

PROCESSO - A. I. Nº 117808.0011/14-2
RECORRENTE - AXALTA COATING SYSTEMS BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0115-02/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 25/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0100-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIA DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração caracterizada. **b)** UTILIZAÇÃO IRREGULAR DE CRÉDITO FISCAL. MERCADORIAS EM QUE NÃO SE PROVOU O EFETIVO INGRESSO NO ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. A emissão de nota fiscal complementar não se constitui como uma conduta ilícita, em si mesma, mas, pelo contrário, tem previsão no art. 309, § 6º do RICMS/12. Ademais, não há previsão regulamentar (embora seja recomendável) de indicação do número da nota fiscal originária, exceto para as remessas em consignação, conforme art. 334, inciso II, alínea “a”, item “4”. Infração elidida; **c)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL UTILIZADO. Soa despropositado glosar os créditos fiscais da empresa sucessora, apenas pelo fato de não haver emitido nota fiscal, pois tal direito decorreu da lei e se operou tão logo foi registrado o ato mercantil na junta comercial, em 01/12/2012, independentemente do atendimento de qualquer outra condição. Infração insubstancial. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. Rejeitadas arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão da 2ª JJF Nº 0115-02/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 117808.0011/14-2, lavrado em 30/12/2014, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$1.563.269,60, em razão de quatro infrações distintas, descritas da forma a seguir.

Infração 01 – 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$16.062,35, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Infração 02 – 06.02.01- Deixou de recolher ICMS no valor histórico de R\$22.946,32, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 02.

Infração 03 – 01.02.10 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$310.560,99, por

não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, com a descrição de Nota Fiscal Complementar, sem a descrição/especificação de material, conforme Demonstrativo nº 03.

Infração 04 – 01.02.42 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$1.213.699,94, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, referente a saldo credor do ICMS relativo a Cisão da Inscrição Estadual nº 68388515 e CNPJ 61.064.929/0019-06, sem ter apresentado nenhum documento comprobatório, conforme Demonstrativo nº 04.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 27/07/2016 (fls. 570 a 583) e decidiu pela procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO”

Inicialmente, em relação a arguição de constitucionalidade às multas aplicadas, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico o argumento relativo ao pressuposto de validade do procedimento fiscal, pois as autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Especificamente em relação à infração 04, também não acolho o argumento de não se tratar de lançamento de "Saldo Credor" oriundo de cisão e sim de transferência de estoque e demais ativos e mercadorias, uma vez que na impugnação a própria defesa diz ser de transferência de crédito fiscal. Portanto, a descrição da infração foi realizada de forma correta, ou seja, utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, referente a saldo credor do ICMS relativo a Cisão da Inscrição Estadual nº 68388515 e CNPJ 61.064.929/0019-06, sem ter apresentado nenhum documento comprobatório.

Devo ressaltar que os Demonstrativos de 01, 02, 03 e 04, elaborado pela fiscalização, acostado aos autos e entregues ao sujeito passivo apontam as origens dos valores objeto das imputações.

Quanto ao argumento de que às infrações 01, 02 e 03 são decorrentes de presunção, devo registrar que, no caso em lide, não existe nenhuma imputação decorrente de presunção, às infrações 01 e 03 são decorrentes de utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS e à infração 02 é decorrente da falta do recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Se as mercadorias são ou não material de consumo e se é devido ou não o pagamento do diferencial de alíquota, tais alegações são mérito da autuação e não de nulidade.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade do Auto de Infração vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

No mérito, propriamente dito, na infração 01 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 01.

Em sua defesa o sujeito passivo ressalta que para alguns produtos de fato houve creditamento indevido por ser trataram de materiais de uso e consumo, razão pela qual já efetuou o pagamento devido para o período de janeiro a maio, agosto e outubro a dezembro de 2013. Mantendo a impugnação em relação aos produtos denominados de “Thinner”, quais sejam, E-COAT CLEANING e GENERAL CLEANING THINNER, entendendo serem insumos e, portanto, integrarem seu processo produtivo e produto final.

Entendo que a alegação do autuado não é capaz de elidir a imputação, uma vez foram acostados aos autos, fls. 23 a 37, Demonstrativo com a declaração do próprio contribuinte de tratar-se de material de uso e consumo, tendo a fiscalização verificado através de análise de seu processo produtivo, tratar-se mesmo de material de uso e consumo, por exemplo: lata, balde, tambor, são utilizados para manusear as tintas e nunca integrar o seu produto.

Em relação ao E-COAT CLEANING, consta no Demonstrativo elaborado pela defesa como sendo de uso/consumo, fl. 25 dos autos, é utilizado para limpeza do tanque de ECOAT. Portanto, não resta dúvida de que

se trata de material de uso e consumo. Fica mantido na autuação.

No tocante ao produto *GENERAL CLEANING THINNER*, o mesmo é utilizado para a limpeza dos equipamentos em geral, o que já caracteriza como material de uso e consumo, além de constar do Demonstrativo elaborado pela defesa, fl. 27 dos autos, reconhecendo trata-se de material de uso/consumo. Logo, fica mantido na autuação.

Em relação aos DAE`s acostados pela defesa às folhas 465 a 482, devo registrar que não fazem nenhuma referência ao Auto de Infração em tela, não podem ser acolhidos como parte de pagamento do valor autuado.

Assim, entendo que à infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao autuado por deixar de recolher ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Demonstrativo nº 02.

Em sua defesa o sujeito passivo assegura que não se tratam de aquisições efetuadas pela Impugnante, e sim transferências de produtos efetuadas por seu estabelecimento matriz ao estabelecimento filial localizado em Camaçari-BA, não havendo que se falar em ICMS.

Devo destacar que o impugnante não apontou qualquer inconsistência em relação aos números constantes do Demonstrativo 02, elaborado pelas autuantes discriminando a origem do débito apurado, fls. 10 a 13, recebido pelo autuado, conforme recibo firmado à folha 13 dos autos.

Observo que a exigência objeto do item em tela da autuação encontra-se lastreada na expressa determinação do inciso XV, do art. 4º da Lei 7.014/96.

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

[...]

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 à operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

E regrada pelo RICMS-BA/12:

“Art. 305

[...]

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

I - o valor resultante da aplicação da alíquota cabível à base de cálculo prevista para a operação ou prestação tributada, obtendo-se o valor a ser lançado na escrita fiscal do contribuinte;

II - o valor dos créditos estornados;

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;”

Não pode ser acolhido a pretensão da defesa, tendo em vista que previsão legal estatuída no dispositivo legal supra reproduzido, se refere, indistintamente sem qualquer exceção, a entradas de mercadoria ou bem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente. Portanto, a acusação fiscal afigura-se devidamente amparada pela legislação tributária do Estado da Bahia, que não distingue operações aquisições, de operações de transferência entre estabelecimento do mesmo titular, ao se reportar expressamente em entradas.

No mesmo sentido o Convênio ICMS 19/91 que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, em sua cláusula primeira, inciso II, determina que:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:

[...]

II – nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea “a” do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.

Portanto, fica evidenciado que para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, se tratar de

operação de transferência ou de aquisição, já que em ambos os casos são passíveis de tributação pelo ICMS.

Logo, fica mantida à infração 02.

Na infração 03 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente de crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, com a descrição de Nota Fiscal Complementar, sem a descrição/especificação de material, conforme Demonstrativo nº 03.

Em sua defesa o sujeito passivo assegura que o crédito tomado pela Impugnante em referidas operações é legítimo, na medida em que se referem a notas fiscais complementares emitidas por seu estabelecimento matriz ao estabelecimento filial localizado em Camaçari-BA, com a finalidade de complementar o valor de mercadorias que efetivamente ingressaram neste estabelecimento.

O argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, pois apesar de constar no inciso IV do artigo 83 do RICMS/2012 a possibilidade de emissão de NF-e no caso de reajuste de preço, por qualquer circunstância, de que decorra aumento do valor originário da operação ou prestação, o sujeito passivo não apresentou Notas Fiscais Eletrônicas fazendo referência as supostas Notas Fiscais Eletrônicas originárias, fato que possibilitaria a conferência, nota a nota, para comprovar a alegação defesa. Sem essa vinculação fica impossível, em meu entender, comprovar a origem do crédito.

O denominado Doc. 07, acostados aos autos às folhas 310 a 338, pela defesa, é uma planilha elaborada pela empresa autuado, as quais não substituem o Danfe-Nota Fiscal Eletrônica, com a indicação das Notas Fiscais originais.

Como bem destacaram as autuantes, a empresa não emitiu as notas fiscais complementares devidas, se fosse o caso, no momento em que teria constatado a diferença a menor do preço da mercadoria. Nas planilhas constam lançamentos de 2012 e 2013 e as notas fiscais complementares, foram emitidas de julho a dezembro de 2013. As notas fiscais complementares, devem ser emitidas, necessariamente, fazendo referência a nota fiscal anterior.

Logo, fica mantida à infração 03.

Na infração 04 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, referente a saldo credor do ICMS relativo a Cisão da Inscrição Estadual nº 68388515 e CNPJ 61.064.929/0019-06, sem ter apresentado nenhum documento comprobatório, conforme Demonstrativo nº 04.

Como se observa da descrição da infração acima, apesar da defesa tratar, longamente, do processo de Cisão, a imputação não questionou o referido processo. Portanto, não resta dúvida de que não se encontra em lide o processo de Cisão.

A única lide existente na infração em tela é a apresentação ou não do documento comprobatório do crédito fiscal utilizado pelo contribuinte autuado, ou seja, trata-se de uma questão meramente tributária, devendo ser observada a Legislação Tributária do Estado da Bahia e não a Lei nº 6.404/76, que, inclusive, não trata de ICMS.

Entendo que os documentos apresentados pelo contribuinte, fls. 98 a 135, que são Atas e documentos da Junta Comercial (diversas alterações do contrato social) comprovantes da Cisão de empresas, não justifica o lançamento no ajuste EFD, fls. 15 e 16 do PAF.

Em relação ao ICMS, o processo de Cisão resultou na criação de um novo contribuinte, como Inscrição Estadual de nº 103.060.992, diferente da Inscrição Estadual da “Du Pont” que é nº 068.388.515.

Assim, não resta dúvida de que são duas Inscrições Estaduais diferentes, ou seja, são contribuintes diferentes para legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Nesta situação, para efeito de transferência de crédito fiscal do ICMS acumulado para outro contribuinte do imposto, deve-se observar a regra prevista no artigo 317 do RICMS/12, in verbis:

Art. 317. Os créditos fiscais acumulados nos termos do § 4º do art. 26 da Lei nº 7.014, de 4 de dezembro de 1996, poderão ser:

I - ..

II - transferidos a outros contribuintes para pagamento de débito decorrente de:

- a) autuação fiscal e notificação fiscal;*
- b) denúncia espontânea, desde que o débito seja de exercício já encerrado;*
- c) entrada de mercadoria importada do exterior;*
- d) apuração do imposto pelo regime de conta-corrente fiscal.*

§ 1º Os créditos acumulados somente poderão ser transferidos a outros contribuintes, conforme previsto no inciso II do caput, na hipótese de não haver débitos do próprio contribuinte a serem compensados ou quitados, nos termos do inciso I do caput.

§ 2º A utilização do crédito acumulado para a compensação ou o pagamento do imposto nos termos da alínea “a” do inciso I não depende de autorização fiscal.

§ 3º A utilização do crédito acumulado pelo próprio contribuinte para pagamento de débitos decorrentes de entrada de mercadoria importada do exterior, denúncia espontânea ou autuação fiscal, bem como transferência a outro contribuinte para pagamento de auto de infração ou de denúncia espontânea de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais), dependerão de autorização do inspetor fazendário do domicílio do contribuinte e, no âmbito da DAT METRO, do titular da coordenação de processos, observado o disposto nos incisos I, II, IV e V do § 4º deste artigo.

§ 4º Exceto na hipótese prevista no § 3º deste artigo, as demais transferências de crédito acumulado a outros contribuintes dependerão de ato específico do Secretário da Fazenda, em cada caso, observando-se o seguinte:

I - na petição do interessado deverá constar a indicação do fim a que se destina o crédito fiscal, bem como o valor a ser utilizado e o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ do beneficiário;

II - fica condicionada ao exame fiscal quanto à existência e regularidade do crédito acumulado e à informação dos respectivos saldos na Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA) apresentada pelo contribuinte;

III - caberá à Diretoria de Planejamento da Fiscalização a elaboração de parecer e o seu encaminhamento ao Secretário da Fazenda;

IV - uma vez deferido o pedido, será expedido certificado de crédito do ICMS;

V - após expedição do certificado, o contribuinte emitirá nota fiscal para dedução do saldo existente no Registro 1200 do controle de crédito acumulado da EFD.

§ 5º O Secretário da Fazenda poderá determinar que os créditos acumulados de que trata o § 4º sejam transferidos em parcelas.

§ 6º O contribuinte que receber crédito fiscal transferido de outro estabelecimento deverá efetuar o lançamento do seu valor no campo “valor total de deduções” do Registro E110 (Apuração do ICMS - operações próprias), com a expressão “Crédito transferido de terceiro pela Nota Fiscal nº e pelo Certificado de Crédito do ICMS nº”.

Do acima exposto, não é possível aceitar o lançamento do crédito realizado, diretamente no livro de Registro de Apuração do ICMS, pelo contribuinte autuado, sem apresentação de nenhum documento fiscal, ou seja, sem o atendimento do procedimento acima indicado.

Logo, a infração 04 restou caracterizada.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 594 a 641, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Relativamente à Infração 1, alega que a JJF não analisou a natureza de cada um dos itens listados em sua impugnação, conforme Doc 3 (folhas 138/139), tendo se limitado a fazer referência aos itens de uso/consumo, os quais não fazem parte da controvérsia do presente processo. Reafirma que tais mercadorias se incorporaram ao produto final fabricado pelo seu estabelecimento.

Informa que possui como atividade a fabricação de tintas, vernizes, esmaltes e lacas, bem como o comércio atacadista de tintas, vernizes e similares, além da prestação de serviços de usinagem, tornearia e solda. Explica que, para a efetiva realização do seu processo fabril, utiliza-se de diversos materiais específicos (aqueles listados no Doc. 3 citado), os quais integram diretamente o produto final. Afirma que a autoridade ateve-se, apenas, à descrição das mercadorias, sem analisar qual o seu emprego no estabelecimento autuado. Dessa forma, defende que, relativamente a grande parte das mercadorias autuadas, não são materiais de uso/consumo.

Alega que a glosa dos créditos referidos fere o princípio da não cumulatividade. Explica que a planilha anexada ao processo (Doc. 3, às folhas 138/139), descreve a aplicação das mercadorias autuadas. Faz referência, ainda, ao laudo técnico de Mapeamento de Custo por Unidade (Doc. 4), onde se encontram informações detalhadas sobre o uso de tais materiais. Descreve cada uma das

etapas do seu processo produtivo.

Informa que efetuou a quitação parcial da Infração 1, relativa aos itens que reconhece não integrarem o processo produtivo.

Quanto à Infração 2, alega que nas operações autuadas não ocorreram fatos geradores do imposto estadual, pois se trata de operações de transferências entre seus estabelecimentos, não havendo mudança de titularidade jurídica das mercadorias. Afirma que tal entendimento já se encontra pacificado no STJ, mediante a Súmula 166. Acrescenta que tal interpretação é de obediência obrigatória aos tribunais estaduais, pois decorreu de decisão proferida no Resp nº 1125133, processado sob a égide do procedimento previsto no art. 543-C do revogado CPC.

Advoga a tese de que o recolhimento do diferencial de alíquotas somente é devido quando ocorre aquisições de mercadorias, mas não quando ocorre transferência.

Quanto à Infração 3, explica que as notas fiscais complementares autuadas referem-se a diferenças de custo, apuradas posteriormente às saídas das mercadorias. Alega que o seu único erro foi não ter mencionado o número das notas fiscais originais (complementadas) no corpo das notas fiscais complementares autuadas. Ademais, alega que, mesmo querendo, estaria impedida de corrigir o erro em virtude da lavratura do Auto de Infração, bem como das restritas hipóteses para emissão da Carta de Correção prevista no artigo 42 do RICMS/BA, cujo texto transcreve.

Transcreve Acórdão da 1ª CJF para apoiar a idéia de que bastaria a menção às Notas Fiscais originais no corpo das Notas Fiscais complementares, mas não há como corrigir as Notas Fiscais Complementares nesse momento processual, seja em virtude das vedações previstas no artigo 42 do RICMS/BA, seja em virtude da lavratura do Auto de Infração.

Explica que a sua matriz precisou emitir Nota Fiscal complementar à Nota Fiscal de saída de suas mercadorias, que no caso dos autos se destinou à complementação do valor de referidas mercadorias, haja vista ajustes de custos efetuados. Entretanto, conforme adiantado, tais documentos não significaram movimentação de mercadorias adicionais, e sim a complementação de dados e informações que deixaram de constar na nota fiscal de saída original em razão de levantamentos que foram efetuados em momento posterior à emissão da nota fiscal de saída.

Prossegue, explicando que, considerando que a complementação se dava com relação a numerosas saídas que já haviam sido efetuadas, o estabelecimento matriz procedeu à emissão de uma única Nota Fiscal complementar para abarcar diversas notas fiscais que já haviam sido emitidas. Destaca que esta possibilidade está expressamente prevista no RICMS/2012, nos incisos IV e V do art. 83, cujo texto transcreve.

Apresenta planilha com uma relação das notas fiscais de origem, estabelecendo uma vinculação com as notas complementares, objeto da presente autuação. Afirma restar claro que as notas fiscais complementares em questão se destinam somente à complementação do custo de mercadorias que já haviam ingressado no estabelecimento da Recorrente, tanto que foram devidamente submetidas à respectiva tributação para recolhimento do imposto residual devido.

Logo, conclui que os lançamentos tributários ora guerreados têm por base, substancialmente, o alegado descumprimento de deveres instrumentais. Advoga que o simples descumprimento de um dever instrumental não possui o condão de fazer surgir o fato gerador tributário, já que este deve estar amoldado estritamente às hipóteses de incidência prévia e legalmente definidas.

Argumenta que, mesmo tendo havido uma pequena falha no cumprimento das obrigações acessórias, isso não pode gerar para a Recorrente uma suposta obrigação tributária, cuja existência é cabalmente afastada pelo farto conjunto probatório já carreado aos autos. Transcreve julgados do CONSEF em apoio à sua tese. Conclui, portanto, que a simples ausência de menção às Notas Fiscais originais nas Notas Fiscais complementadas não pode embasar a nefasta conclusão de que supostamente teria havido tomada de crédito sem a efetiva entrada de mercadorias.

Quanto à multa aplicada de 150%, defende ser descabida uma vez que, embora o texto legal não

se utilize das expressões “dolo”, “fraude” ou “simulação”, obviamente que a proibição legal de “utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento” indica a utilização prévia de algum artifício fraudulento. Argumenta, contudo, que, na hipótese dos autos, além de ter tomado a iniciativa de pagar o ICMS residual que reputou devido, foram anexadas aos autos as planilhas com o descritivo de todas as Notas Fiscais originais que deram origem às Notas Fiscais complementares, não havendo sequer possibilidade de dano ao Erário. Com efeito, não há qualquer similitude entre a conduta da Recorrente, ao espontaneamente pagar imposto a maior, com a previsão de conduta fraudulenta prevista no artigo 42, inciso V, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Alega que o ocorrido foi tão somente que procedeu de forma mais cautelosa possível, ao emitir as Notas Fiscais Complementares e pagar o imposto residual devido, além de ter trazido aos autos todas as informações necessárias para a efetiva análise dos fatos. Não se pode, portanto, admitir a manutenção da multa imposta à Recorrente, pois em momento algum houve dolo ou fraude, mas tão somente a correção do valor das mercadorias que já estavam em seu estoque.

Quanto ao item 4 da autuação, ressalta, após descrever a infração capitulada, que a Autoridade Fiscal partiu do pressuposto de que (i) a DuPont do Brasil S.A. (Inscrição Estadual nº 68.388.515) transferiu créditos acumulados para a ora Recorrente (Inscrição Estadual nº 103.060.992) e esta, por sua vez, (ii) utilizou de tal crédito para abater o saldo credor do ICMS em sua escrituração fiscal, sem que tenha sido emitida a respectiva Nota Fiscal de transferência. Explica, contudo, que a transferência do crédito fiscal glosado nos presentes autos é oriunda de autorização própria da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, em função da substituição de beneficiários do regime especial simplificado de transferência de créditos acumulados vinculada ao benefício fiscal denominado Programa Especial de Incentivo ao Setor Automotivo da Bahia (“PROAUTO”), previsto na Lei nº 7.537/1999 e regulamentado pelo Decreto nº 7.989/2001 e outros.

Explica que os créditos fiscais acumulados pelos fornecedores das empresas beneficiárias do PROAUTO, o Decreto nº 7.989/2001, com a redação vigente à época dos fatos, previa que a fornecedora da Ford Motor Company Brasil Ltda. (“FORD”), beneficiária do PROAUTO e, portanto, acumula crédito de ICMS devido ao deferimento do ICMS em suas operações com a Ford, bem como que a transferência do crédito acumulado dos fornecedores para a FORD foi autorizada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia por meio de regime simplificado de transferência. Reproduz ementas de Pareceres, emitidos pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que concederam e alteraram o regime especial simplificado de transferência de crédito acumulado em função do regime PROAUTO.

No presente caso, explica que a Axalta Coatings Systems Brasil Ltda., após algumas alterações societárias, substituiu a DPC Brasil. Portanto, ao contrário do que aduziu o v. Acórdão recorrido, o artigo 317 do RICMS/2012 não se aplica ao presente caso, tendo em vista que na operação descrita no Auto de Infração não houve transferência de crédito fiscal para fins de quitação de débitos fiscais, mas sim mera substituição de beneficiário de regime especial relacionado ao PROAUTO. Para que não restem dúvidas, reproduz a descrição da autuação.

Alega que, para a operação objeto dos presentes autos, não havia exigência de emissão de Nota Fiscal, pois não houve transferência de crédito fiscal acumulado para fins de pagamento de débitos de ICMS da Recorrente, mas sim substituição de beneficiário do regime especial de transferência simplificada de crédito fiscal acumulado em virtude de diversas modificações societárias ao longo do tempo. Explica que, tendo havido apenas a substituição de beneficiário, o lançamento feito nos Livros Fiscais da Recorrente visou apenas a trazer para si o crédito acumulado pelo beneficiário anterior para, futuramente, transferi-lo à FORD.

Desse modo, afirma restar comprovado que não há que se falar na aplicação do artigo 317 do RICMS/2012 para o item em tela, tendo em vista que houve mera substituição do beneficiário de regime simplificado de transferência de crédito acumulado e não transferência de crédito fiscal para fins de pagamento de imposto.

Por fim, na remota hipótese de esses Julgadores não se convencerem do acerto dos procedimentos adotados pela Recorrente, destaque-se que todos os Pareceres emitidos após 2012 (Pareceres nºs 24789/12, 24258/14 e 21353/14), por meio dos quais se analisou exatamente a operação de cisão que deu origem à presente autuação, foram emitidos pelo mesmo I. Auditor Fiscal, Sr. Valmir Nogueira de Oliveira, razão pela qual é mister a conversão do julgamento em diligência para a manifestação fazendária sobre os créditos glosados nos presentes autos.

Termos em que, pede deferimento.

VOTO

Noto que o Auto de Infração descreveu adequadamente as infrações, bem como logrou êxito em demonstrar a metodologia de apuração da base de cálculo do imposto lançado, conforme documentos às folhas 23/37-A, atendendo, portanto, aos requisitos formais exigidos pelo art. 28, § 4º do RPAF/99.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos dos autos são suficientes para formação da minha convicção.

No mérito, relativamente à infração 1, a acusação fiscal foi “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$16.062,35, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento*”. O sujeito passivo acata parcialmente o lançamento, tendo se insurgido contra a glosa dos créditos relativos aos itens listados à folha 604, sob a alegação de que tais mercadorias se incorporaram ao produto final fabricado pelo seu estabelecimento, não sendo, portanto, materiais de uso/consumo.

Examinando o demonstrativo de débito referente à Infração 1, às folhas 10/13, em comparação com a lista da empresa (folha 604), é possível notar que a única mercadoria listada pela empresa que teve o seu crédito glosado foi o item “BOMBONA PLÁSTICA 5 LTS REDONDA PESO”, conforme se pode constatar às folhas 10 e 12. (complementada).

Observo, contudo, que tal mercadoria foi classificada como material de uso/consumo pela própria autuada, em relação entregue à fiscalização, à folha 24, onde descreve a sua finalidade como sendo “acondicionar materiais fracionadas/pintura”. Tal descriptivo repete-se na relação apresentada pela empresa à folha 86 (Doc.03). Os demais itens citados pelo contribuinte em sua peça recursal não fazem parte da autuação, sendo, por isso, despiciendo fazer-lhes referência, tendo sido RECONHECIDO.

Quanto ao produto Ecoat Cleaning, referido à folha 603, noto que a sua função se encontra descrita à folha 145 do processo, da qual consta que se presta a “criar uma camada protetora da carroceria contra a corrosão”. Acolho a alegação recursal nesse ponto.

Quanto ao produto General cleaning, não acolho a alegação recursal, pois se presta a limpeza dos equipamentos utilizados, não se integrando, portanto, ao processo produtivo. Igual sorte tem o produto “TBR TF”, pois é material de teste, não sendo objeto de saída posterior tributada.

Assim, mantendo parcialmente a Infração 1, com a exclusão somente da mercadoria Ecoat Cleaning, ficando o débito reduzido para R\$14.889,90, conforme demonstrativo de débito abaixo.

MESES	CI (R\$)
jan/13	20,97
fev/13	23,05
mar/13	34,94
abr/13	27,81
mai/13	42,54
jun/13	20,25
jul/13	26,84
ago/13	46,64
set/13	14.225,04

out/13	29,29
nov/13	177,23
dez/13	215,30
TOTAL	14.889,90

A Infração 2 descreve a conduta autuada como “*Deixou de recolher ICMS no valor histórico de R\$22.946,32, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento ...*”. O sujeito passivo opõe-se à exigência, alegando que não é devida a diferença de alíquotas pelo fato de tratar-se de operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Nota que o lançamento, neste ponto, é mera decorrência da Infração 1, pois está sendo feita a exigência do diferencial de alíquotas incidente sobre as entradas interestaduais dos materiais de uso/consumo. O valor lançado foi extraído, inclusive, do mesmo demonstrativo de débito (folhas 10/13), consistindo apenas numa coluna distinta, denominada “Difal”.

A LC 87/96, explicitou, em seu art. 13, § 4º, que incide ICMS sobre as operações de transeferência interestadual, conforme se extrai de seu texto.

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

...
 § 1º Integra a base de cálculo do imposto:

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

Assim, não tem amparo na legislação, a alegação recursal de que não incide diferenças de alíquotas sobre as transferências interestaduais de material de uso consumo, pois o inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96 traz previsão expressa nesse sentido, ao fazer referência não apenas às “compras”, mas a todas as “entradas”, conforme abaixo.

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

...
 XV - da entrada (grifo acrescido) 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 subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.
 ...”

Ora, o conceito de “entradas” é mais amplo que o de “compras” e abrange, evidentemente, as transferências interestaduais.

Assim, entendo que a infração se encontra caracterizada. Acolho as alegações recursais apenas para excluir a mercadoria Ecoat Cleaning, referida à folha 603, pois a sua função é “criar uma camada protetora da carroceria contra a corrosão”, conforme se encontra descrito à folha 145.

O débito da Infração 2 fica reduzido, assim, para R\$21.271,38, conforme demonstrativo abaixo.

MESES	DIFAL (R\$)
jan/13	29,96
fev/13	32,95
mar/13	49,94
abr/13	39,71
mai/13	60,77
jun/13	28,93
jul/13	38,35
ago/13	66,64
set/13	20.321,49

out/13	41,82
nov/13	253,22
dez/13	307,60
TOTAL	21.271,38

Quanto à Infração 3, a acusação é “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$310.560,99, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, com a descrição de Nota Fiscal Complementar, sem a descrição/especificação de material*”. O sujeito passivo se opõe ao lançamento ao argumento de que as notas fiscais complementares autuadas referem-se a diferenças de custo apuradas posteriormente às saídas das mercadorias em operações de transferência, oriundas de seu estabelecimento matriz. Alega que o seu único erro foi não ter mencionado o número das notas fiscais originais (complementadas) no corpo das notas fiscais complementares autuadas, o que não poderia acarretar a cobrança de imposto.

Examinando as cópias das notas fiscais complementares acostadas ao processo pelas autuantes (folhas 487/524), é possível notar que se referem, efetivamente, a “nota fiscal complementar”, conforme se encontra descrito no corpo dos documentos fiscais emitidos. Noto, igualmente, que se trata de operações com CFOP “6.151 - transferências de produção do estabelecimento”, conforme se encontra informado no campo próprio do documento fiscal. Percebe-se, ainda, que a mercadoria descrita foi “PRIMER BRANCO PARA RETOQUE”, material utilizado no processo de pintura (atividade fim da empresa), conforme se encontra descrito à folha 87, tendo havido o destaque do imposto incidente sobre a operação.

Ora, a emissão de nota fiscal complementar não se constitui como uma conduta ilícita, em si mesma, mas, pelo contrário, tem previsão no art. 309, § 6º do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...
§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

Ademais, não há previsão regulamentar (embora seja recomendável) de indicação do número da nota fiscal originária, exceto para as remessas em consignação, conforme art. 334, inciso II, alínea “a”, item “4”, abaixo transscrito.

“Art. 334. Na realização de operação de consignação mercantil, observar-se-ão os seguintes procedimentos;

...
II - Havendo reajustamento do preço contratado por ocasião da remessa em consignação mercantil:

a) o consignante emitirá nota fiscal complementar, contendo, além dos demais requisitos exigidos:

...
4 - a expressão: “Reajustamento de preço de mercadoria em consignação – Nota Fiscal nº , de/..../.....”;
...”

Para as demais operações, contudo, não há exigência legal ou regulamentar, embora, repito, seja recomendável.

Considerando que as operações foram regularmente tributadas pela emitente e que representaram NF complementares da base de cálculo, é inevitável admitir que o sujeito passivo possui o direito ao creditamento do ICMS destacado, mesmo porque foram valores associados a itens que integram o seu produto final (PRIMER BRANCO PARA RETOQUE).

Não está, portanto, caracterizada qualquer infração, pois o lançamento atreve-se apenas ao fato de que a emissão das notas fiscais complementares não representaram efetivo ingresso de

mercadorias, o que, por si só, não obsta o creditamento, como já ressaltado.

Considerando que não houve apuração do custo no período, para efeito de se avaliar a eventual irregularidade da base de cálculo utilizada na operação, entendo que o lançamento fiscal não merece prosperar. A Infração 3 é improcedente.

A Infração 4 acusa a recorrente de “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor histórico de R\$1.213.699,94, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, referente a saldo credor do ICMS relativo a Cisão da Inscrição Estadual nº 68388515 e CNPJ 61.064.929/0019-06, sem ter apresentado nenhum documento comprobatório*”.

A recorrente alega que o creditamento efetuado decorreu de uma cisão parcial em função do que a empresa autuada sucedeu a empresa Du Pont do Brasil S/A CNPJ 61.064.929/0019-06, passando a titularizar os seus estoques e os créditos a eles associados. Alega que, para a operação objeto dos presentes autos, não há exigência de emissão de Nota Fiscal, pois não houve transferência de crédito fiscal acumulado para fins de pagamento de débitos de ICMS da Recorrente, mas sim substituição de beneficiário do regime especial de transferência simplificada de crédito fiscal acumulado em virtude de diversas modificações societárias ao longo do tempo.

Examinando os autos, é possível constatar que em 01/11/2012 ocorreu a cisão parcial do capital da empresa Du Pont do Brasil S/A, conforme Protocolo e Justificação de Cisão Parcial da Du Pont do Brasil S/A, aprovado nessa mesma data, segundo revela a Ata da Reunião Extraordinária registrada junto à JUCESP, mediante protocolo nº 2266312/12-1, cuja cópia se encontra anexada às folhas 340/355. Por força do Protocolo citado, a filial da Du Pont (sucedida) situada no Polo Petroquímico/BA ficou baixada, por sucessão, passando a operar como estabelecimento da DPC Brasil (sucessora), no mesmo local e com o mesmo ramo de atividade, conforme Cláusula “5.4.1”, às folhas 348/349. Ainda de acordo com os termos do Protocolo aludido, todo o estoque da Du Pont do Brasil S/A e seus empregados fazem parte do acervo cindido e transferido à DPC Brasil, conforme Cláusulas “5.4.5” e “5.4.7” (folha 351).

Assim, resta incontrovertida a ocorrência da cisão parcial, mediante a qual a DPC Brasil (atual Axalta Coating Systema Brasil Ltda) é sucessora da empresa Du Pont do Brasil S/A. As autuantes não negaram, inclusive, esse fato, pois se limitaram a afirmar que não houve a emissão da nota fiscal para transferência dos créditos.

Pois bem, a cisão é fato que se situa fora do campo de incidência do ICMS, conforme dispõe o art. 3º, inciso XI, alínea “b” da Lei 7.014/96, abaixo transcrito.

“Art. 3º O imposto não incide sobre:

...
XI - operações internas de qualquer natureza decorrentes da transferência da propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie, havendo a continuidade das atividades do estabelecimento pelo novo titular, inclusive nas hipóteses de transmissão:

...
b) em caso de sucessão “*inter vivos*”, tais como venda de estabelecimento ou fundo de comércio, transformação, incorporação, fusão ou cisão (grifo acrescido);
...”

Embora se situe fora do campo de incidência, a sua constatação tem ensejado fervorosos debates, pois gera efeitos jurídicos que interferem na apuração do imposto estadual sob comento, demandando a rediscussão dos seus contornos. É o que passamos a fazer.

O § 1º do art. 229 da Lei nº 6.404/76 estabelece que a empresa, à qual forem transferidos os bens cindidos, deverá titularizar os direitos e obrigações a eles relacionados, conforme abaixo.

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão (grifo acrescido); no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.
...”

Assim, a transferência da titularidade dos bens cindidos é um efeito jurídico que decorre da própria norma, tão logo se cumpram as formalidades inerentes ao ato praticado, qual seja o seu registro na junta comercial (ocorrido em 01/11/2012). Repercute, por conseguinte, nas relações jurídicas então existentes, acarretando alterações tão somente de natureza subjetiva, pois os negócios jurídicos titularizados pela empresa cindida (sucedida) permanecem com as suas cláusulas incólumes, sem qualquer modificação de conteúdo material.

A questão ganha importância quando temos que definir o tratamento a ser dado aos estoques cindidos, ou seja, transferidos à empresa DPC Brasil por força da cisão. De fato, os estoques existentes no dia do ato em comento passam a ser titularizados pela empresa sucessora, sem que, contudo, haja qualquer deslocamento físico, já que a DPC mantém endereço e atividade no mesmo local. Não há, portanto, qualquer interrupção da atividade empresarial que permanece sem sofrer qualquer solução de continuidade.

Não há, assim, como discutir o direito do contribuinte aos créditos fiscais então existentes, já que precisa utilizá-los para compensar com os débitos lançados pelas saídas das mercadorias do seu estoque, pois não houve, como dito, qualquer interrupção da dinâmica dos seus negócios jurídicos.

Não se trata, como se pode ver, de transferência de créditos, hipótese que, uma vez constatada, atrairia a incidência do inciso X do art. 83 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:

...
X - na efetivação de transferência de crédito;
...”

Não existe “transferência” exatamente por que não existem “duas escritas”, mas apenas uma única, a qual permanece da mesma forma que estava. Não se tem que efetuar qualquer lançamento do crédito fiscal a débito ou a crédito, a justificar a transferência dos valores escriturados, já que o saldo credor continua integrado à escrita do livro fiscal onde foi apurado. Não deveria, a rigor da lei, haver qualquer alteração de livros e contratos, cuja alteração decorre, tão somente, de uma tradição protocolar fazendária, mas sem qualquer caráter inovador de direitos, que se constituem desde o registro do ato de comércio na junta comercial sem qualquer dependência de alteração de dados cadastrais.

A própria alteração cadastral que ocorreu nas instâncias fazendárias não se submeteu ao rito de “uma nova inscrição estadual”, mas apenas a “transferência” de outra já existente, já que não há sequer “vistoria”. Muda-se, assim, apenas porque é prática fazê-lo, mas não reside nisso qualquer inovação no mundo jurídico. Até mesmo os benefícios fiscais então desfrutados pelo sujeito passivo foram transferidos para a empresa sucessora, conforme folhas 650/665.

O exame dos autos revela que a empresa cindida possuía saldo credor de R\$1.537.052,68, no dia 31/10/2012, conforme folhas 422/423. Para desfrutar desse valor não se faz necessário o atendimento de qualquer condição. O creditamento de R\$1.213.699,94 representa, assim, apenas uma “transferência de saldo” entre livros fiscais de um mesmo contribuinte e não resultou em qualquer prejuízo para o erário estadual.

Entendo, por isso, que soa despropositado glosar os créditos fiscais da empresa sucessora, apenas pelo fato de não haver emitido nota fiscal, pois tal direito decorreu da lei e se operou tão logo foi registrado o ato mercantil na junta comercial, em 01/11/2012, independentemente do atendimento de qualquer outra condição.

Ademais, a cobrança de imposto soa indevida até mesmo porque se trata de empresa “sistematista da Ford”, a qual tem suas saídas amparadas pelo regime do diferimento, sem débito do imposto. No mês autuado não houve, por conseguinte, qualquer repercussão financeira, evento que somente se deu meses após quando o sujeito passivo efetivou a transferência desses créditos para a montadora citada.

Ante o exposto, voto pela improcedência da Infração 4.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, alterando a Decisão recorrida no que se refere às infrações 1 e 2 (as quais tenho por parcialmente procedentes) e às infrações 3 e 4 (as quais tenho por improcedentes).

Quanto ao pleito de homologação dos pagamentos, noto que os DAE's acostados ao processo possuem código de receita relativo ao ICMS-NORMAL-INDÚSTRIA (0806), diferente daquele que deveria constar (1705), relativo ao pagamento de auto de infração. Noto, igualmente, que os valores recolhidos não são compatíveis com aqueles exigidos no presente lançamento. Sugiro que o sujeito passivo dirija o seu pleito à inspetoria de origem, ao tempo em que deve buscar orientações acerca da retificação das informações mencionadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 117808.0011/14-2, lavrado contra **AXALTA COATING SYSTEMS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$36.161,28**, acrescidos da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte com os benefícios da Lei nº 13.449/15.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS