

A. I. Nº - 279196.0001/15-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTE - RICARDO TABCHOURY DE BARROS SANTOS e JOÃO FRANCISCO DOS SANTOS
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 28.10.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0204-04/15

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA EFD. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não registradas. Autuado comprovou a escrituração extemporânea de parte das notas fiscais. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhidas as arguições de nulidade. Infrações parcialmente subsistentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Incide o imposto nas operações de transferências interestaduais de material de consumo. Rejeitada a preliminar de nulidade. não aplicação da Súmula nº 166/STJ. Incidência do imposto. Infração subsistente. 3. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO INCORRETA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A NÃO CONTRIBUINTE. Item reconhecido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 24/03/2015 objetivando reclamar crédito tributário no total de R\$152.716,11 tendo em vista as seguintes acusações:

1 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. O contribuinte deixou de escriturar em sua EFD notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de acordo com o demonstrativo nº I. Foi aplicada penalidade no valor de R\$127.228,70 equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no Art. 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96.

2 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. O contribuinte deixou de escriturar em sua EFD notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de acordo com o demonstrativo nº II. Foi aplicada penalidade no valor de R\$14.783,79 equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

3 - Deixou de recolher ICMS no total de R\$10.247,64, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas ao consumo pelo estabelecimento. Foi aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

4 - Recolheu a menos ICMS no valor de R\$455,98 em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando a alíquota interestadual. Foi aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressou com impugnação parcial ao lançamento, fls. 48 a 73, declarando inicialmente o reconhecimento da infração 04, e que efetuou o respectivo pagamento, insurgindo-se em relação às demais.

Adentra, em seguida, as questões de ordem preliminar, onde, após discorrer acerca do devido processo legal, suscita a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que os autuantes compilaram diversas infrações fiscais em um único auto de infração, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação.

Diz que, no caso em debate, os autuantes procederam o lançamento de quatro exigências fiscais diferentes, sendo deveras incrementada a dificuldade de apresentação da respectiva defesa administrativa, uma vez que se faz necessário estudo de quatro situações fáticas distintas, bem como a respectiva análise jurídica, além do levantamento de toda documentação envolvida, ficando limitado o seu direito à fruir ao contraditório e ampla defesa, pois, além de dificultar o conhecimento dos fatos, inserindo diversas infrações em um único auto de infração, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas.

Com estes argumentos, defende ser o caso de se proceder a anulação do Auto de Infração uma vez que houve nítida ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o seu direito de analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação.

Em seguida, passa a arguir a nulidade específica das infrações 01 e 02 decorrente de dois fatores:

- (a) incongruência entre os fatos descritos pelos autuantes e sua respectiva previsão legal; e
- (b) ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pela autuada e consideradas pelos autuantes como infracionais (o Auto traz apenas referência genérica ao art. 322 do RICMS, fazendo menção tão somente a “*incisos e parágrafos*”, mas deixando de especificá-los).

Justifica o pedido inerente ao item "a" citando que o fato descrito, segundo apontado pelos autuantes, estaria tipificado no *art. 322, incisos e parágrafos do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97*, sendo que, este artigo refere-se tão somente à destinação do livro de Registro de Entradas, declarando sua serventia, não havendo nesse artigo a descrição de qualquer conduta a ser praticada pelo contribuinte.

Após transcrever o art. 322 do RICMS/BA, assevera que esse dispositivo regulamentar não obriga o contribuinte a adotar esta ou aquela providência quanto à escrituração fiscal de suas operações, mas, apenas, informa a destinação do livro Registro de Entradas. Acrescenta que sem embargo do argumento acima, ainda que se admita a referência ao art. 322 do RICMS/BA, constata-se a ausência de especificação/indicação exata dos dispositivos legais correspondentes à conduta que praticou e consideradas pelo fisco como infracionais, e menciona os requisitos de validade estabelecidos pelo art. 39 do RPAF/BA. Após tecer outras considerações, requer a nulidade das infrações de nº 01 e 02, com o afastamento das respectivas cobranças.

No ítem III.c da defesa, passa a arguir a nulidade da infração nº 03 por ausência de detalhamento da origem do recolhimento a menor de diferença de alíquota, reportando-se ao princípio da vinculação à lei e contraditório e ampla defesa. Menciona que o Anexo III do auto de infração traz o demonstrativo de alíquota para material de uso e consumo, onde estão inseridas informações quanto ao ano (2012), mês e valores apurados, todavia, diz que não indica a origem do diferencial exigido e não indica quais as notas fiscais que levaram os autuantes a tal conclusão.

Com isso, alega que há prejuízo imediato à defesa, como também da própria infração em si, tendo em vista o não atendimento às exigências legais quanto à descrição dos fatos que fundamentariam suposta infração. Cita, em seu socorro, o Art. 18, IV a do RPAF/BA.

Reporta-se que a fundamentação da ação fiscal está lastrada no Art. 305 § 4º, inciso III "a", destacando a orientação nele contido para efeito de apuração do imposto a recolher, sendo que,

após outras considerações, assevera que no caso presente há violação ao art. 142 e seu parágrafo único do CTN, haja vista que na descrição dos fatos a fiscalização não apresentou detalhamento da origem das supostas diferenças de recolhimento. Com isso, argui que o procedimento implementado se mostra ineficaz e nulo por não atender as premissas legais, porquanto é omissivo na descrição dos fatos, na indicação das notas fiscais que sustentariam o argumento de diferenças de recolhimento a menor, violando a um só tempo o princípio da vinculação à lei bem como o princípio do contraditório e da ampla defesa (CRFB/88, art. 5º, LV), tendo em vista que a dificuldade de defender-se daquilo que não lhe fora dado conhecimento prévio e a tempo.

Conclui este tópico da defesa citando que as notas fiscais listadas na planilha anexa à presente defesa se referem à transferências entre estabelecimentos filiais do mesmo contribuinte, situação que por si só afasta a constituição do fato gerador do ICMS nos moldes da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Com estes argumentos defende que há de se proceder à anulação da infração e do crédito que lhe é correspondente.

No tópico seguinte adentra ao mérito da autuação, onde, em relação a infração 01, que trata de penalidade no total de R\$127.228,70 por falta de escrituração de notas fiscais de entradas na EFD, diz que, feita avaliação internamente, identificou a escrituração de diversas notas fiscais conforme informações constantes na planilha anexa (Infração 01), onde constam a data e a filial da respectiva escrituração fiscal, cujo somatório chega ao montante de R\$33.981,94, valores estes relativos às NF 24986, 21252, 21255, 102518, 18568, 46602, 4766, e 10. Acrescenta que, para as demais notas fiscais cuja escrituração não fora localizada, teve dificuldade de obter informações para comprovar a legitimidade da autuação, ante a complexidade da matéria, o número de infrações que envolvem não só a presente autuação como outras ainda em trâmite, e o volume de documentos que devem ser levantados e analisados caso a caso.

Neste contexto, diz que sua defesa resta exposta, sendo certo que podem existir notas fiscais canceladas pelo fornecedor, mercadorias não recebidas pela Petrobrás ou destinadas à outras filiais não situadas no Estado da Bahia, notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na sua EFD.

Assevera que a Fiscalização no curso de seu procedimento teve acesso a todas as informações, porém não procedeu efetivamente ao confronto destas informações, justamente porque demandam o levantamento de uma gama de informações e documentações gigantescas. Com isso, afirma que há efetiva demonstração dos registros, ainda que possa ter havido em CNPJ diversos. Desta maneira, considera ser de todo relevante a realização de perícia contábil para o fim de demonstrar os fatos aqui alegados.

Reportando-se a penalidade prevista pelo art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, diz que a primeira observação que se faz é a de que a infração a que se refere pressupõe a inexistência de registro da entrada de mercadoria ou serviço sujeito à tributação, sendo que, no caso concreto, para as situações em que se exige a referida escrituração estas ocorreram. Nos demais casos, que diz que será demonstrado mediante perícia, restaria afastada tal obrigatoriedade. Conclui asseverando ser incontroverso que os fatos verificados na instrução do processo administrativo fiscal não correspondem à conduta prevista no tipo tributário a que se refere o art. 42, IX da Lei nº 7.014/96 (falta de registro) e, assim, não é possível aplicar a penalidade nele prevista.

Quanto a infração 02, onde foi aplicada penalidade no valor de R\$14.783,79 também por falta de escrituração de notas fiscais na EFD, sustenta que após realizada análise interna, a identificou a escrituração de diversas notas fiscais conforme informações constantes na planilha anexa, onde constam a data e a filial da respectiva escrituração fiscal, alcançando o valor de R\$566,45 e que se referem às NF de nºs 336, 24548, 26222, 14816, 27555, 15459, 9754, 9893, 30837, 2, 5841, 6690, 3629 e 30942.

Para as demais notas fiscais cuja escrituração não foi localizada, repetiu os mesmos argumentos já trazidos para a infração 01.

Adentra a infração 03, que trata de falta de recolhimento de imposto no valor de R\$10.247,64 a título de diferença de alíquota, reitera o quanto já argumentado em preliminar, citando que conforme se depreende da planilha (transferência entre filiais), a relação de notas fiscais de transferência interna entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (CFOP 2557) somam o valor de ICMS DIFAL de R\$11.562,86, o que supre o valor autuado de R\$10.247,64.

Menciona a Constituição Federal para efeito de definição como hipótese de incidência do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art. 155, II, CRFB/88), sustentando que à luz da CRFB, as disposições do artigo 1º, § 2º, inciso IV, do RICMS e seguintes, somente são aplicáveis quando a operação envolver efetiva alteração de titularidade da mercadoria e não quando ocorrer meras transferências entre estabelecimentos, fato não tributável pelo ICMS, acrescentando que no caso concreto, não ocorreu efetiva circulação, mas tão somente mera transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, valendo dizer, não ocorreu efetiva alteração de propriedade dos bens envolvendo a imputação da infração, e que, sendo assim, não se verificou no mundo dos fatos a hipótese de incidência descrita na norma, o tributo não chegou sequer a nascer, não sendo, pois, devido o ICMS ora exigido.

Diz que este entendimento esposado já está assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça por meio da Súmula 166, a qual cita, acrescentando que as operações relacionadas como infração constituiu mera transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo que o alegado é efetivamente comprovado pela verificação das Notas Fiscal de Saídas acostadas ao processo administrativo fiscal, cujas operações não constituem fato gerador do tributo cobrado, vez que é mera transferência entre estabelecimentos da própria pessoa jurídica, não sendo válida a imputação da presente autuação.

Com estes argumentos requer que seja afastada a autuação perpetrada mediante o presente Auto de Infração, reconhecendo que no caso presente inexistente circulação de mercadoria.

Passa a contestar as multas aplicadas nos percentuais de 10%, 5% e 60% que se referem respectivamente às infrações 01, 02 e 03, pontuando que estas hão de ser afastadas ou ainda diminuídas porquanto arbitradas em patamares demasiadamente elevados, revelando-se de incontestável matiz confiscatória. Cita que as multas previstas no art. 42, incisos IX, XI e II, “f” da Lei nº 7.014/96, possuem natureza confiscatória, com o que afronta, por inconstitucionalidade direta, a dispositivo constitucional pétreo como garantia do contribuinte, enquanto limitação ao poder de tributar, prevista no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. A este respeito cita lições da lavra de eminentes Mestre do Direito, jurisprudência de tribunais superiores, concluindo que não praticou nenhuma das condutas previstas no mencionado artigo sendo o caso da indicada multa também ser julgada improcedente seja em razão do caráter confiscatório seja por inexistir a prática de ato a si atribuído.

Em conclusão, pugna pela necessidade de produção de prova pericial em relação às “infrações 01 e 02”, citando que existem notas fiscais para as quais se demonstra de plano ter havido o devido registro na escrita fiscal, entretanto, para aquelas notas fiscais cuja escrituração não foi localizada, e diante da dificuldade de obter informações para comprovar a legitimidade da autuação, seja em razão da complexidade das matérias envolvidas, número de infrações que compõem uma única autuação ou ainda a vasta documentação a ser identificada, separada e analisada, há indícios de existência de notas fiscais canceladas pelo fornecedor, mercadorias não recebidas ou destinadas à outras filiais não situadas no Estado da Bahia, notas fiscais de prestação de serviço ou outras situações que possam ter ensejado a falta de registro das mesmas na EFD.

Com este argumento, considera que se revela importante a realização de perícia a fim de identificar as referidas notas fiscais e proceder ao referido confronto que culminará em uma das hipóteses de não obrigatoriedade de registro na escrita fiscal, sendo que, uma vez deferido o

pedido de perícia contábil requer desde já seja a contribuinte notificada por seu advogado para que em prazo a ser concedido possa apresentar seus quesitos e indicar assistente técnico.

Em conclusão requer:

- a) Acolhida das preliminares arguidas, reconhecendo a nulidade do presente Auto de Infração, nos termos contido na causa de pedir;
- b) Superadas as questões de ordem preliminar, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, anulando-se as infrações de nº 01, 02 e 03 imputadas, ante as razões de mérito apontadas, e declarar a inexistência de crédito tributário em favor do Estado da Bahia;
- c) No que tange à infração de nº 04 a homologação do pagamento efetuado, por decisão administrativa a ser proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, com extinção do respectivo crédito fiscal, nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional, sendo deferido prazo de cinco dias ao contribuinte para apresentação do comprovante de pagamento respectivo.
- d) Que seja deferida perícia contábil, com prévia notificação da contribuinte por seu advogado para apresentação de quesitos e assistente técnico.

Às fls. 161 e 162 consta petição subscrita pelo autuado onde presta esclarecimento acerca do endereçamento da impugnação, efetua juntada de cópia de comprovante de pagamento da integralidade da infração 04, assim como de cópia do seu livro Registro de Entradas e nota fiscal, relacionados com o objeto da autuação.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 403 a 407, onde após efetuarem uma breve síntese dos argumentos defensivos, passam à contestação. Em relação a infração 01, acolheram os argumentos da autuada quanto as notas fiscais que foram escrituradas, ao assim se posicionarem: *"Mesmo se tratando de escrituração extemporânea, os autuantes reconhecem imperioso excluírem-se do demonstrativo de débito todas as oito notas fiscais escrituradas pela contribuinte em 2014 (terceiro parágrafo da fl. 62 do presente processo), cujos valores de multa remontam a R\$33.981,94"*. Desta maneira, pugnam pela procedência parcial da infração 01, reduzindo-se o valor histórico do débito de R\$127.228,70 para R\$93.246,76.

Quanto a infração 02, dizem que, pelo mesmo entendimento da infração anterior, reconhecem cabível excluir-se do demonstrativo de débito as notas fiscais que foram extemporaneamente escrituradas em 2014. Porém não acolheram os argumentos relativos às notas fiscais nº 336, 30837, 5841 e 6690 dizendo que, embora apontadas pelo autuado no terceiro parágrafo da folha 64, não tiveram sua escrituração comprovada na planilha "Defesa Infração 02" (fls. 137, 141, 141 e 142 do presente processo respectivamente).

Diante disto, concordaram em levar em consideração a escrituração (mesmo que extemporânea) das notas fiscais nº 24548, 26222, 14816, 27555, 15459, 9754, 9893, 2, 3629 e 30942, cujas multas remontam a R\$566,45, ao tempo em que pugnam pela procedência parcial da infração 02, reduzindo-se o valor histórico do débito de R\$14.783,79 para R\$14.217,34.

Naquilo que se relaciona à infração 03, dizem que a *"autuada apresenta em sua defesa argumentações vazias referentes à exigência do recolhimento de diferença de alíquota relativo às aquisições de material de uso e consumo da empresa, alegando que não procede a reclamação por não se tratar de transferência de propriedade"*, argumento este que, ao entendimento destes, vai de encontro ao previsto na legislação vigente, conforme transcrição abaixo que apresentaram:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:

I - as operações relativas à circulação de mercadorias;

§ 2º O ICMS incide sobre:

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

§ 8º Entende-se por operação ou prestação:

II - interestadual aquela em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria, bem ou serviço estejam situados em unidades da Federação diferentes.

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.

Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:

I - é devido o pagamento:

a) se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;

b) se houver destaque do ICMS a mais ou a menos no documento fiscal, em razão de erro na aplicação da alíquota ou na determinação da base de cálculo, caso em que será levado em conta o valor corretamente calculado pela legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;

II - só é devido o pagamento da diferença de alíquotas quando a alíquota interna deste Estado for superior à alíquota da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais.

Em face do que expuseram, concluem asseverando que restou comprovado que a argumentação da empresa de que é necessária a transferência de propriedade não faz sentido, por não possuir respaldo legal. Pugnaram pela procedência da infração 03.

Com relação a infração 04 citam que autuada reconheceu a exigência da obrigação principal e faz o recolhimento do valor reclamado como pode ser comprovado através da cópia do documento na fl. 163 do presente processo fiscal.

Em conclusão manifestam-se pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração da seguinte forma: redução do débito da infração 01 de R\$127.228,70 para R\$93.246,76; redução do débito da infração 02 de R\$14.783,79 para R\$14.217,34; manutenção, na íntegra, da infração 03; e homologação, na íntegra, da infração 04, já reconhecida e quitada pela autuada.

Às fls. 410 e 411 foi juntado extrato impresso através do sistema SIGAT com informação do pagamento do débito relacionado à infração 04.

Na assentada da sessão de julgamento, a representante legal da autuada, Dra. Marialva de Carvalho Nogueira, questionou se havia sido dado conhecimento à autuada do teor da informação fiscal prestada pelos autuantes, sendo-lhe informado que isto não ocorreu porque a Secretaria do CONSEF, aplicou a regra prevista no § 8º do Art. 127 do RPAF/BA pelo fato de que as alterações processados pelos autuantes em relação às infrações 01 e 02 foram decorrentes dos documentos e comprovações apresentadas pela autuada em sua defesa, razão pela qual ficou dispensada a ciência ao sujeito passivo da redução do débito relacionado as mencionadas infrações.

VOTO

O autuado inicia sua defesa suscitando a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que os autuantes compilaram "*diversas supostas infrações*" em um único Auto de Infração, o que dificulta a apresentação da respectiva impugnação.

Não é o que vejo nestes autos, no qual constam apenas quatro infrações, sendo que a de número quatro foi reconhecida pelo autuado, cujo valor exigido foi pago. Das três infrações restantes, as duas primeiras são de natureza absolutamente semelhantes, apenas separadas por se tratar de operações tributadas e isentas, tanto que, o próprio autuado utilizou para a segunda infração os mesmos argumentos considerados para defender-se da primeira infração. Desta maneira, a rigor, configuram-se apenas duas situações distintas para defesa nestes autos: falta de registro de notas fiscais na EFD e falta de pagamento de diferença de alíquota.

Assim, vejo que as infrações estão todas demonstradas de forma analítica, cujas planilhas foram entregues ao autuado possibilitando-lhe os mais amplos meios de defesa e o contraditório, inexistindo qualquer ofensa as regras estabelecidas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia - RPAF/BA. Ademais, não existe no RPAF qualquer norma que limite a lavratura do Auto de Infração a uma determinada quantidade de infrações apuradas, situação esta que, aliás, não se aplica ao presente caso, conforme acima já explicitado.

Não acolho, portanto, o primeiro argumento de nulidade do Auto de Infração suscitado pelo autuado.

O segundo argumento de nulidade se refere especificamente às infrações 01 e 02, de natureza idênticas, tanto que a defesa as enfrentou sob os mesmos fundamentos.

Utilizou como argumentos o que denominou de (a) "*incongruência entre os fatos descritos pela Autoridade Fiscal (imputados à autuada) e sua respectiva previsão legal*" e (b) "*ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pela autuada e consideradas pelo Fisco como infracionais*"

Neste aspecto diz que o Auto de Infração traz apenas referência genérica ao Art. 322 do RICMS, fazendo menção tão somente a "*incisos e parágrafos*", sem especificá-los. Cita que o fato descrito, entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, não há no aludido artigo a descrição de qualquer conduta a ser praticada pelo contribuinte, visto que o art. 322 refere-se tão somente à destinação do livro Registro de Entradas.

Não vejo também como acolher este argumento da defesa. Em primeiro lugar, o art. 322 mencionado refere-se apenas aos fatos ocorridos até o mês de março/2012, e reporta-se que o livro Registro de Entradas destina-se à escrituração das entradas a qualquer título e as aquisições de mercadorias e dos serviços de transporte e de comunicações adquiridos pelo contribuinte, situação esta que se adéqua perfeitamente aos fatos, ou sejam, falta de escrituração no livro Registro de Entradas das operações listadas nos demonstrativos de fls. 06 a 19.

Vale ainda registrar que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19 do RPAF/BA).

Considerando que a descrição dos fatos está posta de forma clara, possibilitando o mais amplo meio de defesa e, ainda, a indicação do art. 322 para parte do período autuado se coaduna aos fatos descritos, deixo de acolher este argumento de nulidade requerido pela defesa.

O terceiro argumento de nulidade relaciona-se a infração 03 "*por ausência de detalhamento da origem do suposto recolhimento a menor de dīfal*". Considera que, neste ponto, houve ofensa ao princípio da vinculação à lei, o contraditório e ampla defesa.

Analisando as planilhas e demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 20 a 26, vejo que estes efetuaram o levantamento mensal de cada documento fiscal adquirido para fim de uso ou

consumo, apontando o CNPJ do fornecedor, o CFOP da operação, o número do documento fiscal, o estado de origem, o código e a descrição do produto, valor da operação e a alíquota do estado de origem, chegando por fim ao valor devido a título de diferença de alíquota, o qual foi comparado com o que foi efetivamente recolhido, exigindo a parcela que deixou de ser paga.

Com isso, não vejo como acolher o argumento de que houve prejuízo imediato à defesa do autuado, pois estão presentes e lhe foram fornecidos todos os elementos que proporcionaram meios seguros e suficientes para se determinar, com segurança, a infração, não havendo qualquer afronta ou violação ao art. 142 do CTN e seu parágrafo único, já que consta na apuração dos fatos o detalhamento da origem das diferenças apuradas.

Quanto ao argumento de que as notas fiscais listadas na planilha anexa à defesa se referirem a transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, e que, por esta razão afasta a constituição do fato gerador nos moldes da Súmula 166 do STJ, será adiante analisado quando me reportar ao mérito da autuação.

Desta maneira, deixo de acolher todos os argumentos de nulidade suscitados pela defesa, passando, a seguir, à análise aos argumentos relacionados ao mérito da autuação.

As infrações 01 e 02, penalidades por falta de escrituração de notas fiscais na escrita fiscal, o autuado, em relação à primeira infração se defendeu afirmando que as operações constantes das notas fiscais nº 24986, 21252, 21255, 102518, 18568, 46602, 4766, e 10 estavam registradas, pleiteando, assim, que o débito desta infração fosse reduzido no valor de R\$33.981,94 correspondente a estas notas.

Os autuantes, quando da informação fiscal acolheram e ratificaram o argumento acima da defesa, asseverando que *"Mesmo se tratando de escrituração extemporânea, os autuantes reconhecem imperioso excluir-se do demonstrativo de débito todas as oito notas fiscais escrituradas pela contribuinte em 2014 (terceiro parágrafo da fl. 62 do presente processo), cujos valores de multa remontam a R\$33.981,94"*. Com isso, posicionaram-se pela redução do débito da infração 1 de R\$127.228,70 para R\$93.246,86.

Juntamente com a defesa, o autuado acostou ao processo cópia do seu livro Registro de Entradas referente ao exercício de 2014, onde constatei, por amostragem, o registro de algumas das notas fiscais questionadas pela autuada, a exemplo das constantes às fls. 217, 221, 224, 239 e 324. Entretanto, como se trata de uma análise que envolve diversas notas fiscais, a qual, sem dúvida, foi feita pelos autuantes, e considerando que estes acolheram as exclusões pleiteadas para a infração 01 na forma acima já explicitada, e parte da infração 02, em relação as notas fiscais nº 24548, 26222, 14816, 27555, 15459, 9754, 9893, 2, 3629 e 30942, levando também em consideração a escrituração extemporânea das mesmas, reduzindo o montante de R\$566,45 a elas relacionadas, não vejo como deixar de acolher os exames levados a feito pelos próprios autuantes, e, desta forma, reduzo o débito da infração 02 de R\$14.783,79 para R\$14.217,34 e da infração 01 para R\$93.246,76, cujos valores reduzidos possuem a configuração abaixo:

Infração 01			Infração 02		
Mês	Nº NF.	Vlr. Multa	Mês	Nº NF.	Vlr. Multa
fev/12	24.986	42,33	jan/12	24.548	6,44
mar/12	21.252	4.800,00	abr/12	26.222	2,96
mar/12	21.255	4.800,00	jun/12	14.816	10,30
mai/12	102.518	50,00	jun/12	27.555	2,00
mai/12	18.568	37,50	ago/12	15.459	45,00
jul/12	46.602	22,40	out/12	9.754	399,75
jul/12	4.766	100,00	out/12	9.893	24,00
jul/12	10	24.129,61	out/12	2	24,00
Total		33.981,84	dez/12	3.629	50,00
			dez/12	30.942	2,00
			Total		566,45

Com relação as penalidades aplicadas vejo que estão corretas, pois possuem previsão na Lei nº 7.014/96, Art. 42, incisos IX e XI, e correspondem às condutas relacionadas às infrações imputadas ao autuado, sendo que, em relação às demais notas fiscais não escrituradas, que remanesceram

em ambas as infrações, onde o autuado limitou-se a dizer que a escrituração não foi localizada, e requer a realização de perícia, porém não apresentou as provas, argumentos ou elementos necessários à execução da mesma, visto que, a simples afirmação de que há indícios de notas fiscais canceladas, mercadorias não recebidas, destinadas à outras filiais, não são razões suficientes para deferimento do pleito de realização de perícia, ante a inexistência de qualquer elemento probatório. De maneira que não vislumbro nos argumentos defensivos razões suficientes para fim de conversão do processo em diligência ou realização de perícia já que os argumentos defensivos centram-se no campo de suposições, sem que haja indicações concretas para efeito de atendimento do pleito do autuado. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia em relação às infrações 01 e 02.

Ingressando nas razões de mérito relacionadas a terceira infração os argumentos do autuado centram-se, praticamente, na tese de não ocorrência da incidência tributária nas operações de transferências entre estabelecimentos filiais do mesmo titular, citando a seu favor a Súmula 166 do STJ.

Analisando os argumentos defensivos, destaco inicialmente que é jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Assim é que, de início destaco que a Súmula 166 do STJ não é vinculante e foi publicada antes da Lei Complementar 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em comento.

A referida LC é chamada de Lei Nacional do ICMS e dispõe sobre 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 naturezas mais específicas.

O Diploma Legal Complementar trata no 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 referida LC, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Isto posto, não vejo como afastar a exigência fiscal em relação as operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo próprio pelo estabelecimento porque além da legislação tributária em vigor conter previsão expressa neste sentido, a autoridade fiscal tem atividade vinculada e tem o dever de aplicar o quanto previsto pela legislação tributária vigente.

Neste aspecto, a Lei Estadual nº 7.014/96 em seu Art. 2º, inciso IV, estabelece:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

[...]

*IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente** ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes; (grifo não original).*

Já o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;

Por sua vez, os autuantes se basearam o Art. 4º, incisos I e XV da mesma Lei, que estabelecem:

Art.. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

[...]

*XV- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, **quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente** ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto; (grifo não original).*

De maneira que, à luz do quanto acima exposto, cabe à autoridade julgadora e, também, ao agente fiscalizador, cumprirem o quanto está exposto pela legislação tributária deste Estado que prevê a cobrança do imposto a título de diferença de alíquota nas situações aqui debatidas.

E este entendimento tem sido sustentado pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, **a exemplo** do Parecer Jurídico nº 2014224287-0, proferido nos autos do Processo nº 20694000001134, pelo i.procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, cujo excertos transcrevo a seguir:

"A irresignação tracejada na presente súplica recursal (...) cinge-se, em suma, aos seguintes argumentos: a) de que não há fato gerador do ICMS por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da autuada, não havendo circulação econômica; b) de que não se pode cobrar diferencial de alíquota nas transferências de bens de uso e consumo entre mesmos estabelecimentos da recorrente.

(...)

Pois bem, estribado nas razões lançadas pelo recorrente, faz-se necessário trazer à baila o matiz constitucional do ICMS, a fim de melhor apreendermos seu alcance eficaz, observe.

Preconiza o art 155, II, da CF/88:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

*II - Operações **relativas** à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..."*

*A leitura da norma constitucional, mesmo que de forma breve, conduz inequivocamente à ilação de que o constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações "**relativas**" à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. e não, como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda de mercadorias.*

Neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar definir o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro, é claro, dos limites demarcados pelo legislador constitucional.

Assim, ancorado no permissivo constitucional, o legislador complementar como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, devidamente normatizado no art. 12, da LC nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Aliás, quadra sublinhar, tal posicionamento normativo já existe no nosso ordenamento jurídico desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM nº 66/88, veículos legais com força de Lei Complementar, não sendo, assim, nenhuma novidade.

(...)

Dessa forma, sendo perfeitamente legal, quicá constitucional, que o legislador fixasse como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, afigura-se claro à simplicidade franciscana que as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como o foram neste presente lançamento.

Aliás, vale referir que, o ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre operações de vendas de mercadorias.

Neste sentido, impende afirmar que é irrelevante para efeito (diga-se efeito tributário) de incidência do ICMS, se nas etapas de circulação de mercadorias haja ou não transferência de propriedade, bastando, assim, a circulação tendente a encaminhar o bem para seu consumo final.

(...)

Com efeito, é possível afirmar que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não é uma simples movimentação de mercadoria, mas, isto sim, um fato econômico, que possui relevância jurídica tributária.

Contudo, em que pese os fortes argumentos urdidos pela doutrina acerca da questão, o STJ trilhou um caminho no sentido da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo ente, sendo este entendimento devidamente sedimentado na Súmula 166.

Entretanto, não é este o problema do caso em apreço, aliás, como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob enfoque dado à questão pelo STJ.

Nesse passo, além das considerações acima alinhavadas sobre a questão de remessa de mercadorias à empresa de um mesmo contribuinte, acresce-se ao caso em análise, a questão das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, observemos.

No caso das transferências interestaduais, a operação comercial engendrada da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado Membro da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo.

(...)

Desta forma, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (em que pese no meu entender a falta de competência desta Corte para apreciação de questão nitidamente constitucional relativa ao alcance da regra matriz Constitucional do ICMS) mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

Neste caso, forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, verbis:

"ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

... Embora possa parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro.

Daí afasta-se a aplicação da súmula..."

Assim, enlaçando as considerações acima expostas ao caso em apreço, conclui-se restar absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item, cabendo o recolhimento do diferencial de alíquota, por expressa determinação constitucional e, outrossim, por motivos de lógica jurídica como acima alinhavado.

(...)

Destaco, também, que a Segunda Turma do STJ em sede de apreciação do REsp 1109298/RS, cujo Relator foi o Ministro Castro Meira (DJe 25/05/2011), decidiu pela aplicação do disposto no Art. 13, § 4º da LC 87/96, que trata especificamente da constituição da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Por fim, pontuo ainda, que o Conselho de Fazenda Estadual já firmou entendimento a respeito desta matéria, a exemplo do quanto dispõe o Acórdão nº 0352-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, embora não unânime, peço vênha para transcrever o acórdão pertinente ao Voto Vencedor proferido pelo Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0352-11/13

EMENTA: ICMS. (...) 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO. d) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Incide o imposto nas operações da transferência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de

diligência ou perícia. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

Portanto, à luz do quanto acima exposto, não merece albergue a alegação de que o ICMS não incide nas transferências interestaduais de material de consumo.

Isto posto, julgo a infração 03 procedente.

Em relação às multas aplicadas, vejo que elas estão em consonância com a previsão contida pela Lei nº 7.014/96 e não se revelam de natureza confiscatória posto que se trata de lei com plena vigência e não há qualquer declaração de inconstitucionalidade a respeito da mesma. A propósito, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade, Art. 167, I do RPAF/BA. Consequentemente, mantenho as penalidades aplicadas em relação às infrações 01 e 02 na sua integralidade, bem como as multas pelo descumprimento de obrigação principal quanto as infrações 03 e 404.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, sendo as infrações 01 e 02 subsistentes parcialmente nos valores respectivos de R\$93.246,76 e R\$14.217,34, a terceira infração procedente no valor de R\$10.247,64 enquanto que a quarta infração fica mantida no valor de R\$455,98 devendo o valor já recolhido, a ela referente, ser homologado pelo setor competente desta SEFAZ, ficando, consequentemente, extinto o respectivo crédito tributário a ela relativo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279196.0001/15-7** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.703,62** acrescido das multas de 60% previstas pelo Art. 42, incisos II, alíneas "f" e "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas pelo descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$107.464,20** previstas nos incisos IX e XI do mesmo artigo e lei citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o valor já recolhido em relação a infração 04.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR