solicita a esta Douta Corte, a manutenção integral do valor reivindicado na inicial do presente PAF.

Que em relação a novembro 2011, a impugnante pede o cancelamento deste item, mas o faz com argumentos de difícil compreensão e assim, passam a comentar cada ponto elencado pela autuada, para que não pairem dúvidas sobre os valores imputados na presente ação fiscal.

Sobre a diferença constatada entre o relatório apurado pela impugnante, anexo à folha 99, e o

Demonstrativo do Diferencial de Alíquota Devido, anexo às fls. 19/33, apurado pelos autuantes, reproduzem o cálculo na informação fiscal, justificando a diferença encontrada no recolhimento do DIFAL em R\$351.165,19, decorrente de crédito sem lastro probatório, o que justificaria o lançamento da diferença de alíquota que foi indevidamente acobertada.

Dizem que há necessidade de explicação a dar sobre o procedimento da impugnante com relação aos lançamentos dos valores devidos referente ao DIFAL no livro Registro de Apuração do ICMS. É que na coluna de “Outros Débitos” do livro Registro de Apuração do ICMS, a autuada registra o valor devido pela alíquota interna e na coluna de “Outros Créditos”, lança os créditos fiscais constante de cada nota fiscal, e este procedimento pode ser comprovado através das cópias dos livros Registro de Apuração do ICMS anexos as folhas 34/39, bem como pelo Resumo do Conta Corrente do ICMS anexo às folhas 13/18 do presente PAF. Que diante dos dados acima relatados e comprovados por documentos anexados ao PAF, alegam que fica caracterizado o justo lançamento do valor de R\$351.165,19 imputado à autuada, relativo ao diferencial de alíquota recolhido a menos, razão pela qual eles mantêm este item.

Quanto ao mês de dezembro 2011, dizem que a impugnante reconhece a veracidade dos dados apurados pelos autuantes, visto que, a diferença existente entre o relatório deles e o relatório da impugnante se deu em decorrências da empresa autuada não ter incluído nos cálculos, os valores das Notas Fiscais de nºs 737 e 2491. Em assim sendo, comprovada a veracidade do valor apurado, solicitam a manutenção integral deste item na presente ação fiscal, e quanto às nulidades das multas exigidas na presente ação fiscal, esclarecem que no exercício de suas atividades vinculadas, não cabe discussão sobre a matéria.

O impugnante se manifestou sobre a informação fiscal às fls. 159/165 alegando que os argumentos da fiscalização, não possuem fundamentos jurídicos, e que os autuantes não abordaram os próprios termos levantados pela impugnação. Diz que em setembro 2011, a diferença de R\$ 31.111,41 decorre do fato de a Defendente não ter considerado em sua apuração contábil a soma de R\$ 31.318,92 (Notas Fiscais nºs 719, 2027, 2656, 4105, 4145, 4147, 7101, 10873 e 51089) e a autoridade fiscal não ter considerado a soma de R\$ 207,50 (Notas Fiscais nºs 300 e 4830), obtendo a quantia de R\$31.111,42 (R\$ 31.318,92 - R\$ 207,50), conforme demonstra em tabela anexada à manifestação. Esclarecida esta diferença, reconheceu como devido o valor de R\$ 9.358,18, atinente às Notas Fiscais nºs 719, 2027, 2656, 7101, 10873 e 51089, excluído o ICMS relativo às Notas Fiscais nºs 300 e 4830 (todas apontadas na tabela da impugnação).

Que em relação às Notas Fiscais nºs 4105, 4145 e 4147, foram impugnadas, vez que em relação a elas não é devido o diferencial de alíquota. Isto porque, as operações em questão são classificadas no CFOP 2.552, previsto no Anexo V do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, origem das mercadorias, dispõe: “*Classificam-se neste código as entradas de bens destinados ao ativo immobilizado recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa*”.

Alegam que o fato das operações terem sido realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa é incontrovertido tanto no Auto de Infração como na informação fiscal. Contudo, insistem, a informação fiscal não enfrentou o principal argumento da impugnação - o fato de que o ICMS é um imposto que incide sobre circulação jurídica de mercadorias, tendo por pressuposto a transferência de titularidade destas, e no presente caso não ocorreu esta transferência, vez que os estabelecimentos remetente e destinatário são da mesma empresa.

Acentuam que a informação fiscal também não contestou a jurisprudência dos Tribunais Superiores, sumulada e em recurso repetitivo (artigo 543-C, CPC), no sentido de que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, não há incidência do ICMS. Sendo assim, é incontrovertido que as operações relativas às Notas Fiscais nºs 4105, 4145 e 4147 foram realizadas entre estabelecimentos da impugnante, e requer seja cancelado o imposto a elas vinculado, já que não é devido o diferencial de alíquota.

Explica que em novembro de 2011, registrou um débito de ICMS - DIFAL de R\$ 445.550,32 e um

crédito de R\$ 336.500,86 (R\$ 289.884,13 + R\$ 46.616,73), o que resultou em imposto a pagar no total de R\$109.049,46 mas que os autuantes entenderam que haveria um saldo a recolher no montante de R\$351.165,19, correspondente à diferença entre o débito de ICMS-diferencial (R\$460.214,65) e o débito declarado pela impugnante (R\$109.049,46).

Explica que do valor bruto, abateu parte dele com um crédito de ICMS, o que reduziu o montante a ser recolhido. Admite que há mesmo uma diferença de R\$14.664,33 entre o débito de diferencial de alíquota apontado na planilha do fisco (R\$ 460.214,65) e o registrado na contabilidade (R\$ 445.550,32), e que reconhece como devido. Tal diferença, decorre da falta de escrituração das Notas Fiscais nºs 40605, 40606 e 44678 (o que aumenta em R\$22.045,72 o ICMS devido) e do recolhimento efetuado a maior (o que reduz em R\$ 7.381,40 o valor imposto devido), conforme demonstra na planilha.

Contudo, o que mais relevante é o equívoco da Fiscalização em subtrair do total do débito (R\$ 460.214,65), o montante do imposto pago (R\$ 109.049,46 = débito menos crédito do imposto). Argumenta que a fiscalização não considerou que esta quantia (R\$ 109.049,46) é o valor líquido, ou seja, que este é o valor do débito de ICMS - DIFAL diminuído do crédito do imposto (R\$ 289.884,13 + R\$ 46.616,73) e que o cálculo a ser realizado para apurar o imposto devido é o seguinte:

$$\begin{array}{rccc} \text{DÉBITO} & - & \text{CRÉDITO} & = & \text{IMPOSTO DEVIDO} \\ (\text{R\$ } 460.214,65) & & (\text{R\$ } 336.500,86) & & (\text{R\$ } 109.049,46) \end{array}$$

Entretanto, o cálculo que a Fiscalização procedeu para checar no montante exigido no Auto de Infração foi:

$$\begin{array}{rccc} \text{DÉBITO} & - & \text{IMPOSTO DEVIDO} & = & \text{VALOR COBRADO NO AI} \\ (\text{R\$ } 460.214,65) & & (\text{R\$ } 109.049,46) & & (\text{R\$ } 351.165,19) \end{array}$$

Sendo assim, resta clara a improcedência da exigência do tributo relativa ao período de novembro de 2011, razão pela qual requer seja cancelado o lançamento.

Que em relação a dezembro de 2011, os autuantes se manifestaram nos seguintes termos:

"Dezembro de 2011: neste mês a Autuada reconhece a veracidade dos dados apurados pelos autuantes, visto que, a diferença existente entre o relatório dos autuantes e o relatório da autuada se deu em decorrências (sic) da autuada não ter incluído nos cálculos os valores das NFs 737 e 2491. Em assim sendo, comprovada a veracidade do valor apurado, solicita-se desta Douta Corte a manutenção integral deste item na presente ação fiscal".

Contesta tal entendimento, pois o que de fato reconheceu foi apenas o lançamento de R\$100,11, relativo ao erro de cálculo na apuração da Nota Fiscal nº 737 (R\$100,00 a menos = R\$692,42 contra R\$592,42), e da Nota Fiscal nº 2491 (R\$ 0,11 a menos = R\$ 437,59 contra R\$ 437,48). Aduz que parcela remanescente deste período, R\$54.067,41, é sim objeto de impugnação, e o fundamento é o mesmo do item anterior, pois o fisco ignorou o crédito do imposto que foi deduzido do tributo devido. Insiste que o débito é de R\$317.479,06, e que utilizou um crédito de R\$54.067,41 para abatê-lo, razão pela qual o valor líquido recolhido a título de ICMS diferencial de alíquota foi R\$263.311,54 e que o crédito ignorado pelo Auto de Infração no período (R\$54.067,41) somado à diferença reconhecida de R\$100,11, totaliza exatamente a quantia exigida (R\$57.167,52), relativa a dezembro de 2011.

Pede ainda, a nulidade da multa aplicada, pela inexistência de capitulação, ou seja, ausência de indicação do dispositivo legal que embasa a imposição da penalidade e alega que os autuantes quedaram silentes em relação a este tópico, o que corrobora a necessidade de cancelamento da penalidade.

Acrescenta o impugnante que o Auto de Infração discrimina no campo “enquadramento” os seguintes dispositivos do RICMS/BA: art. 1º, § 2º, inciso I e V; art. 5º, inciso I; art. 36, § 2º, inciso XIV; art. 69; art. 72; art. 111, inciso III, alínea “a”; art. 124, inciso I e art. 131, mas que nenhum deles prevê aplicação de multa ou qualquer outra penalidade para condutas infratoras, e embora

não haja tal indicação, o Auto exige R\$264.620,28 apenas a título de multa. Invoca o artigo 18, inciso IV, letra “a”, do Decreto nº 7.629/99 que é taxativo ao prever ser nulo “*o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator*”.

Que assim, não havendo a indicação da capitulação da multa aplicada, inexistem elementos suficientes para determinar a infração e a regularidade da penalidade e por esta razão, nem mesmo o § 1º do referido dispositivo seria capaz de sanar a nulidade ora demonstrada, porquanto o saneamento pode ocorrer “*desde que seja possível determinar a natureza da infração*”, devendo a norma individual e concreta constitutiva da multa aplicada contra a Defendente ser integralmente anulada. Sendo assim, requer seja cancelada a penalidade aplicada e julgada integralmente procedente a Impugnação apresentada.

Às fls. 169/170, os autuantes voltam a se manifestar, dizendo que quanto ao período de novembro e dezembro de 2011, a diferença lançada reside no fato do impugnante ter utilizado créditos fiscais nos valores de R\$289.884,13 e R\$46.616,73, mas que o impugnante não faz qualquer referência sobre a origem destes créditos utilizados para reduzir o valor a ser pago pelo diferencial de alíquota.

Que nos livros de apuração anexado ao PAF, fls. 34 a 39 constata-se que há valores no quadro AJUSTES A CRÉDITO, com a denominação “outros créditos”, e que tais créditos, se objeto de aquisições de bens do ativo imobilizado, poderiam ser utilizados por meio do lançamento específico no livro de controle do crédito do ativo – CIAP, ou seja, em 48 parcelas, mas não há comprovação disto.

À fl. 173, esta 5ª JJF converte o processo em diligência à ASTEC, no sentido de intimar o impugnante a apresentar as notas fiscais que possam acobertar os créditos lançados nos documentos de fls. 36/38 e que sendo comprovada a aquisição de bens de ativo, apropriar os valores de 1/48 avos para os meses de novembro e dezembro de 2011, conforme disposto no art. 93, parágrafo 17 do RICMS/BA 97, e em seguida, refazer os lançamentos para estes meses.

Às fls. 179/181, o relatório da diligência atestou que procedida a intimação, o impugnante apresentou CD contendo as notas fiscais que acobertaram os valores constantes no demonstrativo total dos ajustes a crédito nos documentos de fls. 36 e 38, bem como demonstrativo analítico da apropriação dos créditos escriturados, constatando então, que os valores lançados às fls. 36/38, estão detalhados nos demonstrativos constantes às fls. 187/196, sendo respectivamente R\$46.616,73 e R\$54.067,41 e às fls. 197/230, R\$289.884,13, bem como cópias das notas fiscais correspondentes.

O relatório confirma ainda, que foram utilizadas as parcelas apropriadas do crédito fiscal, correspondente a 1/48 avos, conforme se verifica na planilha constante à fl. 196 para os meses de novembro e dezembro de 2011, bem como na planilha às fls. 197/230.

Conclui a diligência, atestando que foi efetuada a devida verificação quanto aos cálculos dos valores apropriados, conforme constantes nas planilhas de fls. 187/230 e que não foram refeitos os lançamentos para os meses de novembro e dezembro de 2011, de acordo com o pedido, tendo em vista que não houve qualquer alteração de valores quanto aos demonstrativos apresentados.

À fl. 236 foi dado ciência da diligência aos autuantes, que não se manifestaram, e às fls. 239, o impugnante manifesta-se sobre o parecer da Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda, inicialmente reproduzindo o pedido que esta Junta de Julgamento determinou à Fiscalização, no sentido de que se intimasse o Contribuinte a:

- 1) “*apresentar as notas fiscais que acobertam os créditos que constam no demonstrativo do valor total dos ajustes a créditos nos documentos de fls. 36 e 38*” (créditos de bens do ativo) ;
- 2) “*Sendo comprovada a aquisição de bens de ativo, apropriar os valores de 1/48 avos para os meses de novembro e dezembro de 2011 (...) e refazer os lançamentos para estes meses.*” (fls. 173)

Que devidamente intimado, apresentou as notas fiscais, planilha com a descrição analítica das operações e o Controle de Crédito do ICMS do Ativo permanente – CIAP (Modelo C) dos anos de

2010 e 2011 (fls. 182-230) e que o parecer da Fiscalização (ASTEC/CONSEF nº 000117/2013) atesta e reconhece que o Contribuinte apresentou as respectivas notas fiscais e que “os valores lançados às fls. 36 e 38, estão detalhados nos demonstrativos constantes às fls. 187/196” (fls. 179) e que “o autuado utilizou nas parcelas apropriadas o crédito correspondente a 1/48 avos, conforme se verifica na planilha constante à fl. 196/7 para os meses de novembro e dezembro de 2011, bem como na planilha às fls. 197/230.” (fls. 180) e assim, diante da confirmação pela diligência e respectivo Parecer ASTEC/CONSEF nº 000117/2013, reitera o pedido para que seja dado provimento à sua impugnação e extinto definitivamente o crédito tributário.

VOTO

Inicialmente, faz-se necessário julgar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, sob a justificativa da ausência de elementos suficientes para determinar com segurança a infração suscitada, e também pela falta de fundamentos jurídicos indispensáveis ao lançamento.

Verifico que nos lançamentos dos meses de novembro e dezembro os autuantes lançaram simultaneamente os valores apurados como devidos por diferença de alíquota nas aquisições interestaduais destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, e também de créditos lançados na conta-corrente de ICMS, supostamente indevidos, por falta de comprovação do direito a estes créditos.

Tal fato só fica perfeitamente esclarecido, às fls. 169/170, quando os autuantes ao comentarem a manifestação do impugnante, atestam que “quanto ao período de novembro e dezembro de 2011, a diferença lançada reside no fato do impugnante ter utilizado créditos fiscais nos valores de R\$289.884,13 e R\$46.616,73, mas que não foi feita qualquer referência sobre a origem destes créditos, utilizados para reduzir o valor a ser pago pelo diferencial de alíquota.”

Neste caso, revela-se uma incongruência no lançamento referentes a estes dois meses (novembro e dezembro de 2011), pois a descrição da infração diz respeito ao imposto devido por diferença de alíquota em aquisições interestaduais para o ativo do estabelecimento, mas nos meses em destaque, os autuantes juntaram à cobrança do ICMS DIFAL, valores que alegadamente estariam lançados como créditos indevidos, ou seja, sem comprovação de origem. Neste caso, em havendo crédito fiscal indevido, evidentemente trata-se de uma infração com natureza jurídica diversa da única acusação proposta no auto, o que ensejaria uma segunda infração, com lançamento em separado do imposto apurado como crédito fiscal sem lastro probatório.

No direito positivo brasileiro, para que o tributo possa ser cobrado, é condição indiscutível que a obrigação tributária correspondente há que ser qualificada, quantificada e individualizada, conforme o disposto no art. 142, do Código Tributário Nacional, que prescreve que.

Art. 142- “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim sendo, o lançamento da forma como feito, traz dificuldades à defesa, pois não é cabível dentro de uma mesma infração, efetuar-se lançamentos de natureza jurídica distinta, envolvendo simultaneamente o cálculo para obtenção do diferencial de alíquota a pagar, com o cálculo de um crédito supostamente indevido. Tanto é assim, que só em momento posterior, durante o exercício do contraditório, os autuantes prestaram os devidos esclarecimentos quanto à natureza dos créditos ali lançados, em que se configurou que se tratava de uma parcela de imposto devido por diferencial de alíquota, que foi reconhecida pelo impugnante e de outra por crédito indevido que foi impugnada.

Além disso, conforme demonstra o próprio relatório deste acórdão, o mecanismo de cálculo da apuração do imposto a ser quantificado se torna confuso, ao misturar critérios que envolvem o diferencial de alíquota e ao mesmo tempo estornar-se crédito indevido. Houve repercussão

negativa também na aplicação da sanção pelo descumprimento da obrigação principal, pois tal combinação de fatos geradores diferentes, fizeram com que os autuantes enquadrasssem a multa pela infração na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que claramente se reporta à da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal.

Pela descrição do fato gerador, como sendo erro na apuração do imposto devido por diferença de alíquota, a sanção está prevista não na alínea “f”, mas na a alínea “a” – *erro na apuração dos valores do imposto*. Esta foi, inclusive, a razão que motivou o impugnante a também pedir nulidade da multa aplicada caso fosse ultrapassada a nulidade do lançamento da infração por descumprimento da obrigação principal, pois não havia correlação entre a infração e a sanção imposta.

No entanto o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF, dita que em se tratando de incorreção de natureza formal ou material , que mas que não impede a perfeita identificação da natureza da infração, e do montante do débito tributário, o auto não deve ser anulado, mas devidamente corrigido e o parágrafo único do art. 112 da Lei nº 12.209/11 (Lei do Processo Administrativo da Bahia) dita que “*nenhuma nulidade será declarada se não resultar em prejuízo para a defesa, por irregularidade que não comprometa a apuração da verdade material e em favor de quem lhe tenha dado causa*”.

Visto que após a impugnação, a informação fiscal, a manifestação do impugnante e dos autuantes, além do resultado da diligência efetuada pela ASTEC, definitivamente se esclareceu o equívoco, aflorando-se a verdade material sem qualquer comprometimento do *quantum* devido, haja vista o impugnante haver inclusive reconhecido o valor do lançamento em vários meses e reconhecido parcialmente nos meses em que os autuantes juntaram fatos geradores distintos, rejeito o pedido de nulidade do lançamento, e assim, passo ao julgamento de mérito.

O impugnante inicialmente reconhece integralmente os valores lançados em outubro de 2010, março, maio, e julho de 2011(R\$1.694,00, R\$1.000,00, R\$451,20 e R\$1.445,18), residindo a lide nos 3 últimos lançamentos, nos meses de setembro, novembro e dezembro de 2011, respectivamente nos valores de R\$31.111,41, R\$351.165,19 e R\$54.167,52. Assim, analiso separadamente, cada um dos valores impugnados, apreciando as justificativas apresentadas tanto pelos autuantes como pelo impugnante.

No mês de setembro de 2011 há o reconhecimento do valor parcial de R\$9.358,18, como devido, refutando-se o valor restante de R\$21.753,23 referente as Notas Fiscais nºs 4105, 4145, 4147, arguindo tratar-se de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo o impugnante reivindicado em seu favor, a Súmula nº 166 do STJ.

A este respeito, a jurisprudência deste Conselho de Fazenda tem sido pontuada com sólidos fundamentos em sentido contrário aos argumentos do impugnante, conforme se comprova pela transcrição abaixo, de julgamento em Recurso Voluntário de decisão da 5ª JJF, que em caso semelhante acolheu a manutenção do lançamento. Primeiro, vejamos trecho de voto do ACÓRDÃO JJF Nº 0076-05/12, em Decisão de Primeira Instância.

Conforme o art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, para efeito de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador 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. É irrelevante para a caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação (art. 2º, § 1º, I da Lei nº7.014/96. Ademais, o art. 7º, III do RICMS/BA trata das hipóteses em que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas, se a operação de remessa for realizada com não-incidência do imposto, ou isenção decorrente de convênio, o que não se aplica ao caso concreto trazido nesta lide.

Em julgamento de Recurso desta decisão, vejamos o que disse 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL,ACÓRDÃO CJF Nº 0419-11/13, em voto Relator, Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

Primeiramente, data vénia, a referida Súmula não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar (LC) 87/1996, chamada Lei Kandir, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em enfoque.

A referida LC é chamada de lei nacional do ICMS e estatui as normas de hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de natureza mais específica.

O mencionado Diploma Legal dispôs em seu art. 13, § 4º sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da Lei Complementar, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Pois bem, apesar dos posicionamentos antigos sobre a matéria, que privilegiavam a Súmula 166, a discussão sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma titularidade foi submetida e apreciada mais recentemente pela Segunda Turma do STJ (uma das duas turmas componentes da Primeira Seção, regimentalmente competente para julgar matéria de direito público), que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou.

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96."

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.

3. Constatou o arresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).

4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).

5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.

9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.

10. Em outro capítulo, a recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.

11. Quanto à multa aplicada, a recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).

12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pela recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.

13. O recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois a recorrente não esclarece de que modo o arresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.

14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irresignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640.

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.

(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe25/05/2011). Em face do exposto, com fundamento na legislação e jurisprudência acima referenciadas, concluo que as indigitadas operações encontram-se ao alcance da tributação do gravame estadual, pelo que voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Assim, pelo exposto, resta evidenciado que no plano do Direito Tributário, vige o princípio da autonomia dos estabelecimentos, sendo devido a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais para consumo ou incorporação ao ativo imobilizado, mesmo quando oriundo de uma filial do estabelecimento destinatário. Esse princípio tem sede no § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 e assim não acolho a impugnação parcial neste mês, acatando o lançamento efetuado no mês de setembro de 2011 em sua inteireza, no valor de R\$31.111,41.

No mês de novembro de 2011, o impugnante reconhece o valor de R\$14.664,63, admitindo erros na apuração do imposto, mas contesta a parcela de R\$336.500,56, que os autuantes incluíram sob a justificativa de que o impugnante lançou na coluna “Outros Créditos”, os valores de R\$289.884,13 e R\$46.616,73, mas não fez qualquer referência sobre a origem destes créditos que reduziram o valor a ser pago pelo diferencial de alíquota.

Por conta da dúvida levantada sobre a origem desses créditos, foi solicitada diligência fiscal em que se concluiu que são legítimos os créditos lançados, tomando-se como prova, as notas fiscais que acobertaram os valores constantes no demonstrativo total dos ajustes a crédito nos documentos de fls. 36/38, bem como demonstrativo analítico da apropriação dos créditos escriturados; atesta a diligência, que foi efetuada verificação nos demonstrativos analíticos apresentados pelo autuado, constatando que os valores lançados às fls. 36/38, estão detalhados nos demonstrativos constantes às fls. 187/ 196, respectivamente R\$46.616,73 e R\$54.067,41 e às fls. 197/230, respectivamente R\$289.884,13 bem como o CD à fl. 186, contendo as notas fiscais correspondentes.

No entanto, o relatório da diligência não faz alusão ao fato de que o elevado valor do crédito lançado em novembro de 2011, se deve ao fato de que parte desse crédito (R\$289.884,13) se deve a lançamento extemporâneo, pois o impugnante explicou que deixou de se creditar dos valores mensais de 1/48 avos de agosto de 2010 a outubro de 2011. Tal fato foi esclarecido em memorial apresentado quando da apresentação dos documentos solicitados pela diligência. Vê-se aqui, que o crédito extemporâneo tem parte relativa a exercício anterior (2010) e que o RICMS vigente à época, estabelecia regras para o aproveitamento do crédito extemporâneo conforme excerto abaixo:

Art. 101. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte nos livros fiscais próprios:

§ 1º A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida este artigo somente poderá ser efetuada com observância das seguintes regras:

I - feito o lançamento, o contribuinte fará comunicação escrita à repartição fiscal a que estiver vinculado, se o lançamento ocorrer no mesmo exercício financeiro;

II - se o lançamento ocorrer em exercício já encerrado, exigir-se-á, além da comunicação escrita e da observância do prazo de 5 anos:

a) que os serviços prestados ou as mercadorias tenham sido objeto de tributação ou que permaneçam ainda em estoque inventariado, registrando-se o crédito diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro "Crédito do Imposto - Outros Créditos";

b) que a utilização do crédito fiscal ocorra concomitantemente com o registro da mercadoria na escrita fiscal, quando a mercadoria, embora não inventariada, encontrar-se fisicamente no estoque.

§ 2º Quando a escrituração do crédito fiscal for efetuada fora do período próprio, a causa determinante do lançamento extemporâneo será anotada na coluna "Observações" do Registro de Entradas ou, quando for o caso, na coluna "Observações" do Registro de Apuração do ICMS.

§ 3º Tratando-se de reconstituição de escrita, esta dependerá de prévia autorização da repartição fiscal.

Assim, a diligência não esclareceu se foram cumpridas as normas regulamentares de aproveitamento do crédito extemporâneo, embora seja presumível que tais preceitos não foram observados, já que os autuantes estornaram o crédito por considerá-lo indevido, visto a ausência de explicação nos campos de observação dos livros fiscais.

No entanto, não cabe neste voto a apreciação de tal matéria, pois não foi este o motivo do lançamento em lide, posto que a infração descreve erro na apuração do ICMS devido por diferencial de alíquota; tal apreciação, seguramente implicaria em cerceamento de defesa, e em eventual nulidade do julgamento administrativo, razão pela qual acolho o resultado da diligência, considerando legítimos os créditos lançados nas aquisições de ativo imobilizado, inclusive o crédito extemporâneo, isentando o impugnante das falhas cometidas pela fiscalização, devendo a administração fazendária, se julgar necessário, apurar a *posteriori*, a legalidade e a formalidade do lançamento extemporâneo dos créditos aludidos. Assim, pelo exposto, fica o lançamento do mês de novembro de 2011 reduzido àquele que foi reconhecido pelo impugnante, no valor de R\$14.664,33.

No mês de dezembro de 2011, a diligência atesta igualmente a legitimidade dos créditos efetuados pelo impugnante, que reconheceu o lançamento de apenas R\$100,11, relativo ao erro de cálculo na apuração, ficando então reconhecido parcialmente o lançamento nos mesmos termos da impugnação. O pagamento da diferença de alíquotas tem fundamento na Constituição: art. 155, § 2º, VIII. Na Lei nº 7.014/96, a diferença de alíquotas é prevista no art. 4º, XV, e o cálculo é feito na forma estabelecida no art. 17, XI, e § 6º. Assim, o lançamento deste Auto de Infração fica corrigido para os valores abaixo resumidos:

VALORES JULGADOS
PROCEDENTES NA INFRAÇÃO

MÊS	ICMS VALOR
OUT/2010	1.694,00
MAR/2011	1.000,00
MAI/2011	451,20
JUL/2011	1.445,18
SET/2011	31.111,41
NOV/2011	14.664,33
DEZ/2011	100,11
TOTAL	50.466,23

Quanto ao pedido de anulação da multa de 60% sobre todos os valores exigidos, inclusive a parcela não controversa, pela ausência de indicação do dispositivo legal que embasa a imposição da penalidade, é certo que os autuantes, em função do equívoco já comentado, aplicaram a multa prevista no art. 42, II, "f", por conta da utilização indevida de crédito fiscal. No entanto, a sanção correta a ser aplicada, de acordo com o fato gerador, é a da alínea "a", uma vez que houve no caso

em lide erro na apuração dos valores do imposto devido na diferença de alíquotas. Vejamos o dispositivo da alínea “a” e o inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

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

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;

No entanto, embora constatado que houve erro dos autuantes quanto à tipificação da multa, rejeito a sua nulidade, inclusive quanto à parte não controversa, conforme dita o parágrafo 1º do art. 18 do RPAF, visto se tratar de incorreção meramente formal, mas que não impediu a perfeita identificação da natureza da infração e o montante do débito tributário.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206900.0076/12-9**, lavrado contra **PEPSICO DO BRASIL LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para pagamento do imposto no valor de **R\$50.466,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2014.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR