

**A. I. N°** - 281082.0030/14-6  
**AUTUADO** - INAL NORDESTE S/A. (COMPANHIA SIDRÚRGICA NACIONAL)  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTONIO MOURA CRISÓSTOMO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 21.12.2015

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0214-01/15**

**EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. a) ALÍQUOTA. ERRO NA SUA 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. **Infração caracterizada. b) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. BASE DE CÁLCULO INFERIOR AQUELA PREVISTA NA LC 87/96.** Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada base de cálculo prevista no inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. No caso em concreto, o relatório discriminou operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento do autuado, localizado no Estado de Pernambuco, com base de cálculo inferior ao custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo da matéria prima, material secundário, acondicionamento, mão de obra. **Infração subsistente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL.** A legislação do Estado da Bahia estabelece (art. 380 do RICMS/BA/97), que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382 do RICMS/BA/97, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte. **Infração caracterizada. 3. CRÉDITO FISCAL. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Os materiais identificados pelo Fisco não são insumos ou produtos intermediários, geradores de direito ao crédito fiscal do ICMS, mas, produtos de uso e consumo. **b) ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** A legislação do Estado da Bahia estabelece que débito fiscal só poderá ser estornado quando não se referir a valor constante em documento fiscal. **Infração subsistente. 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 ICMS DIFAL. Argumentos defensivos não elidem a acusação fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas, rejeitado o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração

**PROCEDENTE.** Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 15/09/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$763.774,98 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual, conforme planilha anexo I. Valor: R\$21.813,92. Multa de 60% - Art. 42, II, "b";

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, conforme demonstrativos resumo anexo II e demonstrativo por nota fiscal anexo III. Consta ainda: "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". Valor R\$6.713,75. Multa de 60% - Art. 42, II, "b";

INFRAÇÃO 3 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, conforme demonstrativo resumo anexo IV e demonstrativo por documento fiscal anexo em meio magnético devidamente criptografado. Valor R\$552.957,20. Multa de 60% - Art. 42, II, "e";

INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme com planilha anexo V. Valor R\$43.276,75. Multa de 60% - Art. 42, II, "a";

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento em relação a errônea classificadas como insumo, vinculada aos créditos indevidos na infração 04, em conformidade com demonstrativo anexo V. Valor R\$60.666,62. Multa de 60% - Art. 42, II, "f";

INFRAÇÃO 6 - Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, através de lançamento em outros créditos conforme anexo VI. Valor R\$22.183,24. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 7 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme transferência interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativos Anexo VII, denominado Resumo de Transferência Abaixo do Custo, entregue em meio físico e Transferência Abaixo do Custo Por Item de Produção e Relatórios de Custos informado pelo Autuado, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado. Valor R\$56.163,50. Multa de 60% - Art. 42, II, "a".

Em peça defensiva apresentada (fls. 44/67), o autuado observa a tempestividade das suas razões; transcreve as infrações imputadas e diz que o objeto social da empresa é fabricar, transformar, comercializar, importar e exportar produtos siderúrgicos e subprodutos derivados da atividade siderúrgica, bem como a exploração de quaisquer outras atividades correlatas e afins, tais como a indústria de mineração, de cimento e de carboquímicos, fabricação e montagem de estruturas metálicas, construção, transporte, navegação e atividades portuárias, na forma do Estatuto Social ao final acostado (DOC 01).

Esclarece que está submetida ao recolhimento de tributos municipais, estaduais e federais, o que faz sempre de forma cordata, especialmente, em se tratando de empresa que necessita com frequência de certidão de regularidade fiscal, documento essencial para a contratação com o Poder Público, alienação de bens e outras operações.

Requeru apensação do Auto de Infração nº 281082.0031/14-2 a este PAF, ora em debate, visto que ambos tratam das mesmas matérias e justificada por dois motivos: primeiro, porque o julgamento conjunto proporcionará maior celeridade na condução dos trabalhos, evitando divergentes decisões sobre a mesma matéria; segundo, porque parte das provas juntadas estão gravadas em mídia eletrônica (CD), e um dos CD's juntados contém documentos fiscais e planilhas referentes aos dois processos. Explica que o pedido tem o intuito de proporcionar um julgamento adequado, com a análise de todas as provas juntadas em formato digital.

Na infração 1, afirma que não procede a alegação fiscal, chamando a atenção para o Anexo I do lançamento; sustenta que todos os destinatários das mercadorias remetidas possuem inscrição estadual, nos respectivos Estados, caracterizando-se, pois, como contribuintes do Imposto.

Cita o artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96 que define o contribuinte do ICMS, salientando que os Estados da Federação prevêm em seus regulamentos a inscrição estadual como formalidade para caracterizar o contribuinte do imposto.

Transcreve trecho do Acórdão JF nº 0123-02/08 para concluir que a própria fiscalização de tributos da Bahia confirma entendimento de que a condição de contribuinte do ICMS advém da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado.

Diz que para a solução da matéria, uma vez demonstrado que as empresas destinatárias possuem inscrição estadual, nos seus respectivos estados, a presunção é que sejam, efetivamente, contribuintes do imposto. No caso, caberia à Fiscalização ilidir a presunção com base em provas contundentes que os destinatários não seriam contribuintes do imposto, o que não correu.

Aduz que o lançamento fiscal não pode estar pautado em elementos frágeis e sem comprovação, sob pena de violação ao artigo 142 do CTN. E, no caso em tela, o Fisco não comprovou a condição de não contribuintes dos destinatários das mercadorias. Pelo contrário, no Anexo I do lançamento fiscal demonstra que todos são contribuintes, por possuírem inscrição nos Cadastros de Contribuintes, nos Estados em que situados.

Conclui que as suas operações de venda tiveram como destinatários pessoas jurídicas inscritas no cadastro de contribuintes dos respectivos estados em que estão situadas e, tendo em vista que a fiscalização não logrou provar que esses destinatários não são contribuinte do ICMS, requer o cancelamento do lançamento, eis que o recolhimento do imposto ocorreu de forma regular.

No item 2, afirma que a infração não foi configurada. Explica que o lançamento do ICMS DIFAL recolhido a menos, no valor de R\$ 6.713,75, que teria sido constatado pela análise do livro Registro de Apuração em confronto com as notas fiscais do período março à maio de 2011, não procede, uma vez que no valor apurado pela Fiscalização constam notas fiscais decorrentes de compras de mercadorias para uso e consumo (CFOP 2556), operações sujeitas à substituição tributária (CFOP 2407) e transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), operações que afastam a exigência do diferencial de alíquota pelo adquirente.

Pontua que na aquisição de mercadorias sujeitas à substituição tributária, o artigo 6º, § 1º, da LC nº 87/96 atribui a responsabilidade pelo pagamento do Imposto, inclusive do diferencial de alíquota, ao substituto tributário; na transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), também não há discussão em torno da inviabilidade de exigência do ICMS e do diferencial de alíquota. Transcreve Jurisprudência (TJSP – Apelação Cível nº 0038431-61.2011.8.26.0053, Relator Desembargador Paulo Dimas Mascaretti, 8ª Câmara de Direito Público, j. em 11/09/2013) para aduzir que não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Declara que realizou o recolhimento do DIFAL apenas em relação às operações de compra de bens e mercadorias para o ativo imobilizado e de materiais para uso e consumo, o que explica a diferença apontada no lançamento fiscal, uma vez que não foi considerado o fato de que as operações sujeitas

à substituição tributária e as transferências de bens para o ativo imobilizado não estão sujeitas ao recolhimento do ICMS/DIFAL.

Diz que foi ainda desconsiderado o valor do IPI na base de cálculo, o que gera diferença na apuração do tributo. Explica que a base de cálculo para a DIFAL deve ser o valor contábil, ou seja, o total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI. Deduz que o lançamento sobre tais operações é ilegítimo; por boa fé, poderia ser considerada, no máximo, uma diferença em relação à apuração de abril de 2011, conforme planilha acostada (DOC. 03).

Salienta que a planilha (Anexo II), que instrui o lançamento fiscal e as notas fiscais examinadas pela fiscalização (em meio magnético) comprovam que a diferença entre os valores escriturados e os efetivamente recolhidos decorrem, exclusivamente, dessas operações não sujeitas ao DIFAL, desconsideradas pela fiscalização. Requer o cancelamento do lançamento fiscal, nesse ponto.

Em relação à infração 3, argumenta que, em se considerando a validade do instituto da substituição tributária e do Convênio ICMS 25/90 (embora a Fiscalização não tenha citado o referido Convênio, na autuação, é este o instrumento normativo utilizado para a exigência do Imposto em tela), não há como ultrapassar a questão, sem considerar como o referido Convênio foi incorporado à legislação estadual, ou melhor, não foi incorporado à legislação estadual. Invoca a LC nº 87/96, que dispõe sobre as normas gerais de ICMS, permitindo, no artigo 6º, que os Estados, mediante a edição de leis em sentido formal, criem responsabilidade por substituição tributária. Reproduz o dispositivo citado.

Frisa que, dentre os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, a Lei Estadual nº 7.014/96 (ICMS do Estado da Bahia), não prevê a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, que é o caso do lançamento, ora em debate. Aduz que quando da edição da mencionada Lei nº 7.014/96, os Estados já haviam formalizado, em 1990, o Convênio ICMS 25/90, prevendo regras gerais para a exigência do ICMS em operações interestaduais.

Esclarece para que haja a implantação da substituição tributária em relação a determinado produto ou mercadoria é necessário que os Estados formalizem, no âmbito do CONFAZ, um protocolo ou convênio com regras gerais sobre a incidência do ICMS na modalidade de substituição; por fim, os Estados signatários desse instrumento normativo formalizado no âmbito do CONFAZ devem internalizar essa norma mediante a edição de lei estadual.

Sintetiza os três passos para a instituição da substituição tributária sobre determinada mercadoria: *"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; 3 - Internalização desse convênio ou protocolo na legislação do Estado mediante a edição de lei formal, e não de decreto".*

Diz que no caso em análise, não restou provado o passo 3, sublinhando que não há qualquer lei estadual editada a fim de conferir validade ao Convênio ICMS 25/90, viabilizando a aplicação da substituição tributária no transporte interestadual e intermunicipal. Insiste que a edição da lei não é desnecessária; trata-se da preservação do princípio da legalidade e da segurança jurídica, visto que os convênios ou protocolos são firmados pelos Secretários de Fazenda dos Estados, sempre imbuídos, por uma questão de ofício do cargo que ocupam e do espírito arrecadatário.

Transcreve farta jurisprudência, nesse sentido, inclusive, voto proferido pelo eminente Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do RE nº 539.130 (RE nº 539.130/RS, Relatora Ministra Ellen Gracie, 2ª Turma, j. em 04/12/2009, DJ-e de 04/02/2010), concluindo pela ilegitimidade da exigência do ICMS/Substituição Tributária por conta da inexistência de lei formal que valide ou internalize no âmbito interno do Estado da Bahia o Convênio ICMS 25/90 ou qualquer outro convênio ou protocolo que regule a matéria nas operações entre os Estados. Requer a nulidade da autuação.

No que pertine à infração 4, afirma que não procede o item, aduzindo que se trata de insumos

utilizados no processo produtivo e não materiais de uso e consumo, como quer fazer crer o Fiscal autuante. Pede que se observe a relação de produtos, respectivas notas fiscais e o valor do crédito tomado (transcreve relação).

Exemplifica com o gás liquefeito de petróleo, utilizado na empilhadeira, empregado diretamente na atividade produtiva e essencial para a manutenção da produção.

Esclarece, ainda, que o produto “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12” é utilizado no maçarico de solda; o prego é utilizado na fabricação da embalagem. Pontua que tais produtos não podem ser classificados como materiais de uso e consumo. São insumos utilizados na produção.

Reproduz, nesse sentido, julgado do STJ (REsp. nº 1.435.626/PA, Relator Ministro Ari Pargendler, 1ª Turma, j. em 03/06/2014, DJ-e de 13/06/2014). Completa que os materiais adquiridos são insumos necessários à manutenção da atividade empresarial, Pede o cancelamento do lançamento fiscal.

Quanto ao item 5, afirma que, conforme demonstrado no tópico anterior, a fiscalização partiu da premissa equivocada de que as mercadorias adquiridas de outras unidades da federação seriam produtos destinados ao uso e consumo do estabelecimento. Esclarece que a exigência é indevida porque, em relação aos produtos destacados em negrito na planilha (fls. 56), não foi tomado crédito na apuração. Requer que seja cancelada a exigência em questão.

Com relação à infração 6 (estorno de débito do ICMS em desacordo com a legislação), diz não assistir razão ao Fisco, porque os lançamentos realizados em outros créditos decorrem das diferenças de preço de custo dos produtos e também das diferenças de preço/clientes, conforme planilha ao final acostada (DOC 04), que demonstra a origem desses valores.

Explica 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. Afirma que para todas as operações foram emitidos os documentos fiscais e feitos os registros necessários na sua contabilidade, de modo que não há qualquer infração a ser imputada, nesse item.

Na infração 7 aborda que a imputação não prospera, uma vez que o suposto creditamento a mais do ICMS nas mercadorias recebidas de outras unidades da federação, que decorre da alegada utilização de base de cálculo maior do que aquela estabelecida em lei e o recolhimento a menor nas remessas interestaduais, de fato, não ocorreram. Diz que se trata, na verdade, de ajustes feitos em decorrência das oscilações de preços dos insumos, estoque, etc.

Pontua que a Fiscalização se equivocou ao utilizar como parâmetro de aferição do custo das mercadorias valores estanques, obtidos através de média, denominados “custo médio”. Esclarece que nas aludidas operações de transferência, quantificou o tributo devido adotando como base de cálculo o disposto na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, I c/c art.15, I).

Diz que o fiscal não respeitou a legislação nacional, estadual, ao eleger como base de cálculo, nas saídas interestaduais, um "custo médio" das mercadorias registradas no livro Registro de Inventário, enquanto o correto seria o custo efetivo da mercadoria, posto que os bens transferidos são decorrentes de produção do estabelecimento industrial.

Aduz que o conceito de “custos de produção” decorre do direito privado. Por sua vez, os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (“NPC”) nº 02 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (“IBRACON”) definem claramente o que é “custo” e “custo de produção”. Logo, fácil perceber que o custo efetivo de determinada mercadoria é mutável, podendo variar mês a mês.

Aduz que tanto é assim que, quando determinada nota fiscal de transferência é emitida, o valor do custo utilizado para esta operação é exatamente aquele gerado pelo sistema contábil informatizado, de modo que tais notas refletem o real valor a ser utilizado como base de cálculo do imposto, tudo em consonância com a legislação de regência.

Registra que adota o sistema SAP R/3 para a emissão das notas fiscais, ou seja, aplica o custo padrão no mês de emissão das notas fiscais e no final de cada período mensal apura o custo real. Se houver variação positiva ou negativa entre o custo padrão e o custo efetivo, faz-se os ajustes no final de cada mês, com a emissão de notas fiscais complementares por produto.

Afirma que essa diferença de custo ocorre tanto nas remessas de mercadorias para outros estabelecimentos em outros Estados, quanto para os recebimentos, mediante transferências, de outras unidades, situadas em Estados diversos da Federação. Diz que os ajustes são realizados mensalmente, mas, não registrados com a mesma frequência no livro Registro de Inventário, cuja periodicidade é anual, e não acompanha a variação real de mercado. Daí a diferença entre os valores contidos no livro Registro de Inventário e aqueles efetivamente tomados como base de cálculo para as operações de transferência de mercadorias.

Aduz que o Fisco afrontou o disposto no art. 142, CTN, ao adotar entendimento equivocado com relação à base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias, incorreu em grave vício material na constituição do crédito tributário. Ao utilizar o “custo médio” como base de cálculo, ao invés de adotar o custo efetivo, nada mais é do que um arbitramento sem base legal, assemelhando-se a uma indevida presunção, com o que o direito tributário não se afeiçoa. Bastaria a solicitação dos registros mensais de custo das mercadorias.

Pede que seja cancelado o auto de infração, haja vista que nenhuma infração legal foi cometida.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, inciso I, CF 88). Comando Constitucional integralmente repetido no art. 19 da LC 87/96. Os artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96 seguiu os nortes apontados pelos preceitos normativos constitucionais e complementar. O art. 20 da LC nº 87/96 dispõe sobre a utilização dos créditos do ICMS, além das vedações.

Conclui que a despeito da clareza do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e da interpretação jurisprudencial da matéria, que lhe confere interpretação ampla, o Fisco tenta impedir ou reduzir esse direito, importando em violação às normas acima indicadas.

Questiona a aplicação da multa de 60%, considerada de caráter confiscatório, nos termos do artigo 150, IV, CF 88. Discorre sobre a matéria, transcrevendo a jurisprudência pertinente, aduzindo a onerosidade da multa de 60% exigida no caso em concreto. Pede sua anulação ou redução para 20% do valor do imposto exigido.

Aduz que para a comprovação dos fatos alegados e 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 tudo em mídia eletrônica (CD); diz que junta outros dois CD's, um contendo arquivos somente do estabelecimento autuado e outro contendo arquivos relacionados a este processo ao Auto de Infração nº 281082.0031/14-2, que trata da mesma matéria, conforme mencionado no item 2 da presente (pedido de apensamento dos processos).

Acrescenta que no CD nº 2 contém apenas arquivos da impugnante, distribuídos nas seguintes pastas: "(i) Apurações ICMS 2010 (contém 46 arquivos); (ii) Apurações ICMS 2011 (contém 5 arquivos); (iii) Cópia de Notas (contém 13 arquivos e uma planilha no formato Excel); (iv) DMA (contém duas pastas: uma denominada “2010”, com um arquivo; e outra denominada “2011”, com um arquivo); (v) Livros de Entradas 2011 (contém 5 arquivos); e (vi) Livros de Saídas 2011 (contém 5 arquivos)".

E no CD nº 3, que contém arquivos gerais de estoques e notas fiscais de transferência relacionados a este processo e ao Auto de Infração nº 281082.0030/14-6 (este CD nº 3 foi juntado na Impugnação apresentada no A.I. nº 281082.0030/14-6), constam as seguintes pastas/arquivos: "(i) Estoque Saída (contém 3 planilhas em 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”.*

Requer a juntada das citadas mídias eletrônicas (CD), a fim de comprovar os fatos alegados na presente defesa e instruir o julgamento do processo.

Pede a improcedência do presente lançamento fiscal, reafirmando que não cometeu qualquer infração à legislação tributária/fiscal; no caso da decisão pela validade da exigência fiscal, pede a exclusão da multa de 60%, por caracterizar evidente confisco, ou seja determinada a redução da penalidade a um percentual razoável, em no máximo 20% do tributo devido.

Caso o órgão julgador considere necessária a obtenção de uma prova isenta, solicita a realização de prova pericial, que atestará a correção dos recolhimentos realizados e esclarecerá os pontos de divergência entre a Fiscalização e o impugnante.

Requer, finalmente, que as intimações sejam realizadas pessoalmente ou por correspondência, com Aviso de Recebimento (AR), dirigidas ao endereço constante dos autos.

A Informação fiscal é prestada (fls. 115/127). O autuante descreve as infrações e resume a inconformidade do autuado. Quanto à necessidade de unificação dos processos fiscais, diz que não merece guarida tal requerimento, haja visto que inexistente previsão legal estadual para reunião dos PAF's, sendo indeferido tal pedido.

No mérito, em relação a infração 1, diz que também não podem prosperar as alegações da defesa, visto que todas as empresas listadas no anexo I exercem atividades econômicas sujeitas ao ISS, de âmbito municipal, conforme faz prova o comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral da Receita Federal, anexo I desta peça. Explica que estando o destinatário localizado em outro Estado e não sendo contribuinte do ICMS, por não exercer atividade comercial, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas, sendo irrelevante a sua inscrição do cadastro de contribuintes estadual.

No tocante a infração 2, 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 II, 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.

Reproduz o art. 155, incisos II, §2º, VII, alínea “a” da CF 88, que dispõe sobre a incidência da diferença de alíquotas. Afirmar que pelo 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.

Diz que quanto às entradas de produtos enquadrados na substituição tributária, também não devem prosperar os argumentos do contribuinte. Reproduz os artigos 5º do RICMS/97 e 7º do mesmo diploma regulamentar.

Concluiu, do cotejo da legislação com as alegações defensivas, 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. Outrossim, analisando a planilha objeto da infração, observa-se que nem todos os produtos estão na ST no Estado da Bahia, além de não haver recolhimento para o Estado de destino, que no caso é a Bahia. Refuta integralmente as alegações da defendente em relação a infração 2.

Quanto à infração 3, explica que o art. 380, II do RICMS/97 estatui a responsabilidade do tomador do serviço pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por

substituição, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382. Pede que a infração seja julgada totalmente procedente.

Em relação a infração 4 e a respectiva cobrança do diferencial de alíquotas, na infração 5, afirma 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. Diz que, analisando o preceito regulamentar, depreende-se que os materiais, objeto da lide, enquadram-se perfeitamente como materiais de uso e consumo não fazendo jus ao crédito fiscal de ICMS.

Com isso, feita as considerações iniciais e confrontando a legislação supra com o caso concreto lançado na infração 4, com reflexo na infração 5, disse que verificou a tabela abaixo:

PREGO C/CAB ACO CARB	USO E CONSUMO
BIOCIDA LIQ LIMPIDO 1,020A1,065/20GR C	USO E CONSUMO
GAS LIQUEFEITO DE PETROLEO GLP 20KG	USO E CONSUMO
ITEM GENERICO	SEM CLASSIFICAÇÃO
BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12	IMOBILIZADO
NOBREAK	IMOBILIZADO

Concluiu 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 6, disse que a autuada emitiu a nota fiscal, concretizando a circulação da mercadoria para filial de Pernambuco; após a operação materializada, recebe um documento estranho à legislação do ICMS, denominado pela autuada de DNAI, da filial de Pernambuco, alterando para menos, o valor da nota fiscal emitida, e efetuando irregularmente um estorno de débito. Cita o art. 112 do RICMS/97, afasta as alegações da autuada, mantendo a presente infração.

No tocante a infração 7, esclarece que a LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) define a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Neste sentido, e em cumprimento a legislação do ICMS, salienta que todas as operações de transferências interestaduais deverão sofrer a incidência do tributo estadual, cuja 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.

Junta o entendimento do Conselho de Fazenda Estadual, de matéria idêntica (ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/14 - AUTUADO - QUÍMICA AMPARO LTDA.), reiterando que, ao invés da alegação do 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 LC 87/96. Insiste que não merece guarida a alegação da utilizado um custo médio anual constante no livro de inventário, haja vista que utilizou o custo mensal constante nos Relatório de Produção, entregue pelo contribuinte e anexo ao Auto de Infração em meio magnético.

Com respeito à alegação da multa confiscatória, ressalta que as multas aplicadas e incidentes sobre os lançamentos tributários derivam e tem previsão expressa em 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, o Regulamento de Processo Administrativo Fiscal, em seu art. 167, estabelece que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade, o que impede a apreciação da matéria.

Pugna pela procedência total do presente Auto de Infração.

Em nova manifestação (fls. 141/148), o autuado explica o combate aos fundamentos apresentados, reiterando as razões posta na impugnação administrativa.

Com respeito à infração 1, contesta a afirmação fiscal da aplicação da alíquota interna,



considerando que os adquirentes das mercadorias estão situadas em outros Estados, são contribuintes do ISS, e não do ICMS e, irrelevante o fato de possuírem inscrição no cadastro de contribuintes estadual. Assevera que o ICMS é devido em todas as operações de circulação jurídica de mercadorias e sejam os destinatários contribuintes do Imposto estadual, o que é o caso dos autos.

Reitera o conceito de contribuinte do ICMS (art. 4º da LC 87/96); destaca o entendimento na jurisprudência do CONSEF, no Auto de Infração nº 232950.0024/03-9 (Acórdão JJF nº 0123-02/08).

No que se refere à infração 2, sustenta, igualmente, que não prosperam as alegações do Fisco, ao aduzir ser devido o ICMS e o DIFAL nas operações de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Insiste que o mero deslocamento de bens e mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte não enseja a incidência do ICMS, conforme assentado na jurisprudência do STJ. Transcreve decisões, observando que a matéria já foi julgada sob o rito do artigo 543-C do CPC, o que afasta qualquer entendimento em contrário.

No que refere às operações realizadas por substituição tributária, o artigo 6º, parágrafo 1º, da LC nº 87/96 atribui a responsabilidade pelo pagamento do Imposto, inclusive diferencial de alíquota, ao substituto tributário. Portanto, não prosperam as alegações da Fiscalização.

Na infração 3, reafirma a alegação fiscal de que responsabilidade pelo recolhimento do Imposto estadual, na condição de sujeito passivo por substituição, seria do impugnante por possuir inscrição como contribuinte no Estado.

Diz que a contradição fiscal reside no entendimento que o fato de possuir inscrição estadual não presume a condição de contribuinte; na infração 3, o entendimento fiscal já é outro: afirma que o autuado deveria recolher o ICMS na condição de substituta, porque possui inscrição estadual.

Reitera a sua tese da necessidade de Convênio para a validação da exigência do ICMS por substituição tributária, além de Lei estadual (STF - AgRg no RE nº 501.877/MA, Relator Ministro Gilmar Mendes, 2ª Turma, j. em 05/02/2013, DJ-e de 27/02/2013).

No que diz respeito às alegações fiscais tendentes a justificar a autuação em relação às infrações 4 e 5 (crédito 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), também não há como acolhê-las, pois os itens relacionados são insumos utilizados no processo produtivo não materiais de uso e consumo, como entendeu o fiscal.

Destaca que não tomou crédito fiscal em relação às aquisições de “BIOCIDA LIQ LIMPIDO”, “ITEM GENERICO”, “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12” e “NOBREAK”.

Define, seja por conta da demonstração de que alguns produtos integram o processo produtivo (insumos) e, portanto, geram direito ao crédito do ICMS, seja porque há equívoco no lançamento ao mencionar que o autuado teria tomado crédito sobre as aquisições de todos os produtos, não merece prosperar a autuação, neste ponto.

Diz que também não podem prosperar, por conseguinte, as alegações fiscais relativas à infração 6. Frisa 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 (DOC 04), que demonstra a origem desses valores; Explica 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.

Aduz que para todas as operações foram emitidos documentos fiscais e feitos os registros necessários na contabilidade da requerente, não havendo infração à legislação tributária.

Por fim, no que diz respeito à infração 7, diz que as alegações da Fiscalização não modificam os fundamentos da defesa apresentada.

Reitera as alegações anteriores que o fiscal autuante não respeitou a legislação nacional e estadual, elegendo como base nas saídas interestaduais um “custo médio” das mercadorias, registrado no Livro Registro de Inventário do autuado, quando o correto seria o custo efetivo da mercadoria, pois os bens transferidos são decorrentes de produção do estabelecimento industrial.

Declara que adota o sistema SAP R/3 para a emissão das notas fiscais, aplicando o custo padrão no mês de emissão das notas fiscais e, no final de cada período mensal, apura o custo real. Em havendo variação positiva ou negativa entre o custo padrão e o custo efetivo, faz-se os ajustes no final de cada mês, com a emissão de notas fiscais complementares por produto. Sendo que esses ajustes realizados mensalmente não são registrados com a mesma frequência no Livro Registro de Inventário, cuja periodicidade é anual, não acompanhando, portanto, a variação real de mercado. Daí a diferença entre os valores contidos no livro Registro de Inventário e aqueles efetivamente tomados como base de cálculo para as operações de transferência de mercadorias. Como o Fisco tomou como base os valores unitários registrados no livro Registro de Inventário, foram apuradas diferenças.

Diz que a adoção de base de cálculo equivocada pela Fiscalização nas operações de transferência interestadual de mercadorias, a fez incorreu em grave vício material na constituição do crédito tributário, afrontando diretamente o disposto no art. 142 do CTN, devendo, portanto, ser anulado o lançamento fiscal,

Reitera o caráter confiscatório da multa de 60% incidente sobre, em desacordo com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, além dos demais pedidos feitos anteriormente.

Em nova Informação (fls. 151/156), o autuante observou que o contribuinte 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. Pede a Procedência integral do Auto de Infração.

É o relatório.

## **VOTO**

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das 7 infrações descritas e relatadas na inicial do autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes.

Preliminarmente, ressalto que a acusação fiscal constante da peça inicial está de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, cuja descrição está posta de forma clara e precisa no corpo do auto de infração, permitindo o seu perfeito entendimento. Os demonstrativos elaborados pelo autuante e acostados aos autos identificam as infrações, tendo em vista que estão especificados os documentos fiscais, as operações e demais elementos, objeto dos levantamentos, que geraram as exigências tributárias em questão, possibilitando sua impugnação pelo sujeito passivo, que exerceu de forma ampla o seu direito de defesa, estabelecendo o contraditório.

Sobre a alegação de que a aplicação da multa de 60% teria efeito de confisco (art. 150, IV, CF 88), observo que sua incidência no descumprimento da obrigação principal encontra-se prevista em dispositivos da Lei 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos; ademais, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de inconstitucionalidade das leis, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Quanto ao pedido para a sua redução ou cancelamento, ressalto que não pode ser acatado, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, falecendo, igualmente, a este órgão julgador a competência para apreciar de tal pedido, eis que as multas aplicadas decorrem do descumprimento da obrigação principal, atribuição 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 demais pontos de divergências, 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 não se faz acompanhar de quesitos; sendo também desnecessária a aplicação de quaisquer diligências *in loco* no estabelecimento, pois restou evidenciado que referidos exames mostram-se absolutamente desnecessários, 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/BA - Decreto nº 7.629/99.

Sobre o pedido de juntada desse PAF ao de nº 281082.0031/14-2, por se tratar de matérias análogas e sob o argumento de maior celeridade processual, para evitar decisões divergentes sobre a mesma matéria e ainda porque foram acostadas provas gravadas em Mídia CD, contendo documentos relativos aos dois processos, verifico que as normas que regem o processo administrativo fiscal no Estado da Bahia (Decreto nº 7.629/99) não trazem a previsão de julgamento conjunto de processos distintos. Todavia, em se tratando de processos relativos aos mesmos fatos, poderia, efetivamente, o segundo processo ser distribuído para o mesmo relator a quem coube o primeiro dos dois processos por sorteio, conforme disposto no art. 136, III, "a" do RPAF BA, em atendimento ao princípio da eficiência no serviço público e evitando-se a proliferação de decisões conflitantes sobre os mesmos fatos.

De toda sorte, não se constitui um dever a juntada de processos, mas, uma faculdade, na medida em que cabe à Secretaria do Conselho de Fazenda Estadual gerenciar a marcha processual, deliberando pela sua conveniência, ou não. O sorteio já havia sido feito para relatores diversos e juntas de julgamentos diversas, privilegiando-se o rito normatizado, não tendo, contudo, qualquer influência no exercício, pelo autuado, de seu direito de defesa, cujas razões poderá apresentar da forma como melhor lhe aprouver e com as provas que tiver à sua disposição, integralizando perfeitamente o contraditório e o devido processo legal.

Ultrapassadas as questões de forma, analisemos, pois, no mérito, os fatos controversos presentes no presente PAF - Processo Administrativo Fiscal.

A primeira infração trata de recolhimento do ICMS a menor, em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual. O Auditor Fiscal elaborou a planilha anexo I, discriminando o débito apurado, que totalizou R\$21.813,92 e o acostou aos autos, fls. 13/15.

A acusação tem origem na venda de mercadorias para não contribuintes do imposto (empresas de construção civil e demais atividades não comerciais), localizados em outra Unidade da Federação com a utilização de alíquotas interestaduais.

A alegação do autuado de que os destinatários das mercadorias remetidas, estando inscritos, nos respectivos Estados, caracteriza-os como contribuintes do ICMS (artigo 4º da LC nº 87/96) não pode ser acolhida, tendo em vista que não é a inscrição estadual que fornece o caráter de contribuinte. Segundo o art. 5º da Lei 7.014/96 (ICMS do Estado da Bahia), "contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Outras situações, previstas na lei, caracterizam o contribuinte do ICMS, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial. Nenhuma delas contudo, vinculada a inscrição estadual. A inscrição estadual consiste no registro inicial do contribuinte no cadastro do ICMS mantido pelas Secretarias de Fazenda dos Estados, possibilitando o registro formal do negócio, habilitando-o a transacionar com

bancos oficiais, solicitar créditos e outros relacionamentos. No entanto, a falta de inscrição estadual não dispensa a responsabilidade pelo pagamento do imposto, tampouco retira a qualidade daqueles que o são, de fato, contribuintes do ICMS.

Para os fins contidos na presente exigência fiscal, os destinatários não podem ser considerados contribuintes do ICMS, porque não adquiriu os produtos com a finalidade de comercialização e as respectivas operações deveriam observar o disposto no art. 15, I, "b" da Lei 7.014/96 (ICMS do Estado da Bahia), conforme texto transcrito a seguir:

"art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17% (dezesete por cento):

a) (...)

b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;

Nesses termos, observo que os adquirentes não contribuintes do ICMS, situados em outros Estados, constantes da planilha fiscal foram discriminados através do CNPJ no anexo I, cópias das fichas da Receita Federal / CNPJ (fls.129 / 136), exemplificadamente, conforme quadro a seguir:

CNPJ	EMPRESA	ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL	FLS.
10.545.454/0001-00	Scora Locações Ltda.	Aluguel de Andaimos	
07.300.677/0001-94	Aço Maior Serviços de Apoio Administrativo Ltda. - EPP	Serviço combinado escritório e apoio administrativo	
02.838.407/0005-41	Eplan Engenharia, Planejamento e Eletricidade Ltda.	Construção de Estações e redes de distribuição de energia elétrica	
11.446.850/0001-34	Raelusa Montagem e Manutenção Industrial Ltda	Construção de redes de transportes de dutos	129
13.031.257/0001-52	Construtora Celi Ltda	Incorporação de empreendimentos imobiliários	131
74.315.607/0001-00	Faixa Sinalização Viária Ltda.	Pintura para sinalização em pistas rodoviárias e aeroportos	130

Levando-se em consideração as respectivas atividades econômicas, os estabelecimentos atuam no ramo de prestadores de serviços de engenharia, incorporação, escritórios e similares, pinturas de pistas, coleta de resíduos, etc., não podendo, de fato, ser considerados contribuintes do ICMS. Não laborou em acerto, portanto, o autuado, quando destacou em tais operações a alíquota de 12%, que incide nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto, nos termos do art. 15, II, da Lei 7.014/96. O Acórdão JJF nº 0123-02/08, invocado pelo autuado trata de assunto diverso e inaplicável ao caso em análise.

Posto isso, em se tratando de exigência de imposto em operações interestaduais de mercadorias a destinatários localizados em outros Estados e não sendo contribuinte do ICMS, deveria ser aplicada a alíquota de 17%, uma vez que os produtos vendidos não se destinavam à mercancia. Infração 01 caracterizada.

Na infração 02, a acusação é que o contribuinte "Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$6.713,75, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto". No campo descrição dos fatos foi relatado 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 (fl. 17), enquanto que os dados das notas fiscais para cada período estão discriminados no CD (fl. 43), que foi entregue ao autuado conforme Recibo (fl. 36), destacando-se que estão discriminadas as operações que foram objeto do cálculo do diferencial de alíquotas.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que constam no demonstrativo fiscal, 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), que não estariam sujeitas à incidência do diferencial de alíquota. Admite a defesa ter realizado o pagamento do DIFAL apenas em relação às operações de compra de bens e mercadorias para o ativo imobilizado e de materiais para uso e consumo (CFOP's 2551 e 2556).

A diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou para compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente. Desse modo, trata-se de uma regra de tributação em que o destinatário apura em benefício de seu Estado o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, quando das aquisições de mercadorias, bens ou serviços oriundos de outros Estados e destinados ao seu uso, consumo, integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada.

Convém mencionar que a tributação do Diferencial de Alíquota está tipificado em nossa Constituição Federal/1988, conforme podemos verificar da redação do seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII, abaixo transcrito:

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 transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV), transcrição que segue, norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

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;

Nesse sentido, a diferença de alíquota incide nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso do próprio adquirente. A aquisição desses bens com o pagamento do ICMS sujeito à substituição tributária (CFOP 2407) ou por transferência do ativo imobilizado (CFOP 2552) não desonera o adquirente da exação.

Assinalo que a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que comprovem as suas assertivas. No caso das compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, competiria ao autuado, para sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, a prova de que a

responsabilidade legal pelo pagamento do ICMS DIFAL estivesse acometido ao remetente, através de Acordo Interestadual. No caso das transferências, incabível a alegação defensiva, uma vez que o ICMS DIFAL, nesse caso, deverá ser recolhido no estabelecimento onde o bem seja efetivamente utilizado, onde seja colocado "fora do comércio" para uso do próprio adquirente.

Verifica-se, pelos dispositivos acima transcritos, que está explícito na legislação tributária, como fato gerador do ICMS, a entrada em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, destinada a uso e consumo, ainda quando se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimento de mesmo titular.

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 evidenciou 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; mantido lançamento, caracterizada a infração, no valor de R\$6.713,75

Na infração 03 o autuado é acusado da falta de retenção e recolhimento do ICMS, no valor de R\$552.957,20, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal.

O Auditor Fiscal elaborou um demonstrativo sintético e o acostou nos autos, fl. 27.

Argumenta o autuado que a LC nº 87/96, que dispõe sobre as normas gerais de ICMS, permite que os Estados, mediante a edição de leis em sentido formal, criem responsabilidade por substituição tributária (art. 6º). A legislação do Estado da Bahia, no entanto, não incorporou o Convênio ICMS 25/90, que prevê regras gerais para a exigência do ICMS em operações interestaduais.

Esclarece que para ocorrer a substituição tributária, em relação a determinado produto ou mercadoria, é necessário que os Estados formalizem, no âmbito do CONFAZ, um protocolo ou convênio com regras gerais sobre a incidência do ICMS na modalidade de substituição; por fim, os Estados signatários desse instrumento normativo formalizado no âmbito do CONFAZ devem internalizar essa norma mediante a edição de lei estadual.

Constato, todavia, que não tem razão o autuado. A legislação do Estado da Bahia estabelece (art. 380 do RICMS/BA/97), que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382 do RICMS BA 97, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:

O ICMS sobre o serviço de transporte é devido ao local do início da prestação. Considerando este fato, as unidades da Federação, por intermédio do Convênio ICMS nº 25/90 (incorporado à legislação desse Estado, no art. 380, I, RICMS/BA/97), estabeleceram que, por ocasião da prestação de serviço de transporte de carga por transportador autônomo ou por empresa transportadora de outra Unidade da Federação não inscrita no cadastro de contribuintes do Estado de início da prestação, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido poderá ser atribuída: a) ao alienante ou remetente da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS; b) ao destinatário da mercadoria, exceto se produtor rural ou microempresa, quando contribuinte do ICMS, na prestação interna; c) ao depositário da mercadoria a qualquer título, na saída da mercadoria ou bem depositado por pessoa física ou jurídica.

No caso em concreto, desnecessária a invocação do aludido Convênio, considerando que a empresa de transporte, que prestou os serviços para o contribuinte autuado, localizado no Estado da Bahia, era igualmente, um contribuinte inscrito no cadastro do Estado da Bahia: Rodoplan Transportes e Prestação de Serviços Eireli, inscrição estadual nº 70.302.696,

Item integralmente subsistente, no valor de R\$552.957,20.

Na infração 04, a 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, 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.

Analizado na infração 02 a natureza jurídica do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, cujo fundamento de validade é extraído diretamente da 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 subseqüentes 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 trata 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.29/31 e no CD à fl. 37, 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, além da exigência do ICMS diferencial de alíquotas.

Considerando que os materiais selecionados pelo Auditor Fiscal e discriminados em sua planilha são: redutor de velocidade; gás liquefeito de petróleo GLP, bico de solda, 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.

O autuado fez uma alegação superficial, "en passant", aduzindo apenas que o gás liquefeito de petróleo GLP era usado na empilhadeira; bico de solda, usado no maçarico; pregos, usados na fabricação embalagem), sem apresentar quaisquer laudo ou prova em favor da sua tese.

Concluo que o direito não assiste 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.

Desta forma, mantenho integralmente o lançamento desses 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 ou consumidos a cada etapa de produção como elemento indispensável ao produto final, sendo devido o ICMS DIFAL, 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; em consequência, é indevida a apropriação do crédito fiscal por não encontrar amparo no art.93, I, "b" do mesmo diploma regulamentar.

Dessa forma, resta caracterizadas as infrações 04 (R\$43.276,76) e 05 (R\$60.666,62).

Na infração 06, a acusação é 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 (fl. 33), 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, nos períodos objeto da autuação (exercícios de 2010 e 2011), 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*”.

Infração caracterizada, no valor de R\$22.183,24.

Por fim, a infração 07 imputa ao sujeito passivo o recolhimento de ICMS a menor, no valor de R\$56.163,50, 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 junho a dezembro de 2010, janeiro, março/maio de 2012.

Explica em complemento o Auditor: “*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, de junho/dezembro de 2010 e Relatórios de Custos Informados pelo Autuado, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado.*”

O argumento defensivo é que utiliza, nas operações de transferências, o custo padrão gerado no seu sistema de contabilidade e adota o sistema SAP R3 para emissão das notas fiscais, em consonância com a legislação de regência.

O Auditor Fiscal transcreveu diversos julgados proferidos pelo Conselho de Fazenda desse Estado, em amparo ao lançamento de ofício. Contesta a defesa do contribuinte, aduzindo que não utilizou nenhum preço médio do inventário, na apuração do custo, mas, confrontou, mês a mês, o custo da produção com a base de cálculo da operações de transferência.

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.

Cumprir registrar que o sujeito passivo em momento algum de sua impugnação nega a realização das operações descritas no levantamento fiscal, tampouco contesta, objetivamente, os cálculos procedidos pela fiscalização; não apontou erros, inconsistências nos números e nos cálculos, ou apresentou qualquer levantamento que pudesse confrontar o relatório fiscal, limitando-se alegar que fazia e emissão regular do documento fiscal e, em havendo variação entre o custo mensal e o efetivo, procedia ao ajuste, ao final de cada mês.

O levantamento fiscal da infração, encontra-se totalizado por período mensal conforme demonstrado na planilha TRANSFERÊNCIA ABAIXO DO CUSTO, Anexo VII (fl. 35), enquanto que o



cálculo de cada nota fiscal encontra-se na mídia CD (fl. 37), entregue ao autuado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 36).

O débito da infração foi calculado com base no custo de produção, fornecido pelo autuado, comparando com a base de cálculo constante nos documentos fiscais.

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”.

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.

No caso em concreto, verifico que foram discriminadas no relatório fiscal analítico (mídia CD, fl. 37) diversas operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento do autuado, localizado no Estado de Pernambuco, cuja base de cálculo utilizada em tais operações implicou transferência abaixo do custo e em desacordo com o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, ao dispor que o custo da mercadoria produzida, deve corresponder à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

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 menor que aquela estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um recolhimento a menor de ICMS, em desacordo com o previsto na legislação. Infração 07 caracterizada, no valor de R\$56.163,50.

Em face de toda a exposição retro mencionada, o Auto de Infração resta integralmente PROCEDENTE, no valor de R\$763.774,98.

É o voto.

#### **VOTO DISCORDANTE – ITENS 1º, 3º, 4º e 5º**

Peço vênica para discordar do nobre Relator quanto aos itens 1º, 3º, 4º e 5º.

O item 1º acusa recolhimento de ICMS a menos em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto localizados em outra unidade da Federação, por ter sido adotada a alíquota interestadual.

O art. 50, I, “b”, do RICMS/97 prevê que se aplique a alíquota de 17% nas operações ou prestações quando os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços forem localizados em outro Estado e não sejam contribuintes do imposto.

Eis o que prevê o art. 50, I, “b”, do RICMS/BA:

“Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I – 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:

.....

b) nas operações e prestações em que os destinatários das mercadorias ou os tomadores dos serviços estejam localizados em outra unidade da Federação e não sejam contribuintes do imposto;”

A interpretação desse dispositivo requer que se atente para um aspecto básico: em se tratando de “operações com mercadorias”, leva-se em conta o fato de o “destinatário” ser ou não contribuinte do imposto.

No caso do item 1º deste Auto, no demonstrativo às fls. 13/15 o fiscal autuante sequer especificou quem seriam os destinatários. Apesar de o cabeçalho do demonstrativo informar que se trata de vendas a “não contribuintes” do ICMS, há no demonstrativo uma coluna “IE” com os números das inscrições estaduais de todos os destinatários supostamente não contribuintes. Já que todos os destinatários têm inscrição estadual, há que se perquirir: o que levou o fiscal autuante a concluir que os referidos destinatários não são contribuintes do ICMS?

Na descrição na infração não consta nenhuma indicação nesse sentido.

Só na informação fiscal, e portanto tardiamente, foi que a autoridade fiscal juntou às fls. 129/136 extratos dos CNPJs dos destinatários demonstrando que suas atividades são de limpeza, montagem industrial, usinagem, obras portuárias, marítimas e fluviais, obras de irrigação, construção de redes de abastecimento de água, coleta de esgoto, construção de dutos, perfuração de poços, construção de barragens, construção e manutenção de redes de distribuição de energia e de estações e redes de telecomunicações, instalação e manutenção de elevadores, escadas e esteiras rolantes, instalação e manutenção de sistemas centrais de ar condicionado, de ventilação e refrigeração, instalações hidráulicas, sanitárias e de gás, sistemas contra incêndio, tratamentos térmicos, acústicos e de vibração, instalação de painéis publicitários, coleta de resíduos perigosos, transporte rodoviário, obras de urbanização, representante comercial, comércio atacadista de sorvetes e outros produtos alimentícios, construção de edifícios e de instalações esportivas e recreativas.

Dou destaque especial ao caso do destinatário de que cuida o instrumento à fl. 134, cuja atividade é de representação de produtos alimentícios, bebidas e fumo, envolvendo transporte rodoviário de cargas, comércio atacadista de sorvetes e de outros produtos alimentícios.

É um absurdo dizer que os destinatários não são contribuintes do ICMS, sem dizer por quê.

Ao que parece, o autuante partiu do pressuposto de que os destinatários seriam empresas de construção civil.

Insisto neste ponto: o fiscal autuante, sem dizer no Auto de Infração por qual razão considerou que os destinatários das mercadorias não seriam contribuintes do ICMS, calculou a complementação da alíquota, de 12% para 17%. Ou seja, sem dizer por quê, o fiscal autuante concluiu que empresas de construção civil não são contribuintes do imposto.

Para se saber se uma pessoa é ou não contribuinte do ICMS, é preciso analisar a legislação do Estado onde ele esteja situado. Para simplificar a análise, vou basear-me no que prevê a legislação baiana, já que a legislação dos outros Estados neste ponto deve, em linhas gerais, coincidir com a nossa, haja vista que todos estão sujeitos à orientação da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei Complementar nº 116/03 (que traz a nova Lista de Serviços sujeitos ao ISS).

Para situar essa questão na legislação baiana, tendo em vista que os fatos levantados no item 1º vão de fevereiro de 2010 a maio de 2011, reporto-me aos dispositivos do RICMS/97 na redação dada pela Alteração nº 7 (Decreto 7.365/98) e anterior à Alteração nº 150 (Decreto 13.439, de 18.11.11).

Na Bahia, a *regra geral* é de que as empresas de construção civil *são consideradas contribuintes do ICMS* (art. 541 do RICMS/97 - redação da época); só *excepcionalmente* elas são consideradas *não contribuintes* (art. 542).

Com efeito, o Regulamento *começa* especificando os casos em que as construtoras *são contribuintes* (art. 541), e *só depois* é que ressalva quando elas *não são* contribuintes (art. 542).

Note-se que os arts. 541 e 542 estavam contidos numa seção denominada “Da Incidência e da Não-Incidência do Imposto”. Logo, não se pode, aprioristicamente, *sem exame de cada caso*, afirmar se uma construtora é ou não contribuinte do ICMS.

Em princípio, o fato de o contribuinte ter inscrição no cadastro de contribuintes constitui forte *indício* de que ele é contribuinte. Há casos, porém, em que *a simples inscrição não basta* para caracterizar a pessoa como contribuinte. Nesse sentido, prevê o art. 182 do RICMS/97 (regra que antes constava no art. 151):

“Art. 182. O que caracteriza ser determinada pessoa contribuinte do ICMS não é o fato de estar ou não inscrito no cadastro estadual, e sim o preenchimento dos requisitos do art. 36.”

Quando se vai ao art. 36, está lá: incluem-se entre os contribuintes:

“XI – o prestador de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, que envolva fornecimento de mercadoria com incidência do ICMS indicada em lei complementar;”

Chamo a atenção para a expressão final: “com incidência do ICMS indicada em lei complementar”. Na Lista de Serviços aprovada pela Lei Complementar nº 116/03, essa indicação é feita entre parênteses. Na Lista, as *empresas de construção civil* figuram como prestadoras de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, sendo que, entre parênteses, a Lista *ressalva* os casos em que as mercadorias fornecidas pelos prestadores de serviços são *tributadas pelo ICMS*.

A nova Lista de Serviços, editada com a Lei Complementar nº 116/03, descreve os fatos sujeitos à incidência do ISS no item 7, que se subdivide em 22 subitens. Em princípio, são tributáveis pelo ISS os serviços relativos a engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres. No entanto, se, na execução do serviço, por administração, empreitada ou subempreitada, houver fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadorias por ele produzidas fora do local da prestação dos serviços, esse fornecimento fica sujeito ao ICMS (subitem 7.02).

Ou seja, empresas de construção civil pagam ISS pelos serviços, mas *podem ser contribuintes do ICMS* quando fornecem mercadorias.

Aprofundando a análise, vou agora para o art. 2º, IX, “a”, do RICMS/97, segundo o qual ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

“IX - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, o fornecimento de materiais se sujeitar à incidência do ICMS, a saber (Anexo 1):

a) fornecimento, pelo prestador do serviço, de mercadoria por ele produzida fora do local da prestação do serviço:

- 1 - nos casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços ou obras auxiliares ou complementares;
- 2 - nos casos de conservação, reparação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres;”

Corroborando o meu entendimento de que, *na Bahia, a legislação trata as empresas de construção civil como contribuintes do ICMS*, chamo a atenção para a regra do art. 59, III, do RICMS/97:

“Art. 59. A base de cálculo do ICMS, nos fornecimentos de mercadorias por prestadores de serviços de qualquer natureza, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

.....

III – no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, houver a

incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas, o preço corrente das mercadorias fornecidas ou empregadas pelo prestador (art. 2º, IX).”

O intérprete apressado poderia alegar que, na Bahia, as empresas de construção civil são inscritas no segmento de “especial”, e, por conseguinte, não são contribuintes do ICMS.

Isso, porém, não é verdade, pelo menos como regra geral. A inscrição no segmento “especial” era exceção (art. 150, V, “b”, 2 - redação da época). Note-se que o RICMS/97, ao estipular as condições para a inscrição no cadastro estadual, previa, no art. 150, I, “i” (redação da época):

“Art. 150. Inscrever-se-ão no Cadastro de Contribuintes, antes de iniciarem suas atividades:

I – na condição de CONTRIBUINTE NORMAL:

.....

i) as empresas de construção civil, quando legalmente consideradas contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543);”

O RICMS/97, à época dos fatos em questão, tinha um capítulo específico para empresas de construção civil. De acordo com o inciso I do art. 543 do RICMS/97, a empresa de construção civil deveria inscrever-se como contribuinte “normal”; opcionalmente, porém, deveria ela inscrever-se no segmento “especial”, nas hipóteses do inciso II.

Com efeito, assim dispõe o referido art. 543:

“Art. 543. A empresa de construção civil inscrever-se-á no Cadastro de Contribuintes do ICMS, antes de iniciar suas atividades:

I – na condição de contribuinte normal, sempre que realizar, com habitualidade, operações sujeitas ao ICMS, nos termos do inciso IX do art. 2º;

II – opcionalmente, na condição de contribuinte especial, tratando-se de:

- a) empresa que se dedique a atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados;
- b) empresa que se dedique, unicamente, à prestação de serviços em obras de construção civil mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros.

Note-se que, nos termos do inciso II, o advérbio “opcionalmente” denota que a inscrição como contribuinte “especial” constitui *exceção*.

Aliás, o fato de ser inscrito como “normal” ou como “especial” é de importância secundária na definição da condição do contribuinte, haja vista a regra do art. 182: o que caracteriza ser determinada pessoa contribuinte do ICMS *não é* o fato de estar ou não inscrito no cadastro estadual, *e sim* o preenchimento dos requisitos do art. 36.

Essa orientação tem ressonância no § 1º do art. 543:

“§ 1º A empresa compreendida nas situações do inciso II deste artigo, quando realizar com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias sujeitas ao ICMS, em nome próprio ou no de terceiro, inclusive em decorrência de execução de obra de construção civil, fica obrigada à inscrição e ao cumprimento das demais obrigações previstas neste Regulamento.”

Não sei de onde se tirou a idéia de que qualquer empresa em cuja denominação apareçam as expressões “construção”, “construtora” ou engenharia” não são contribuintes do ICMS, só por essa circunstância.

Como é possível determinar a natureza efetiva de uma empresa analisando apenas a sua denominação?

A rigor, para decidir com justiça neste caso, teria de ser verificada a legislação de cada Estado, para saber como são reguladas as operações efetuadas pelas empresas de construção civil no âmbito de cada unidade federada envolvida neste caso (Espírito Santo, São Paulo, Sergipe, Ceará e Pernambuco).

Neste caso, sem proceder-se ao exame dos fatos de forma concreta, mas apenas com base em *conjeturas*, está sendo lançado imposto supostamente recolhido a menos em decorrência de erro na aplicação da alíquota de 12%, nas prestações interestaduais de serviços de transporte de bens destinados a empresas de construção civil que, apesar de terem inscrição estadual, não seriam contribuintes do ICMS. Está sendo afirmado que os destinatários não são contribuintes, unicamente porque sua razão social contém elementos que aludem ao ramo da construção civil.

Considero imprópria essa forma de interpretar a legislação e os fatos. Os demonstrativos fiscais anexos às fls. 13/15 indicam que os destinatários das mercadorias são inscritos como contribuintes do ICMS nos cadastros dos Estados onde estão estabelecidos. Se são inscritos como contribuintes, é porque são contribuintes – até prova em contrário. Seguramente, só se poderia afirmar que os destinatários não são contribuintes se houvesse prova concreta nesse sentido.

Embora a matriz das legislações estaduais sobre o ICMS seja a Constituição e a Lei Complementar nº 87/96, cada Estado tem regras próprias no que concerne às empresas de construção civil. Noutro julgamento de que participei como relator, há algum tempo, envolvendo situação análoga à presente, cheguei a fazer uma pesquisa na legislação dos Estados destinatários. Por exemplo:

- a) no Estado de Alagoas, o Regulamento do ICMS prevê, no art. 698, que as empresas de construção civil são contribuintes do imposto, e no art. 702 estabelece a forma de cálculo e recolhimento do tributo por elas devido;
- b) o mesmo ocorre no Estado de Pernambuco, cujo Decreto nº 24.245/02 instituiu sistemática simplificada de tributação do ICMS para as empresas de construção civil;
- c) no Estado do Ceará, a atividade da construção civil também está sujeita ao pagamento de ICMS, prevendo o Regulamento do imposto, no art. 725, que o tributo devido pelas construtoras seja pago no momento da passagem da mercadoria no primeiro posto fiscal de entrada naquele Estado, salvo se for deferido prazo especial.

Em face desses elementos, nas vendas de mercadorias a empresas de construção civil localizadas naqueles Estados, bem como nas prestações de serviços de transporte em que figurem como tomadoras dos serviços empresas de construção civil neles estabelecidas, a alíquota aplicável é a de 12%.

Não pesquisei o regime legal dos outros Estados porque estou proferindo um voto discordante em torno de uma questão que já está decidida por esta Junta, sou uma voz solitária. Mas, se eu fosse o relator, aprofundaria o exame, como fiz no caso a que fiz alusão linhas atrás.

Para que o lançamento do item 1º deste Auto pudesse ser analisado com certeza, seria preciso baixar os autos em diligência para que fosse checado, em relação a cada destinatário, se, de fato, é ou não contribuinte do imposto estadual.

Insisto neste ponto: o que determina se determinada empresa é ou não contribuinte do ICMS *não é* o fato de ele estar ou não inscrito no cadastro estadual, *mas sim* a efetiva natureza de seus negócios, atendido o critério da habitualidade. Noto que, de acordo com o que consta nos autos, os “destinatários” das mercadorias são empresas inscritas no cadastro de contribuintes de seus Estados

(fls. 13/15). Não se admite que a fiscalização, sem nenhuma prova ou evidência, autue uma empresa com base em mera presunção desprovida de fundamento, deixando que o autuado prove que a presunção é infundada. Somente se admite a autuação com base em presunção quando se trata de presunção legal – presunção prevista em lei –, a exemplo da prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

Nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, é nulo o lançamento que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, se houve a infração.

O item 3º diz respeito à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de serviços de transporte.

Não está caracterizado nos autos que os fatos levantados se enquadrem na categoria de *prestações sucessivas*. O fiscal autuante descreveu a suposta infração de forma simplória, não ficando explicitado qual o critério adotado para caracterização das prestações de serviços de transporte como sendo do tipo “prestações sucessivas”. Prestações sucessivas constituem um conceito jurídico. Para se saber se a situação autuada se enquadra no conceito de prestações sucessivas, teria de ter sido juntada cópia do contrato ou contratos de prestação de serviço, de modo a se saber qual a efetiva natureza dos serviços prestados.

Neste caso, está demonstrado que os transportadores emitiam Conhecimentos de Transporte relativamente a cada prestação e os Conhecimentos tinham destaque do imposto. Sendo assim, demonstrarei que os fatos não se enquadravam nas previsões do art. 382 do RICMS.

Em casos idênticos a este, a fiscalização costuma fundamentar a autuação no argumento de que o critério para caracterização das prestações de serviços de transporte como sendo do tipo “prestações sucessivas” é adotado com base no dicionário, que define “sucessivo” como o que é contínuo ou consecutivo, e os documentos fiscais demonstram a continuidade, a sequência de tomadas de serviços de transporte junto às mesmas transportadoras, ao longo do tempo.

No presente caso, está patente que nem as transportadoras nem o autuado adotavam a sistemática de que cuida o art. 382 do RICMS, e não a adotavam simplesmente porque os fatos não se subsumem à previsão daquele dispositivo regulamentar, conforme passo a demonstrar.

Já que a imputação diz respeito à falta de retenção de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a prestações sucessivas de transporte, há que se definir, de plano, o que vêm a ser *prestações sucessivas*.

Não se pode levar em conta o sentido simplório de que “sucessivo” é aquilo que vem depois, que vem em seguida. Se fosse assim, uma vez contratado um transportador uma única vez, na próxima vez em que esse mesmo transportador fosse contratado já se trataria de prestação “sucessiva”. Para não se configurar como “prestação sucessiva”, teria o contribuinte de procurar um novo transportador toda vez que tivesse de transportar suas mercadorias. Desse modo, uma empresa que tivesse grande número de negócios em poucos dias não encontraria, em todo o mundo, uma empresa que já não lhe tivesse prestado serviços.

“Sucessivo” não é o mesmo que “habitual” ou “costumeiro”. Uma transportadora pode ser cliente de outra empresa durante anos seguidos, e não se caracterizar a figura da prestação sucessiva. O que caracteriza as *prestações sucessivas* é o vínculo “cativo” daquele transportador que põe à disposição de uma empresa seus veículos em caráter ininterrupto, de forma perene ou num determinado período. Quando, por exemplo, uma fábrica contrata uma empresa de ônibus para efetuar o transporte de seus funcionários de casa para o trabalho e vice-versa, essas prestações adquirem o caráter de *prestações sucessivas*, não havendo necessidade de um documento fiscal para acobertar cada viagem. Os veículos nesse caso ficam à disposição da fábrica ininterruptamente durante o período de vigência do contrato, e não fazem outra coisa a não ser prestar serviços àquela empresa à qual se encontram vinculados no contrato. Esse exemplo do transporte de funcionários aplica-se igualmente no caso de transportes de materiais, matérias-primas e produtos acabados. As mineradoras, por exemplo, contratam veículos de terceiros que trabalham dia e noite transportando minérios das jazidas para o

pátio ou local de beneficiamento do minério, indo e vindo, ininterruptamente, muitas vezes apenas trocando o condutor, de acordo com o turno de 8 horas, em dias comuns, domingos, dias-santos e feriados, faça chuva ou faça sol. Isso é que são *prestações sucessivas*.

Entretanto, nas situações comuns, quando uma empresa contrata uma transportadora para transportar uma carga e dias ou semanas depois volta a contratá-la para outro serviço, no mesmo percurso ou em percurso diverso, isso pode constituir habitualidade, mas não sucessividade. Nesses casos, os transportadores devem emitir Conhecimentos de Transporte, apurando e pagando seus impostos, não havendo razão para que os contratantes se responsabilizem pelos tributos devidos pelos transportadores.

Para esclarecer se no caso em exame se trataria de prestações sucessivas, os autos teriam de ser baixados em diligência, já que a fiscalização não se preocupou em fazer as verificações necessárias em tal sentido. Na dúvida, não posso decidir o mérito da lide. O lançamento do item 3º também é nulo por falta de certeza.

Os itens 4º e 5º referem-se a crédito considerado indevido (item 4º) e diferença de alíquotas (item 5º) nas aquisições de materiais que segundo a fiscalização seriam destinados a uso e consumo do estabelecimento.

O autuado alega que se trata de insumos utilizados no processo produtivo. Aponta como exemplo o gás liquefeito de petróleo (GLP) utilizado na empilhadeira empregada na atividade produtiva, que afirma ser essencial para a manutenção da produção. Sustenta que o “bico corte maçarico” é utilizado no maçarico de solda e o prego é utilizado na fabricação da embalagem, não podendo esses materiais ser considerados como de uso e consumo, pois são insumos utilizados na produção.

Na relação dos materiais objeto da autuação existem redutor de velocidade, GLP, bico de solda, pregos, cartão omron, rolo, luva, parafusos.

Não ficou claro nos autos o que venha a ser o “redutor de velocidade”. Seria um bem de uso, ou um bem do ativo imobilizado?

Também não ficou claro nos autos, o que seja cartão omron.

Quanto aos pregos, se de fato são empregados na fabricação da embalagem, é legítimo o crédito, e não é devida a diferença de alíquotas – material de embalagem dá direito ao crédito e não é material de uso e consumo.

Se o bico de solda utilizado no maçarico é empregado na fabricação de algum produto, é insumo industrial, o crédito é legítimo e o bem não está sujeito ao pagamento da diferença de alíquotas.

Há ainda a questão do GLP utilizado pela empilhadeira. Uma fábrica, ao produzir determinado bem, precisa transportar matérias-primas e produtos acabados de um local para outro, arrumando tudo de acordo com certos critérios operacionais. Esse manuseio interno pode ser feito por equipamentos tais como guindastes, esteiras rolantes, carros, tratores, empilhadeiras, etc., com emprego de óleo diesel, gasolina, GLP, energia elétrica ou o que for. A conceituação, como insumo industrial, do GLP para empilhadeiras já foi matéria do Acórdão JJF 0266-01/04, cujo entendimento foi mantido pela 1ª Câmara no Acórdão CJF 0444-11/04, no julgamento do Auto de Infração nº 298624.0007/03-0. Energia elétrica e combustíveis de toda espécie – lenha, carvão, gasolina, óleo diesel, gás, etc. – empregados por uma fábrica em sua atividade-fim, como neste caso, constituem produtos intermediários. Ninguém pode ter dúvida que o combustível empregado por uma empresa em seus veículos para empilhar ou transportar matérias-primas ou produtos acabados dá direito ao crédito. Isso é ponto pacífico no caso de empresas que empregam caminhões, guindastes, esteiras transportadoras, etc. Se, no remanejamento e transporte de matérias-primas e produtos acabados, é reconhecido o direito ao crédito, com muito mais razão há de ser reconhecido o direito ao crédito do combustível das máquinas empilhadeiras, sejam empilhadeiras de matérias-primas, sejam empilhadeiras de produtos acabados. Se as empilhadeiras fossem movidas a energia elétrica, ninguém teria dúvidas quanto ao direito ao crédito. Em relação aos combustíveis, considero legítima a utilização do crédito fiscal, pois

se trata de insumos empregados no processo industrial e não de “material de uso e consumo”, e pelas mesmas razões considero indevida a diferença de alíquotas.

Cabia ao órgão julgador, na fase de instrução do processo, depurar o efetivo emprego dos materiais em questão. Isso não foi feito. Na dúvida, não posso decidir quanto ao mérito.

Voto pela NULIDADE dos lançamentos dos itens 1º, 3º, 4º e 5º, por falta de certeza.

Quanto aos demais itens, acompanho o voto do nobre Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281082.0030/14-6**, lavrado contra **INAL NORDESTE S/A. (COMPANHIA SIDRÚRGICA NACIONAL)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$763.774,98**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a", "b", "c" e "f", e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE ITENS 01º, 3º, 4º e 5º