

**A. I. Nº** - 281082.0031/14-2  
**AUTUADO** - COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 23.11.2015

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0195-02/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Nas vendas de mercadorias para pessoas estabelecidas em outros Estados não consideradas contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Fato não contestado. 2. LIVROS FISCAIS. RAICMS. DESENCONTRO ENTRE OS VALORES DO IMPOSTO RECOLHIDO E O APURADO NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOR. Fato não contestado. 3. CRÉDITO FISCAL. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Vedada a utilização neste caso. Infração caracterizada. b) ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Infração não elidida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Argumentos defensivos não elidem a acusação fiscal. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração elidida em parte mediante comprovação de recolhimentos não considerados no levantamento fiscal. 6. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. a) BASE DE CÁLCULO INFERIOR À PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DESTE ESTADO PARA OUTROS ESTADOS. RECOLHIMENTOS A MENOR. b) BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO FISCAL. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas, rejeitado o pedido de diligência fiscal e mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 18/12/2013, exige o montante de R\$149.521,05, em razão do cometimento das seguintes infrações:

01 – 03.02.07 – Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$7.080,24, em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual, nos meses de janeiro a maio, agosto, setembro e dezembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo I, fls.16 a 18).

02 – 03.01.01 – Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$35.547,00, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, nos meses de junho, agosto, outubro e dezembro de 2011, maio a dezembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo II, fls.19 a 20). Em complemento: “Em relação aos valores da diferença de alíquota, lançadas a menor no livro registro de apuração, conforme demonstrativos resumo anexo II e demonstrativos por nota fiscal entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado.”

03 – 07.14.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, no valor de R\$256.862,35, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de junho, agosto a dezembro de 2011, janeiro a março de 2012, conforme demonstrativos (Anexo III, fls.21 a 22).

04 – 01.02.02 – Utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$12.560,48, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho, julho, setembro a dezembro de 2011, maio a agosto, outubro e novembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo IV, fls.23 a 25).

05 – 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$17.374,78, decorrente de diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho, julho, outubro e dezembro de 2011, maio a agosto, outubro e novembro de 2012, conforme demonstrativos Anexo IV, fls.23 a 25). Em complemento: “Erroneamente classificadas como insumo, vinculada aos créditos indevidos na infração 04, em conformidade com demonstrativo anexo IV.”

06 – 01.06.01 - Efetuou estorno de débito de ICMS, no valor de R\$272.739,41, em desacordo com a legislação, nos meses de janeiro, julho a dezembro de 2011, fevereiro a dezembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo V, fls.26 a 29). Em complemento: “Através de lançamento em outros créditos conforme anexo V.”

07 – 03.02.05 - Recolheu ICMS a menor, no valor de R\$73.459,04, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Em transferência interestadual utilizando base de cálculo inferior ao custo de produção, nos meses de julho a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo VI, fls.29 a 30). Em complemento consta: “Em transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativos no Anexo VI, denominado de Resumo de Transferências – Anexo do Custo, entregue em meio físico e Transferência Abaixo do Custo Por Item de Produção 2001 e 2012 e Relatórios de Custos Informados pelo Autuado, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado.”

08 – 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$393.120,01, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, nos meses de junho a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, conforme demonstrativos (Anexo VII, fls.31 a 32). Em complemento: “De acordo com planilha anexa doc. VII, e custo das filiais remetentes apresentado pelo contribuinte e anexo em meio magnético.”

O autuado inconformado com a autuação, ingressou com defesa administrativa, fls.42 a 63, datada de 20/10/2014, referente a totalidade das infrações, que em síntese apresentou os seguintes argumentos.

Inicialmente requer que o processo seja apensado ao Auto de Infração nº 281.082.0030/14-6, visto que o lançamento trata de matérias análogas, justificando que o julgamento em conjunto proporcionará maior celeridade na condução dos trabalhos, evitando decisões divergentes sobre a mesma matéria, bem assim, que juntou a este processo provas gravadas em mídia eletrônica (CD) contendo documentos fiscais e planilhas referentes aos dois processos.

Quanto ao mérito da infração 01, afirma que todos os destinatários constantes no Anexo I, possuem inscrição estadual nos respectivos estados, caracterizando, portanto, contribuintes do ICMS, nos termos do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96. Inclusive citou uma empresa (MB Logística e Distribuidora de Alimentos Ltda, CNPJ nº 07.112.198/0001-44), que diz atuar no ramo de comércio de produtos alimentícios e de bebidas. Salaria que o próprio Fisco baiano possui entendimento consolidado de que a natureza de contribuinte do ICMS é confirmada pela inscrição no cadastro fazendário, citando o Acórdão JJF nº 0123-02/08.

Referente a infração 02, insinua a defendente que no valor apurado constam notas fiscais decorrentes de compras de mercadorias para uso e consumo em operações sujeitas à substituição tributária (CFOP 2407), admite-se que existem algumas notas fiscais de transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), operações estas que afastam a exigência do diferencial de alíquota pelo adquirente, nos termos do artigo 6º parágrafo 1º da Lei Complementar nº 87/96, aduzindo ainda que a base de cálculo para a apuração e recolhimento do DIFAL deve ser o valor contábil, ou seja, o total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI. Admite a existência de uma diferença de recolhimento em relação aos períodos de apuração de outubro e dezembro de 2011, nos valores de R\$111,00 e R\$6.400,00. Aponta que a planilha no Anexo II que instrui o lançamento fiscal, e as notas fiscais examinadas pela fiscalização em meio magnético comprovam que a citada diferença entre os valores escriturados e efetivamente recolhidos decorrem exclusivamente dessa particularidade (operações não sujeitas ao DIFAL, mas que a fiscalização desconsiderou essas particularidades).

No que pertine à infração 03, referente a ST sobre frete aduz que parte da infração é insubsistente, pois não foram considerados os recolhimentos efetuados, tendo à fl.49 feito um quadro comparativo entre os valores retidos/recolhidos e os valores lançados (doc. 4, fls.100 a 159), a saber;

MÊS	VALOR RECOLHIDO	VALOR AUTUADO	VALOR AUTUADO REMANESCENTE
jun/11	0,00	27.194,16	27.194,16
ago/11	0,00	29.096,95	29.096,95
dez/11	43.119,66	43.337,80	218,14
jan/12	58.427,81	58.810,39	382,58
fev/12	24.589,94	24.872,92	282,98
mar/12	19.613,03	21.202,66	1.589,63
<b>TOTAL</b>	<b>229.276,96</b>	<b>256.862,35</b>	<b>58.764,44</b>

Em relação às infrações 04 e 05 (utilização crédito fiscal indevido e falta de pagamento da DIFAL), alega a impugnante que os itens adquiridos são, na verdade, insumos utilizados no processo produtivo, e não materiais de uso e consumo, como quer fazer crer o Fiscal autuante, não sendo devido o crédito glosado nem a respectiva diferença de alíquota. Cita como exemplos: “gás liquefeito petróleo” utilizado na empilhadeira, ou seja, diretamente na atividade produtiva e essencial para a manutenção da produção; e o produto “Bico sulzer metco 5k7as30”, que diz ser utilizado na pistola de solda, prego e parafuso utilizado na fabricação de embalagem/paleta. Para

comprovar esta assertiva, apresentou às fls.50 a 53, quadros contendo a relação dos produtos com as respectivas notas fiscais, e o valor do crédito tomado, a saber:

Relação de produtos, com as respectivas notas fiscais, e o valor do crédito tomado:

Número documento	Descrição	VIBcIcms	AliqOper	AliqInterna	VIIcms	Crédito
44827	Redutor velocidade 1:25	1964,24	7	17	137,5	137,5
4371	Balança rodoviária 100000kg	51401	7	17	3598,07	3598,07
4685	Carro inal 98612 1 ate 30	81861,72	7	17	5730,32	5730,32
19347	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	169,53	17	17	28,82	28,82
19479	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	113,02	17	17	19,21	19,21
19593	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	56,51	17	17	9,61	9,61
20000	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	105,33	17	17	17,91	17,91
20076	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	70,22	17	17	11,94	11,94
5094	Bico sulzermeco 5k7a29	2276,62	7	17	159,36	159,36
5094	Bico sulzermeco 5k7a30	3758,59	7	17	263,1	263,1
20262	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	175,02	17	17	29,75	29,75
339157	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	233,36	17	17	39,67	39,67
6453	Prego c/cabacocarb31x100	1163,71	7	17	81,46	81,46
6449	Prego c/cabacocarb31x100	5818,55	7	17	407,3	407,3
57766	Prego c/cabacocarb	2014,1	7	17	140,98	140,98
77904	Cartão omron cp1hxa40dra	2838	12	17	340,56	340,56
2096	Rolo prada 102683	3200	7	17	224	224
157171	Luva segpvc 9,5 vd epi6090	465,59	7	17	32,59	32,59
165921	Luva segpvc 9,5 vd epi6090	931,18	7	17	65,18	65,18
155890	Parafuso sextocl10.9 m20x 60mm	160,22	7	17	11,22	11,22
635	Bico sulzermeco 5k7a29	2902,26	7	17	203,16	203,16
635	Bico sulzermeco 5k7a30	14410,97	7	17	1008,77	1008,77

Planilha demonstrativa com os valores envolvidos nas operações:

Número documento	Descrição	VIBcIcms	AliqOper	AliqInterna	VIIcms	Difal
44827	Redutor velocidade 1:25	1964,24	7	17	137,5	196,42
4371	Balança rodoviária 100000kg	51401	7	17	3598,07	5140,1
4685	Carro inal 98612 1 ate 30	81861,72	7	17	5730,32	8186,17
19347	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	169,53	17	17	28,82	0
19479	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	113,02	17	17	19,21	0
19593	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	56,51	17	17	9,61	0
20000	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	105,33	17	17	17,91	0
20076	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	70,22	17	17	11,94	0
5094	Bico sulzermeco 5k7a29	2276,62	7	17	159,36	227,66
5094	Bico sulzermeco 5k7a30	3758,59	7	17	263,1	375,86
20262	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	175,02	17	17	29,75	0
339157	Gas liquefeito de petróleo glp 20kg	233,36	17	17	39,67	0
6453	Prego c/cabacocarb31x100	1163,71	7	17	81,46	116,37
6449	Prego c/cabacocarb31x100	5818,55	7	17	407,3	581,86

57766	Prego c/cabacocarb	2014,1	7	17	140,98	201,41
77904	Cartaomron cp1hxa40dra	2838	12	17	340,56	141,9
2096	Rolo prada 102683	3200	7	17	224	320
157171	Luva segpvc 9.5 vd epi6090	465,59	7	17	32,59	46,56
165921	Luva segpvc 9.5 vd epi6090	931,18	7	17	65,18	93,12
155890	Parafuso sextcl10.9 m20x 60mm	160,22	7	17	11,22	16,02
635	Bico sulzermetco 5k7a29	2902,26	7	17	203,16	290,23
635	Bico sulzermetco 5k7a30	14410,97	7	17	1008,77	1441,1

Relativamente à infração 06, afirma que em razão da oscilação dos preços de custo, a filial de Pernambuco emite as respectivas DNAI's e outros documentos fiscais para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, o qual se originam os estornos de débitos autuados nesta infração.

No que tange às infrações 07 e 08, assevera que a Fiscalização equivocou-se ao utilizar como parâmetros de aferição do custo das mercadorias valores estanques, obtidos através de média, denominado “custo médio” ao invés de adotar o custo efetivo, nas transferências abaixo do custo efetuadas como também nas recebidas acima do custo. Transcreve o artigo 13, parágrafo 4º, inciso I e II, e artigo 15, inciso I, todos da Lei Complementar nº 87/96, para demonstrar que há distinção entre as bases de cálculo e serem aplicadas quando as operações – transferências de bens – tiverem seu destinatário localizado dentro ou fora da Unidade Federativa. Com base nisso, aduz que a adoção do “custo médio”, como base de cálculo, ao invés de adotar o custo efetivo, nada mais é do que um arbitramento sem base legal.

Em sequência, argui que o fisco no lançamento tentou ou impediu uma interpretação ampla a respeito do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, violando ao artigo 155, § 2º, inciso I, da CF/88, como também aos artigos 20 e 23 da LC nº 87/96, e artigos 19, 28 e 29 da Lei estadual nº 7.014/96. Cita e transcreve a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

Quanto a multa de 60%, suscita a sua exclusão ou redução da multa por considerar de caráter confiscatório.

Por fim, dizendo que diante do elevado volume de documentos a serem juntados, tais como cópias dos livros de entrada e saída, estoque, notas fiscais, livros de apuração, etc., gravou em duas mídias eletrônica (CD), arquivos somente da empresa Impugnante e outro contendo arquivos relacionados a este processo e também ao Auto de Infração nº 281082.0030/14-6, que trata da mesma matéria, conforme mencionado no item 2 da sua defesa (pedido de apensamento dos processos), explicando que:

- No CD nº 1, que contém arquivos apenas da Impugnante, constam as seguintes pastas: (i) Apurações ICMS 2011 (contém 7 arquivos); (ii) Apurações ICMS 2012 (contém 12 arquivos); (iii) Cópia de Notas (contém 5 arquivos e uma planilha no formato Excel); (iv) DMA (contém duas pastas: “2011”, com um arquivo; e “2012”, com um arquivo); (v) Livros de Entradas 2011 (contém 7 arquivos); (vi) Livros de Entradas 2012 (contém 12 arquivos); (vii) Livros de Saídas 2011 (contém 7 arquivos); (viii) Livros de Saídas 2012 (contém 12 arquivos); e (ix) Pagtos ICMS ST (contém 2 arquivos).
- E no CD nº 3, contém arquivos gerais de estoques e notas fiscais de transferência relacionados a este processo e ao Auto de Infração nº 281082.0030/14-6, constam as seguintes pastas/arquivos: (i) Estoque Saída (contém 3 planilhas me Excel, com os nomes “Total Estoque Saída – 2011”, “Total Estoque Saída – 2012” e “Total Estoque Saída – Maio 2011”); (ii) INOR Inal Nordeste (contém duas pastas, sendo uma denominada “2010”, que se subdivide em mais outras 4 pastas; e a outra denominada “2011”, que também se subdivide em outras 4

pastas; e também contém duas planilhas Excel); (iii) NF'S\_DE TRANS\_CAMAÇARI (que contém duas planilhas Excel); (iv) PA Camaçari (contém duas pastas, sendo uma denominada “2011”, que possui 12 arquivos; e a outra denominada “2012”, que possui 24 arquivos; e também contém uma planilha Excel); (v) TRANS\_CAMÇARI\_2012 (contém 12 arquivos em Excel); (vi) 3 arquivos, sendo dois em Excel e um em formato Word.

Diante do exposto, com base nas razões de fato e fundamentos de direito acima expostas, requer seja acolhida a sua Impugnação para julgar integralmente improcedente o lançamento fiscal formalizado no Auto de Infração nº 281082.0031/14-2, por entender que restou demonstrado que a Impugnante não cometeu qualquer infração à legislação tributária/fiscal.

Sucessivamente, caso o entendimento desse órgão julgador seja pela validade da exigência fiscal, requer seja excluída a multa de 60%, por caracterizar evidente confisco, seja determinada a redução da penalidade a um percentual razoável, em no máximo 20% do tributo devido.

E que, caso o órgão julgador considere necessária a obtenção de uma prova isenta, desde já requer a Impugnante a realização de prova pericial, que atestará a correção dos recolhimentos realizados e esclarecerá os pontos de divergência entre a Fiscalização e a ora Impugnante.

Finalmente, a fim de garantir a efetividade do procedimento e visando resguardar a efetiva ciência de todos os atos e decisões praticados nos autos e assegurar o exercício do pleno direito de defesa, requer que todas as intimações sejam realizadas pessoalmente ou por correspondência, com Aviso de Recebimento (AR), dirigidas diretamente à empresa Requerente, cujo endereço consta dos autos.

Na informação fiscal às fls.164 a 176, inicialmente, quanto a necessidade de unificação dos processos fiscais, o autuante diz que não merece guarita o requerimento da impugnante, haja vista que inexistente previsão legal estadual para reunião dos PAF's.

No tocante a infração 02, salienta que as operações de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa constituem-se em hipótese de incidência do ICMS, por expressa determinação da Lei Complementar nº 87/66, em seu art. 12, inciso I, abaixo transcrito, repetida na nossa legislação ordinária – RICMS/BA, art. 2º, inciso I – que encontram fundamento de validade no texto constitucional que conceitua o ICMS como um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços:

E que, por sua vez, mais especificamente quanto à incidência da diferença de alíquotas o próprio texto constitucional traz esta hipótese em seu art. 155, inciso II, §2º, inciso VII, alínea “a” – também abaixo transcrito:

Logo, entende que o fato da saída de mercadorias, utilizadas como material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, é passível de tributação pelo ICMS, sendo irrelevante a natureza jurídica da operação.

Quanto às entradas de produtos enquadrados na substituição tributária, argumenta que também não devem prosperar os argumentos do contribuinte, tomando por base o disposto no artigo 5º e art. 7º do RICMS/97, transcritos.

Logo, salienta que do cotejamento da legislação com as alegações defensivas, conclui-se que o fato da mercadoria enquadrar-se no instituto da substituição tributária, não exclui da incidência da diferença de alíquota, haja vista que o que materializa a ocorrência do fato gerador é a destinação do produto, que no caso em apreço é de uso e consumo ou imobilizado.

Frisa que na planilha objeto da infração nem todos os produtos estão na ST no Estado da Bahia, além de não haver recolhimento tendo como beneficiário o Estado de destino, que no caso é a Bahia.

Relativamente à infração 03, concorda que assiste razão ao autuado, pois não foram considerados os recolhimentos efetuados, tendo feito o levantamento fiscal, resultando na tabela abaixo.

MÊS	VALOR RECOLHIDO	VALOR AUTUADO	VALOR AUTUADO REMANESCENTE
jun/11	0,00	27.194,16	27.194,16
ago/11	0,00	29.096,95	29.096,95
dez/11	43.119,66	43.337,80	218,14
jan/12	58.427,81	58.810,39	382,58
fev/12	24.589,94	24.872,92	282,98
mar/12	19.613,03	21.202,66	1.589,63
TOTAL	229.276,96	256.862,35	58.764,44

Assim, conclui que a presente infração deverá ser julgada parcialmente procedente, reduzindo o lançamento tributário de R\$ 256.862,35, para R\$ 58.764,44.

Em relação a infração 04 e a respectiva cobrança das suas diferenças de alíquotas na infração 05, ressalta que o art. 93, V, b do RICMS/97, vigente a época dos fatos geradores, classifica como material de uso e consumo mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Com base na citada legislação, diz que os materiais objeto da lide enquadram-se perfeitamente como materiais de uso e consumo não fazendo jus ao crédito fiscal de ICMS.

Feitas as considerações iniciais e confrontando a legislação supra com o caso concreto lançado na infração 04, com reflexo na infração 05, verificou o seguinte:

Redutor velocidade 1:25	IMOBILIZADO
Balança rodoviária 100000kg	IMOBILIZADO
Carro inal 98612 1 ate 30	IMOBILIZADO
Cartão omron cplhxa40dra	USO E CONSUMO
Rolo prada 102683	USO E CONSUMO
Luva seg pvc 9.5 vd epi6090	USO E CONSUMO
PREGO C/CAB ACO CARB	USO E CONSUMO
Parafuso sext cl10.9 m20x 60mm	USO E CONSUMO
GAS LIQUEFEITO DE PETROLEO GLP 20KG	USO E CONSUMO
BICO SULZER	IMOBILIZADO

Isto posto, conclui que os itens glosados não fazem parte do processo produtivo, por expressa vedação legal, devendo ser excluídos dos créditos fiscais do autuado e conseqüentemente tributados pela diferença de alíquota, quando oriundo de outras unidades da federação.

No caso da infração 06, explica que o autuado emite a nota fiscal, concretiza a circulação da mercadoria para filial de Pernambuco, e após a operação materializada recebe um documento estranho a legislação do ICMS, denominado pela empresa de DNAI, da filial de Pernambuco, alterando para menos o valor da nota fiscal emitida, e efetuando irregularmente um estorno de débito.

Transcreve o art. 112 do RICMS/97 (Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.), para afastar as alegações do autuado, devendo, no seu entender, que ser julgada procedente a presente infração.

No tocante a infração 07, esclarece que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, define a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, senão vejamos:

Aduz que neste sentido, e em cumprimento a legislação do ICMS, todas as operações de transferências interestaduais deverão sofrer a incidência do tributo estadual, cuja base de cálculo deverá ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Cita e transcreve a jurisprudência do CONSEF em um caso que considera análogo ao presente, referente ao A. I. Nº - 281082.0022/12-7, AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA, ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/14.

Assim sendo, entende que, ao invés do que alega o autuado, confrontou, mês a mês, o custo de produção com a base de cálculo das operações de transferência, autuando apenas as operações que ocorreram abaixo do custo estabelecido pela Lei Complementar 87/96.

Por conta disso, sustenta que não merece guarita a alegação de que foi utilizado um custo médio anual constante no livro de inventário, pois foi utilizado o custo mensal constante nos Relatório de Produção, entregue pelo contribuinte e anexo ao AI em meio magnético.

No tocante a infração 08, além das considerações apresentadas nesta peça em relação a infração 07, admite que foram utilizados pelo autuante o Relatório de Custo das filiais remetentes, mês a mês, com o valor da nota fiscal de entrada, autuando apenas as operações que ocorreram acima do custo estabelecido pela Lei Complementar 87/96.

Assim, salienta que como na infração 07, a infração 08 deve ser julgada totalmente procedente.

Com respeito à alegação de que a multa aplicada é confiscatória, ressalta que as multas aplicadas e incidentes sobre os lançamentos tributários derivam e tem previsão expressa na Lei nº 7.014/96, não cabendo na seara administrativa discutir sobre o possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes.

Ademais, ressalta que o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal em seu art. 167, insculpe que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual a matéria não poderá ser apreciada.

Conclui refutando todas as alegações trazidas pelo impugnante, exceto parte das alegações referentes à infração 03, pugnando pela procedência parcial do presente Auto de Infração, reduzindo apenas a infração 03 para R\$58.764,44.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls.185 a 196, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal constante às fls.164 a 176, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls.188 a 195, reiterou todas as razões postas em sua impugnação administrativa e arguiu o seguinte.

Em relação ao pedido de reunião dos presentes autos com o processo administrativo nº 281.082.0030/14-6, para análise e julgamento conjunto, entende que além de evitar que sejam proferidas decisões conflitantes sobre o mesmo assunto está de acordo com o princípio da economia processual.

No que diz respeito ao mérito, aduz que as contrarrazões apresentadas pelo autuante são insuficientes para afastar os bens lançados e fundamentos trazidos na petição da impugnação administrativa.

Quanto à infração 01, discordou do argumento do autuante de que os remetentes são contribuintes do ISS e não do ICMS, sob o fundamento de que o ICMS é devido em todas as operações em que houver circulação jurídica de mercadorias e quando os destinatários forem contribuintes do imposto estadual, o que diz ser o caso dos autos.

Comenta que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 4º da LC 87/96), e que possua inscrição no Estado em que esteja situada.



Repete que a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia possui entendimento consolidado no sentido de que a natureza de contribuinte do ICMS é confirmada pela inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, tal como restou consignado na informação fiscal apresentada no AI nº 232950.0024/03-9 (Acórdão JJF nº 0123-02/08, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal).

No que se refere à infração 02, discordou da conclusão fiscal de que é devido o ICMS nas transferências de bens ou mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, dizendo que o mero deslocamento de bens e mercadorias não enseja a incidência do ICMS conforme assentado na jurisprudência do STJ.

Além disso, frisa que em relação às operações realizadas por substituição tributária, o artigo 6º, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 87/96 é indubitoso ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do Imposto, inclusive do diferencial de alíquota, ao substituto tributário.

Sobre a infração 03, na qual a fiscalização entende que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto estadual, na condição de sujeito passivo por substituição seria da empresa, por possuir inscrição como contribuinte no Estado, diz que apesar de o autuante aceitar a redução do débito, reitera seus argumentos de que a sistemática de substituição tributária carece da necessária internalização mediante lei formal no Estado da Bahia.

Aponta uma contradição da Fiscalização estadual, pois ao tratar da infração 01, no intuito de lhe imputar a penalidade, a Fiscalização aduz que o fato de possuir inscrição estadual não presume a condição de contribuinte. Agora, ao tratar da infração 03, o entendimento é outro: *afirma o Fiscal que a Requerente deveria recolher o ICMS na condição de substituta porque possui inscrição estadual!*

Destaca que a despeito disso, verifica-se que nas “contrarrazões” apresentadas pela Fiscalização, que o Fiscal manifestou-se pela procedência parcial das alegações da Requerente, eis que os cálculos que acompanharam o auto de infração desconsideraram os recolhimentos efetuados pela empresa, no que resultou na diminuição do débito para o valor de R\$58.764,44.

Não obstante a redução do valor lançado, a Requerente reitera os fundamentos de defesa trazidos na peça impugnatória, no sentido de que a sistemática de substituição tributária carece da necessária internalização, mediante lei formal, no Estado da Bahia.

Entende que para a exigência do ICMS/substituição deve haver: “(1) previsão na lei geral do ICMS sobre a possibilidade de se instituir a substituição tributária sobre a mercadoria/produto; (2) formalização pelos Estados de um convênio ou protocolo, no âmbito do Confaz, para validar as operações interestaduais com a mercadoria específica; e (3) Internalização desse convênio ou protocolo na legislação do Estado mediante a edição de lei formal, e não de decreto.”

Ressalta que no caso em análise, os itens 1 e 2 acima descritos foram cumpridos pelo Estado. Contudo, o item 3 não restou satisfeito, pois não há qualquer lei estadual editada com o objetivo de conferir validade ao Convênio ICMS 25/90, ou seja, para viabilizar a aplicação da substituição tributária no transporte interestadual e intermunicipal. Cita e transcreve a jurisprudência do e. Supremo Tribunal Federal que fixou o entendimento no sentido da necessidade de validação do convênio ou do protocolo por lei em sentido formal, conforme segue:

No que diz respeito às alegações fiscais tendentes a justificar a autuação em relação às infrações 04 e 05 (creditamento indevido do ICMS nas aquisições de material de uso e consumo e não recolhimento do DIFAL nessas operações de aquisição de mercadorias destinadas ao consumo, provenientes de outros Estados), argumenta que também não há como acolhê-las, visto que, conforme restou demonstrado na Impugnação Administrativa (quadro demonstrativo dos produtos e a justificativa para a tomada de crédito nas aquisições), os itens adquiridos pela Requerente são, na verdade, insumos utilizados no processo produtivo, e não materiais de uso e consumo, como quer fazer crer o Fiscal autuante.

Chama a atenção para o fato de que nem todos os produtos geraram o creditamento alegado pela Fiscalização. Afirma que: “não tomou crédito sobre as aquisições de “Redutor velocidade....1:25”, “Balança rodoviária 100000kg”, “Carro inal 98612 1 ate 30” e “Bico sulzer metco 5k7a29”, “Bico sulzer metco 5k7a30”, “Prego c/cab aco carb 31x100”, “Prego c/cab aco carb”, “Cartao omron cp1hxa40dra”, “Rolo prada 102683”, “Luva seg pvc 9.5 vd epi6090”, “Parafuso sext c110.9 m20x 60mm”.”

Desta forma, com base na demonstração de que alguns produtos integram o processo produtivo (insumos) e, portanto, geram direito ao crédito do ICMS, sustenta também que há equívoco no lançamento ao mencionar que a empresa teria tomado crédito sobre as aquisições de todos os produtos, pelo que sustenta não merecer prosperar a autuação neste ponto.

Repete que os lançamentos realizados em outros créditos decorrem das diferenças de preço de custo dos produtos e também das diferenças de preço/clientes, conforme planilha que foi acostada à Impugnação Administrativa (trata-se do “doc. 04” da Impugnação, fls.100 a 160), que demonstra a origem desses valores.

E que, em razão da oscilação dos preços de custo, a filial de Pernambuco emite as respectivas DNAI's e outros documentos fiscais para o estabelecimento localizado neste Estado da Bahia, a fim de regularizar os valores envolvidos nas operações.

No tocante às infrações 07 e 08, diz que as alegações da Fiscalização em nada modificam os fundamentos de defesa contidos na peça impugnatória de fls.42 a 63, isto porque, “a base eleita pelo fiscal autuante não respeitou a legislação nacional e estadual, pois elegeu como base nas saídas interestaduais um “custo médio” das mercadorias, registrado no Livro Registro de Inventário da Recorrente, quando o correto seria o custo efetivo da mercadoria, posto que os bens transferidos são decorrentes de produção do estabelecimento, que é industrial.”

Reitera todos os fundamentos suscitados na petição de Impugnação Administrativa, fazendo expressa menção ao argumento pautado também no princípio da não-cumulatividade do ICMS.

No que diz respeito ao caráter confiscatório da multa, o autuado faz expressa menção aos fundamentos já discorridos na Impugnação Administrativa, na medida em que o patamar de 60% do tributo devido representa evidente confisco e está em desacordo com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, segundo o autuado.

Diante do exposto, requer sejam acolhidas integralmente as razões suscitadas na Impugnação Administrativa e na presente peça, de modo a anular o lançamento fiscal.

O autuante em sua segunda informação fiscal, fls. 199 a 203, diz que já se manifestou sobre a impugnação apresentada, fls. 164 a 184, na qual refutou todas as alegações da autuada pugnando pela procedência total do presente Auto de Infração.

Observa que após ciência da Informação Fiscal, o autuado interpôs replica, limitando-se a reiterar todas as alegações da peça defensiva, não trazendo nenhum fato novo capaz de afastar o lançamento do crédito fiscal.

Diante do exposto, e por entender que o sujeito passivo em sua manifestação nas fls. 188 a 196 apenas reiterou os argumentos apresentados na defesa, refutou integralmente a manifestação apresentada e reiterou a procedência parcial do presente Auto de Infração, conforme exarado na Informação Fiscal.

## VOTO

Preliminarmente, ressalto que a acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição dos fatos está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, permitindo o perfeito entendimento da acusação fiscal. Os demonstrativos elaborados pelo autuante acostados aos autos identificam de forma bastante clara

as infrações, tendo em vista que estão especificados todos os documentos fiscais e demais elementos objeto do levantamento que geraram as exigências tributárias em questão, inclusive o sujeito passivo em suas impugnações exerceu com plenitude seu direito de defesa.

Sobre a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no citado dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Quanto ao pedido para redução ou cancelamento da multa de 60%, aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, II, “a”, “b”, “c”, e “f”, e VII “a”, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Relativamente ao pedido do autuado para a realização de prova pericial, visando atestar a pretendida correção dos recolhimentos realizados e esclarecer os pontos de divergência com a Fiscalização, fica indeferido tal pedido, por não encontrar amparo no artigo 145 do RPAF/99, tendo em vista que a prova pericial só é exigida, quando o exame do fato depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame. No caso em tela, o questionamento feito pelo Impugnante, sem a formulação dos quesitos, não tem o condão de afastar a cobrança do crédito constituído, o que torna também desnecessária e não aplicável qualquer diligência *in loco* no estabelecimento, pois restou evidenciado que o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os documentos acostados aos autos bem como as planilhas elaboradas pelo Fisco contêm todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

No que concerne ao requerimento para que todas as intimações sejam realizadas pessoalmente ou por correspondência, com Aviso de Recebimento (AR), dirigidas diretamente à empresa Requerente, cujo endereço consta dos autos, inexistindo óbice para tal, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

No que pertine ao pedido para que este processo seja apensado ao Auto de Infração nº 281.082.0030/14-6, por se tratar de matérias análogas, sob a justificativa de que o julgamento em conjunto proporcionará maior celeridade na condução dos trabalhos, evitando decisões divergentes sobre a mesma matéria, bem assim, que juntou a este processo provas gravadas em mídia eletrônica (CD) contendo documentos fiscais e planilhas referentes aos dois processos, não merece acolhimento tal pedido, tendo em vista que o citado auto de infração foi lavrado contra outro contribuinte (Inal Nordeste S/A), e as provas juntadas a este processo, em momento algum se referem ao caso em questão. Portanto, o pleito do autuado não encontra amparo no artigo 140 do RPAF/99.

Isto posto, passo agora a analisar o mérito das imputações.

Infração 01 – 03.02.07

Trata-se da acusação de recolhimento a menos do ICMS no valor de R\$ 7.080,24, em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto (empresas de construção civil), localizados em outra Unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual, nos meses de janeiro a maio, agosto, setembro e dezembro de 2012.

Os destinatários considerados como não contribuintes do ICMS estão discriminados através do CNPJ no Anexo I, fls.17 e 18, que acrescentei o nome da sociedade empresária e respectiva atividades econômicas principal no quadro abaixo, obtido através de pesquisa no site da Receita Federal/CNPJ, quais sejam:

CNPJ	EMPRESA	ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL	FLS.
01.288.200/0005-88	Art Engenharia Ltda	Outras obras de engenharia civil não especificadas anteriormente	
74.315.607/0001-05	Faixa Sinalização Viária Ltda	Pintura para Sinalização em pistas rodoviárias e aeroportos	183
02.053.711/0001-50	Sercol – Saneamento e Construções Ltda	Construção de edifícios	
11.446.850/0001-34	Raelusa Montagem e Manutenção Industrial Ltda	Construção de redes de transportes de dutos	181
13.031.257/0001-52	Construtora Celi Ltda	Incorporação de empreendimentos imobiliários	
12.216.990/0001-89	Braslimp Transportes Especializados Ltda	Coleta de resíduos não-perigosos	
06.945.546/0001-00	Construtora Pottencial Ltda	Construção de edifícios	
07.112.198/0001-44	MB Logística e Distribuidora de Alimentos Ltda	Representantes comerciais e agentes do comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo	
02.838.407/0005-41	Eplan Engenharia, Planejamento e Eletricidade Ltda	Construção de Estações e redes de distribuição de energia elétrica	178

Pelo que se vê, levando-se em consideração as respectivas atividades econômicas, todas as empresas atuam no ramo de prestadores de serviços de engenharia e similares. Desta forma, de fato não podem ser considerados como contribuintes do ICMS. Ademais, o autuado não trouxe ao processo nenhuma comprovação de que as referidas empresas destinatárias constantes no Anexo I, possuem inscrição estadual nos respectivos estados, e atuam no ramo comercial, de modo a se enquadrar como contribuinte do ICMS, nos termos do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96. No caso, quanto à empresa MB Logística e Distribuidora de Alimentos Ltda, CNPJ nº 07.112.198/0001-44, citada na defesa, considerando-se que sua atividade é “Representantes comerciais e agentes do comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo”, o autuado não comprovou que a mesma exerce atividade comercial.

Quanto a jurisprudência citada na defesa representada pelo Acórdão JJF nº 0123-02/08, no qual, fui Relator do processo, é inaplicável ao presente caso por se tratar de situação diversa da que cuidam os autos.

Portanto, por se tratar de exigência de imposto em operações interestaduais de mercadorias a destinatários localizados em outros Estados e não sendo contribuinte do ICMS, por não restar comprovado que os mesmos exercem atividade comercial, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas, o que justifica plenamente a exigência fiscal na forma adotada pela fiscalização.

Mantido o lançamento.

Infração 02 – 03.01.01

A infração foi descrita como “Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$35.547,00, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto”.

Foi registrado na descrição do fato que a exigência fiscal diz respeito aos valores da diferença de alíquota, lançadas a menor no livro registro de apuração.

Observo que os valores mensais lançados no demonstrativo de débito estão especificados no Anexo II à fl.20, enquanto que os dados das notas fiscais para cada período estão discriminados no CD à fl.34, que foi entregue ao autuado conforme Recibo à fl.33, destacando-se que estão discriminadas as mercadorias que foram objeto do cálculo do diferencial de alíquotas, quais sejam: materiais elétricos, móveis e utensílios, arame, serras, balança, bateria, brinquedos, brocas, calças, camisas, materiais de escritório, computadores, HD, memória, monitor, impressoras, copos, discos de corte, fechaduras, ferramentas, medicamentos, telefones, e outros.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que constam notas fiscais decorrentes de compras de mercadorias para uso e consumo em operações sujeitas à substituição tributária (CFOP 2407) e de transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), operações estas que sustenta afastar a exigência do diferencial de alíquota pelo adquirente.

Observo que o autuado não foi objetivo apontando quais notas fiscais contém produtos com fase de tributação encerrada pelo regime de substituição tributária, nem comprovou o pagamento da ST nas alegadas operações, cuja exigência da diferença de alíquotas está prevista no artigo 5º e art. 7º do RICMS/97. Igualmente, em relação às operações de transferências de mercadorias, para as quais, entendo que é devido o pagamento da diferença de alíquotas, à luz do disposto na Lei Complementar nº 87/66, em seu art. 12, inciso II, abaixo transcrito, repetida na nossa legislação ordinária – RICMS/BA, art. 2º, inciso I – que encontram fundamento de validade no texto constitucional que conceitua o ICMS como um imposto que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços (art. 155, inciso II, §2º, inciso VII, alínea “a”).

Quanto a alegação de que a base de cálculo para a apuração e recolhimento do DIFAL deve ser o valor contábil, ou seja, o total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI, examinando o levantamento fiscal constante no CD à fl.34, constatei que a apuração do débito da DIFAL considerou o valor total da nota fiscal, e o autuado não apontou qual o documento fiscal teve o cálculo com o erro apontado.

Sendo assim, com base na legislação acima citada, foi correto o procedimento da fiscalização, pelo que, mantenho o lançamento deste item por restar caracterizada a infração.

03 – 07.14.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, no valor de R\$256.862,35, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, nos meses de junho, agosto a dezembro de 2011, janeiro a março de 2012, conforme demonstrativos (Anexo III, fls.21 a 22).

Na defesa o sujeito passivo informou que não haviam sido considerados no levantamento fiscal diversos recolhimentos ocorridos antes da ação fiscal, no total de R\$229.276,96, conforme quadro demonstrativo mensal elaborado à fl.49 dos autos. O autuante, por seu turno, concordou integralmente com o autuado, e refez o levantamento fiscal com a dedução dos valores comprovados pelo autuado, resultando no quadro à fl.171, com a diminuição do débito para o valor de R\$58.764,44.

Quanto a responsabilidade pelo recolhimento do imposto estadual, na condição de sujeito passivo por substituição, por possuir inscrição como contribuinte no Estado, foi aduzido na peça defensiva que a sistemática de substituição tributária para o frete carece da necessária internalização mediante lei formal no Estado da Bahia conferindo validade ao Convênio ICMS 25/90. Observo o que segue.

Ou seja, noutras palavras, que para a exigência do ICMS/substituição deve haver: “(1) *previsão na lei geral do ICMS sobre a possibilidade de se instituir a substituição tributária sobre a mercadoria/produto*; (2) *formalização pelos Estados de um convênio ou protocolo, no âmbito do Confaz, para validar as operações interestaduais com a mercadoria específica*; e (3)

*Internalização desse convênio ou protocolo na legislação do Estado mediante a edição de lei formal, e não de decreto.”*

Foi concordado que para os itens 1 e 2 acima descritos foi cumprida a legislação pelo Estado da Bahia. Quanto ao item 3, não assiste razão ao defendente de que não há qualquer lei estadual editada com o objetivo de conferir validade ao Convênio ICMS 25/90, tendo em vista o disposto no artigo 298 do RICMS/97.

Item parcialmente subsistente no valor de R\$ 58.764,44.

Infrações 04 – 01.02.02 e 05 – 06.02.01

Na infração 04 – 01.02.02, o fulcro da autuação diz respeito a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, enquanto que a infração 05 – 06.02.01, trata de exigência de ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

A diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV combinado com artigo 4º, XV, da Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS/BA).

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

Saliento que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos, de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização. (Art.93, I, “b” do RICMS/97).

O lançamento destes itens foram impugnados com base na alegação de que os materiais objeto da autuação não se tratam de bens de uso e consumo, pois são insumos utilizados no processo produtivo.

Verifico que os valores exigidos estão demonstrados no levantamento fiscal constante às fls.24 e no CD à fl.34, nos quais constam quais foram as mercadorias consideradas pela fiscalização como de uso e consumo, ou seja, a relação discriminativa de todas as notas fiscais com seus dados, e a especificação dos materiais, cujos créditos foram inadmitidos e exigido o pagamento do diferencial de alíquotas.

Considerando que os materiais são: redutor de velocidade; gás liquefeito de petróleo GLP, bico sulzer; pregos, cartão omron, rolo, luva e parafusos, entendo que os mesmos não são aplicados na industrialização, eis que não são matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, que embora possam ter participado do processo de industrialização, não participam deste processo, como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição, e portanto, são produtos para uso e consumo do estabelecimento, consoante deixa evidente a descrição no levantamento fiscal.

Assim, concluo não caber razão ao autuado, haja vista a demonstração de que os materiais ou produtos especificados acima, não são insumos ou produtos intermediários, geradores de direito ao crédito fiscal do ICMS, posto que não integram ao produto final como elemento indispensável à sua composição, nem tão pouco o são material de embalagem.

Cabe destacar a orientação levada aos autuantes pela SEFAZ, reproduzida em sua informação fiscal pelo autuante: “PRS (PROCEDIMENTOS E ROTINAS DA SEFAZ) – no roteiro de fiscalização – AUDIF 204 - AUDITORIA DO CRÉDITO FISCAL DO ICMS, documento que anexamos ao PAF em

análise, há no item 4.2.1.2. e suas alíneas, a definição clara do que seriam os materiais de uso e consumo: item e) peças e partes de máquinas e equipamentos, utilizadas com fins de reposição; item g) materiais utilizados na atividade de manutenção das máquinas e equipamentos...preservação da máquina/equipamento”.

Desta forma, mantenho integralmente o lançamento destes itens, por restar caracterizado que as mercadorias foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, dada que a natureza de cada uma indica que não foram utilizados no processo produtivo e consumidos a cada etapa de produção como elemento indispensável ao produto final, sendo devido o ICMS, a título de diferença de alíquotas, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97, e indevida apropriação do crédito fiscal por não encontrar amparo no art.93, I, “b” do RICMS/97.

Ademais, repito, pela descrição dos produtos em questão, verifica-se que a natureza de cada um indica que não foram utilizados no processo produtivo e consumidos a cada etapa de produção como elemento indispensável ao produto final, visto que, da forma que são utilizados não resta dúvida que são materiais de uso e consumo.

Mantenho, portanto, as infrações 04 e 05.

Infração 06 – 01.06.01

Acusa que o autuado efetuou estorno de débito de ICMS, em desacordo com a legislação, através de lançamento como “outros créditos”.

O demonstrativo constante no Anexo V, fls.26 a 28, evidencia que o autuado escriturou mensalmente no livro fiscal de apuração como “outros créditos” valores denominados de DNAI.

O sujeito passivo justificou que os valores estornados a este título se referem a oscilação dos preços de custo nas transferências de mercadorias para sua filial de Pernambuco, pelo que emite notas fiscais a título de estorno de débito.

Considero correto o procedimento da fiscalização em não homologar o procedimento do autuado no períodos objeto da autuação (exercícios de 2011 e 2012), pois o documento denominado de DNAI não está incluído nas hipóteses previstas no RICMS/Ba para que seja feito o estorno de débito, em especial o artigo 112, do RICMS/97. que reza: “O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal”, repetido no RICMS/2012, no artigo 307.

Mantido o lançamento.

Infrações 07 – 03.02.05 e 08 – 01.02.23

Na infração 07, a imputação concerne a recolhimento ICMS a menor, no valor de R\$73.459,04, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em transferência interestadual utilizando base de cálculo inferior ao custo de produção, nos meses de julho a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012. Em complemento consta: “Em transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativos no Anexo VI, denominado de Resumo de Transferências – Anexo do Custo, entregue em meio físico e Transferência Abaixo do Custo Por Item de Produção 2001 e 2012 e Relatórios de Custos Informados pelo Autuado, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado.”

Já a infração 08, o fulcro da autuação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$393.120,01, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, nos meses de junho a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012. Em complemento: “De acordo com planilha anexa doc. VII, e custo das filiais remetentes apresentada pelo contribuinte e anexo em meio magnético.”

Pelas descrições acima, o lançamento tributário das infrações diz respeito respectivamente a recolhimento a menor e utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar, sendo exigido o estorno dos valores considerados como apropriados indevidamente.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Conforme consta nas informações complementares no corpo do auto de infração, o trabalho fiscal foi elaborado com base nos Relatórios de Custos Informados pelo Autuado, e no custo das filiais remetentes apresentada pelo contribuinte, cujos cálculos foram feitos tanto em meio físico, quanto em meio magnético, todos entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha onde foram considerados os custos informados pelo próprio contribuinte, e que portanto, estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Cumprir registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal, ou seja, que recebeu e remeteu em transferência de e para outros estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, as mercadorias para comercialização.

O levantamento fiscal das infrações, encontra-se totalizado por período mensal conforme demonstrado na planilha TRANSFERÊNCIA ABAIXO DO CUSTO e ENTRADAS ACIMA DO CUSTO, conforme demonstrativos Anexo VI, fls.29 a 30, e Anexo VII, fls.31 a 32, enquanto que o cálculo de cada nota fiscal encontra-se no CD à fl.34, que foi entregue ao autuado conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos à fl.33.

Portanto, repito, o débito de cada infração foi calculado com base no custo de produção fornecido pelo autuado, comparando com a base de cálculo constante nos documentos fiscais, aplicando-se a alíquota de origem.

Nos citados levantamentos o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela nulidade/improcedência da autuação, sob alegação de que houve equívoco da fiscalização ao utilizar como parâmetros de aferição do custo das mercadorias valores estanques, obtidos através de média, denominado “custo médio” ao invés de adotar o custo efetivo, nas transferências abaixo do custo efetuadas como também nas recebidas acima do custo, e que, consoante o disposto no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I e II, e artigo 15, inciso I, todos da Lei Complementar nº 87/96, argüindo que há distinção entre as bases de cálculo e serem aplicadas quando as operações – transferências de bens – tiverem seu destinatário localizado dentro ou fora da Unidade Federativa. Com base nisso, aduz que a adoção do “custo médio”, como base de cálculo, ao invés de adotar o custo efetivo, nada mais é do que um arbitramento sem base legal, o que segundo o defendente houve impedimento a uma interpretação ampla a respeito do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS.

O autuante, por seu turno, comenta que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, está definida no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, e que, neste sentido, a base de cálculo deverá ser o custo da mercadoria produzida, assim



entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Verifico, ainda que os demonstrativos que instruem cada infração autorizam a conclusão de que efetivamente os cálculos não foram feitos por arbitramento, conforme alegado, eis que, foram tomados por base no custo mensal constante nos Relatório de Produção informado pela empresa e os custos informados pelas filiais remetentes, e calculada a base de cálculo real, mediante o confronto, mês a mês, do custo de produção com a base de cálculo das operações de transferência, autuando apenas as operações que ocorreram respectivamente acima ou abaixo do custo estabelecido pela Lei Complementar 87/96.

Logo, o trabalho fiscal não foi apurado mediante arbitramento, conforme alegado na defesa, visto que, como dito acima, as parcelas do custo correspondem exatamente com os valores informados pela empresa na planilha de custos de produção e nos custos informados pelas filiais remetentes, e portanto, contabilizados pela empresa, representando os registros contábeis e fiscais da empresa.

Considerando que o escopo da ação fiscal foi a exigência do imposto e a glosa de créditos de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito, nas operações de transferências interestaduais, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

O próprio contribuinte demonstrou seu entendimento de que as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional, e este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96, levando em consideração a Instrução Normativa nº 52/2013 desta SEFAZ.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, ou vice-versa, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento e a filial autuada, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações de transferências objeto do levantamento fiscal, restou caracterizado que procedimento do autuado resultou numa base de cálculo maior e menor respectivamente, que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal menor, e um crédito fiscal a maior, em desacordo com o previsto na legislação, o que constitui recolhimento a menor (infração 07), e um crédito fiscal indevido (infração 08), contrariando o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97, e art.309, § 7º do RICMS/2012. Infrações caracterizadas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 870.645,40, conforme demonstrativos abaixo.

**CONFIGURAÇÃO DO DÉBITO**

INFRAÇÕES	VL. INICIAIS	VL. JULGADOS
01 - 03.02.07	7.080,24	7.080,24
02 - 03.01.01	35.547,00	35.547,00
03 - 07.14.03	256.862,35	58.764,44
04 - 01.02.02	12.560,48	12.560,48
05 - 06.02.01	17.374,78	17.374,78
06 - 01.06.01	272.739,41	272.739,41
07 - 03.02.05	73.459,04	73.459,04
08 - 01.02.23	393.120,01	393.120,01
TOTAL	1.068.743,31	870.645,40

**DEMONSTRATIVO DO DÉBITO**  
**INFRAÇÃO 03 – 07.14.03**

Data Ocor.	Data Vencto.	B. Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
30/06/2011	09/07/2011	159.965,65	17	60	27.194,16
31/08/2011	09/09/2011	171.158,53	17	60	29.096,95
31/12/2011	09/01/2012	1.283,18	17	60	218,14
31/01/2012	09/02/2012	2.250,47	17	60	382,58
28/02/2012	09/03/2012	1.664,59	17	60	282,98
31/03/2012	09/04/2012	9.350,76	17	60	1.589,63
TOTAL					58.764,44

**RESOLUÇÃO**

**ACORDAM** os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0031/14-2**, lavrado contra **COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$870.645,40**, acrescido da multa de 60%, previstas no artigo 42, inciso I, alínea “b”, II, alíneas “a”, “b”, “e” e “f”, e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos conforme documentos anexos.

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 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2015.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR