

PROCESSO - A. I. Nº 206949.0001/15-5
RECORRENTE - INDUSTRIA NACIONAL DE ASFALTOS S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0131-02/16
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/07/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0159-12/18

EMENTA: ICMS. 1. PROGRAMA DESENVOLVE. PARCELA NÃO SUJEITA {A DILAÇÃO DO PRAZO. PERDA DO BENEFÍCIO FISCAL. Após consulta ao histórico de pagamentos foi identificado DAE's pagos pelo sujeito passivo, referente à parcela não dilatada, dentro do prazo regulamentar, sob dois códigos de DAE's distintos (comércio e indústria), levando-se em conta que o vencimento do ICMS Normal é sempre o dia 09 de cada mês, no qual foi revisado através de diligência solicitada. Redução da infração. Item parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. 2. DIFAL AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. FALTA DE PAGAMENTO. a) MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO. b) MERCADORIAS DESTINADAS À USO E CONSUMO. Infrações mantidas (por maioria). Mantida a Decisão recorrida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Após observar os documentos acostados e consultar o Sistema Público de Escrituração Digital, não se constata a existência das notas fiscais autuada nesta infração. Assim, diante da falta de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, de ofício, julga-se NULA. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/03/2015, com o objetivo de exigir do sujeito passivo, crédito tributário, no valor histórico de R\$655.138,23, em decorrência do cometimento de 04 (quatro) infrações, conforme detalhado abaixo.

Infração 01 – 03.08.03 - Recolheu a menor o ICMS em razão da falta de recolhimento na data regulamentar da parcela não sujeita à dilação de prazo, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – Desenvolve, nos exercícios de 2011 e 2012. Valor histórico da infração R\$638.617,58. Multa de 60%.

Infração 02 – 06.01.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho e julho de 2011. Valor histórico da infração R\$1.436,60. Multa de 60%.

Infração 03 – 06.02.01 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, abril, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2011 e janeiro, março, maio, junho, outubro e novembro de 2012. Valor histórico da infração R\$11.971,50. Multa de 60%.

Infração 04 – 01.02.41 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de janeiro e março de 2011. Valor histórico da infração R\$3.112,55. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação tempestiva às fls. 41 a 55, para pedir a nulidade da exação fiscal, como também no mérito, contestou as infrações 2 e 3, solicitando diligência por fiscal estranho ao feito para comprovar suas alegações defensivas.

O autuante apresentou sua Informação Fiscal às fls. 72 a 74, rebatendo os argumentos do sujeito passivo, mantendo na íntegra o Auto de Infração.

Ato contínuo a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que optou pela Procedência do Auto de Infração, nos seguintes termos:

VOTO

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs 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 aos Demonstrativos que embasaram as infrações, ao contrário do pensamento manifestado pelo defendant, todos foram entregues ao contribuinte autuado, conforme Intimação acostada à folha 39 dos autos, devidamente assinada em 23/03/2015, constando especificado todos os levantamentos fiscais.

Sobre a alegação de falta de segurança para se determinar às infrações 02 e 03, devo ressaltar que o sujeito passivo recebeu cópia dos Demonstrativos, fl. 39 dos autos, constando a lista da Notas Fiscais por itens de mercadorias autuada, tendo como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Se é devido ou não o pagamento do ICMS Diferencial de Alíquota, tal questão não se trata de nulidade e sim de mérito, argumentação defensiva que será analisada após as questões preliminares e prejudiciais.

Quanto ao Acórdão CJF N° 0686-11/03, considero que ele não se presta como paradigma para o caso em lide, pois é referente a situação diferente da autuação em tela.

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

Em relação a arguição de inconstitucionalidade do percentual das multas aplicadas de 60%, 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. Cabe ressaltar que as multas imputadas são as previstas no artigo 42, incisos II, alínea “f” e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

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, observo que o sujeito passivo não impugnou às infrações 01 e 04.

Interpreto esse silêncio com reconhecimento tácito das mesmas, pois, conforme Art. 140, do RPAF/99, “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.”.

Assim, ficam mantidas às infrações 01 e 04. Nos itens 02 e 03 do Auto de Infração e imputado ao sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, sendo que na infração 01 relativas as mercadorias destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, com imposto devido de R\$1.436,60, enquanto que na infração 03 é sobre as mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, com imposto devido de R\$11.971,50.

Em sua peça defensiva o autuado apresentou seus argumentos em conjunto para duas infrações, razão pela qual serão tradas conjuntamente.

O autuado alega que não há que se falar em recolhimento de diferenças de alíquotas em aquisição de mercadorias para uso e consumo ou ativo fixo do estabelecimento se tais mercadorias são insumos que integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização,

produção, geração, extração ou prestação, o que iria comprovar acostando memorial descritivo dos produtos.

Observo que a defesa, embora tenha dito que estaria apresentando memorial descritivo dos produtos autuado, nada acostou aos autos.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Ademais, analisando os produtos constantes nos Demonstrativos “Débito de Diferencial de Alíquota – Ativo imobilizado – Listas de notas/itens”, folhas 10 e 11 dos autos, e “Débito de Diferencial de Alíquota – Material de uso e consumo – Listas de notas/itens”, folhas 14 a 16 dos autos, entre os itens listados tem “rolo de espuma 05 cm, de rolo de espuma 09 cm, tampa de pressão, cabo de força, espátula redonda, chave de roda, extensão rígida, adesivo, reparo, conexão, caneta azul, pneus etc., entendo que não se tratam de insumos e sim de material de uso e consumo.

Entendo que o argumento defensivo de que a multa aplicada foi genérica não é capaz de elidir a autuação, uma vez que é a prevista para o caso de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, não existindo dúvida quanto a capitulação dos fatos, corretamente descritos nas imputações, nem quanto sua natureza, ICMS - Diferença de alíquota, nem quanto a autoria, o sujeito passivo foi corretamente indicado, nem há dúvida quanto a penalidade ou graduação, uma vez que, não havendo dolo, o percentual foi de 60%, previsto na alínea “f” do inciso II, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

Art. 42.

*(...)
II –*

(...)

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

Quanto ao argumento de inconstitucionalidade da multa aplicada, o mesmo já foi afastado no início do voto.

Em relação ao pedido de redução ou cancelamento da multa o mesmo não pode ser acolhido por falta de previsão legal. Logo, às infrações 02 e 03 ficam mantidas na autuação. Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão proferida pela 2^a JJF, o autuado impetrou Recurso Voluntário tempestivo às fls. 94 a 111, pelos motivos que expôs.

Iniciou tratando da insegurança das Infrações 2 e 3.

Assevera que os autuantes lavraram o presente Auto de Infração sem considerar e detalhar o processo produtivo da empresa, deixando de aferir adequadamente se os insumos descritos nessas duas Infrações se tratavam de elementos essenciais ao processo produtivo, restando demonstrada a inexistência de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, contrariando o disposto no artigo 18, IV, "a" do RPAF/BA, o qual transcreve.

Explica que as autoridades fiscais devem agir nos estritos termos da legislação, ou seja, devem ser observadas as regras do direito material e processual, previstas nas leis e regulamentos, e nas rotinas administrativas, em conformidade com os roteiros de fiscalização e auditoria, com o objetivo da correção do trabalho fiscal, e consequentemente, da constituição válida do crédito tributário.

Ainda nessa linha, cita e transcreve o Acórdão CJF nº 0686-11/03, que teve como resultado o Auto de Infração julgado NULO, por inobservância do devido processo legal, para depois afirmar que pelo exposto, restou caracterizado que os insumos utilizados pela empresa não são mercadorias que devem ser consideradas como uso e consumo do estabelecimento nem destinadas ao ativo fixo, resultando em insegurança das infrações que estão sendo exigidas nas infrações 2 e 3.

Alega, sem citar qual a infração, que não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido e por esta razão, ficou caracterizado o

cerceamento do direito de defesa, devendo ser fulminado de nulidade a imputação fiscal, tendo em vista que restou prejudicado o exercício constitucional do contraditório.

Reitera a inafastável necessidade de ser anulado o lançamento de ofício, pois a autuação está eivada de vícios insanáveis essenciais, que além de espelhar sua imprestabilidade jurídica para justificar o crédito tributário imputado ao contribuinte, por não atender aos pressupostos legais de validade gera um grau de incerteza incontornável.

Transcreve outras decisões de segunda instância da Bahia, sobre nulidade por cerceamento de defesa.

No mérito, quanto a Infração 1, afirma que o autuante cometeu um grave equívoco quando não considerou que em diversos meses do período de apuração houve o recolhimento do imposto pelo sujeito passivo, conforme demonstrativo que detalha.

- Mês 01/2011 vencimento 09/02/2011 valor R\$3.338,60
- Mês 02/2011 vencimento 18/03/2011 valor R\$3.346,56
- Mês 04/2011 vencimento 08/04/2011 valor R\$ 104,51
- Mês 05/2011 vencimento 09/05/2011 valor R\$5.297,01
- Mês 07/2011 vencimento 08/07/2011 valor R\$1.048,65
- Mês 09/2011 vencimento 10/10/2011 valor R\$1.968,45
- Mês 11/2011 vencimento 09/12/2011 valor R\$173,67
- Mês 01/2012 vencimento 08/07/2011 valor R\$2.460,29
- Mês 02/2012 vencimento 08/07/2011 valor R\$1.100,36
- Mês 08/2012 vencimento 06/09/2012 valor R\$607,04
- Mês 11/2012 vencimento 09/11/2012 valor R\$1.806,68
- Mês 01/2013 vencimento 09/01/2013 valor R\$3.026,42

Entende que deve ser deduzido do valor cobrado nesta Infração, os recolhimentos realizados pelo autuado e sugere a realização de diligência por Fiscal estranho ao feito, para que se obtenha a verdade material dos fatos.

No que tange as Infrações 2 e 3, novamente firma entendimento de que o autuante entendeu de forma equivocada que os insumos utilizados no processo produtivo da empresa, se tratavam de materiais de uso e consumo e ativo fixo, e portanto, passíveis de recolhimento do ICMS a título de diferença de alíquota. Reforça que não há que se falar em recolhimento de diferenças de alíquotas em aquisição de mercadorias para uso e consumo ou ativo fixo do estabelecimento se tais mercadorias são insumos que integram o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, sendo utilizado o crédito do ICMS pelo sujeito passivo de acordo com o disposto no Art. 93 do RICMS/97, o qual transcreve.

Acosta à sua tese recursal um memorial descritivo dos produtos considerados de forma equivocada pela fiscalização como mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento.

Por fim, entende que a multa aplicada nas Infrações 1, 2 e 3 foi genérica, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. Cita doutrinas e transcrevendo o artigo 112 do CTN, destacando que este dispositivo estabelece os casos em que a legislação tributária deve sempre ser interpretada de maneira mais favorável ao contribuinte, na hipótese de dúvidas, pelos motivos que expõe.

Em resumo, repete as alegações defensivas para asseverar que as multas aplicadas são confiscatórias, ferindo de princípios constitucionais albergados no RPAF/BA, da proporcionalidade e da razoabilidade, como também o princípio do não confisco.

Em seguida, durante sessão de julgamento, esta 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência ao autuante, no que tange a infração 01, para que este:

- ✓ Excluisse todos os valores lançados referentes às competências onde ficou constatado que os pagamentos das parcelas não dilatadas foram realizados dentro do prazo estabelecido, de forma integral, ainda que sob o somatório de dois documentos de arrecadação (DAE's) distintos.
- ✓ Excluisse todos os valores lançados referentes às competências onde o saldo apurado demonstrado foi credor e não devedor e por essa razão não teria o sujeito passivo nenhuma parcela a recolher.
- ✓ Anexasse em sua Informação Fiscal o extrato de pagamento dos anos calendários de 2011 e 2012, bem como todos os espelhos de DMA's e das DPD's, dos valores lançados que remanescerão.
- ✓ Elaborasse demonstrativo analítico dos valores levantados como recolhidos à menor, que ainda remanescerão quanto a esta infração.

O autuante em resposta à diligência e sem explicar muitos detalhes, refez os demonstrativos da infração 1 (fls. 134 a 136), tendo reduzido o valor inicialmente lançado para um total de R\$262.160,66.

O autuado apresentou manifestação às fls. 142 a 145 pedindo um maior prazo para análise do novo levantamento, todavia destacando que há um erro cometido pelo autuante no momento em que majorou excessivamente a apuração relativa ao mês de janeiro de 2011 e que por conseguinte, a informação fiscal resultou na transgressão dos limites legais do instituto jurídico do *reformatio in peius*.

Ressalta que, ainda que o valor total do Auto de Infração não tenha sido majorado, não se pode permitir que itens relacionadas a cada infração sejam agravados no decorrer do Procedimento Administrativo Fiscal.

Considera que os atos administrativos eivados de ilegalidade devam ser revistos e anulados, sob pena de afronta ao ordenamento jurídico. Explica que a autotutela abrange a o poder de anular, convalidar e, ainda, o poder de revogar atos administrativos, estando prevista no artigo 53 da Lei nº 9.784/99 e na Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, explica que a autotutela da administração pública concede poderes para que sejam revogados e modificados seus atos, podendo-se, então, afirmar que o lançamento é amplamente reversível por ato de ofício da Fazenda Pública, ou por provocação do contribuinte a qualquer tempo, desde que, antes de ocorrida a preclusão.

Nessa esteira, o autuante veio novamente aos autos (fls. 162 e 163), desta vez para ratificar a autuação da infração 1, intimando o autuado a demonstrar que na sua apuração do ICMS submeteu-se aos regramentos previstos na Instrução Normativa nº 27/2009, ou seja, que detalhasse com clareza quais elementos e fatos fiscais que constituem o valor atribuído no Auto de Infração em tela. Pediu também que o autuado qualifique e demonstre o que constitui o valor definido na sua apuração de ICMS no item “estorno de débitos conf. Aplic. Bem desenvol.”. Explica que este valor constitui o crédito reclamado na infração.

Registra que o sujeito passivo já havia sido intimado a apresentar tais dados, através do termo de intimação anexo ao presente PAF. Por fim manteve os valores relativo às infrações 2 e 4.

Em seu último ato, o autuado se manifestou nas fls. 171 a 176 para informar que o Autuante, na informação fiscal das folhas 162 e 163, não atendeu ao pedido da 2ª CJF, limitando-se a descrever o andamento processual, e logo após informando que a autuada deveria demonstrar ao CONSEF que na sua apuração mensal de ICMS submeteu-se aos regramentos previstos na IN nº 27/2009, transferindo para o sujeito passivo a responsabilidade para esclarecer a sua indigitada acusação fiscal, demonstrando de forma cristalina a fragilidade da autuação.

Alega que o pedido da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal tem como objetivo esclarecer que a peça acusatória contem diversas falhas técnicas insuperáveis, tendo o autuante se recusado de elaborar

novos demonstrativos que pudessem colocar o impugnante em uma situação mais confortável.

Assevera que quem acusa tem a obrigação de provar. Não há inversão do ônus da prova no direito tributário. Explica que a atividade administrativa de lançamento é vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, conforme previsto no Parágrafo único do art. 142 do CTN (Lei nº 5172/66), o que importa em dizer que deve a autoridade fiscal agir nos estritos termos da legislação, e que por esta razão, devem ser observadas as regras de direito material e processual previstas nas leis e regulamentos, e nas rotinas administrativas, em conformidade com os roteiros de fiscalização e auditoria, com o objetivo da correção do trabalho fiscal, e consequentemente, da constituição válida do crédito tributário.

Aduz que o custo de uma defesa se torna muito alto, e isso é economicamente perverso para os contribuintes, que gastam muito tempo tentando produzir provas para se defenderem de acusações infundadas, e para a sociedade, eis que milhões de indivíduos que poderiam estar produzindo e gerando riqueza, ocupam parte de seu tempo se defendendo ou preparando provas para futuras defesas.

Desta forma, não poderia o autuante proceder ao lançamento do aludido crédito tributário, sem cotejar os dados fiscais contidos nos documentos eletrônicos do contribuinte e que por isso, o presente processo deve ser julgado NULO pelo Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, por insegurança para se determinar a infração nos termos do artigo 18 do RPAF/BA, ou exigir que o autuante atenda integralmente o pedido de diligência da 2ª CJF.

VOTO (Vencido quanto às infrações 2 e 3 – Transferência interestaduais, DIFAL – Súmula 166)

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, referente aos exercícios de 2011 e 2012, com o objetivo de exigir da ora Recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$655.138,23 em decorrência do cometimento de 4 (quatro) infrações.

Na primeira Infração o Autuado foi acusado de recolher a menos o ICMS em razão de ter deixado de recolher no prazo regulamentar o ICMS da parcela não dilatada prevista pelo Programa Desenvolve, perdendo o direito ao benefício em relação à parcela incentivada.

O Recorrente alega que o Autuante não considerou o recolhimento de diversas parcelas. Apresenta a relação por mês, valor e data de pagamento, porém sem anexar nenhum documento probante.

Ao analisar os Autos, verifiquei que na defesa apresentada em 1ª Instância não houve contestação quanto a esta Infração, sendo assim tanto na Informação Fiscal quanto no Julgamento de piso nada foi abordado em relação aos lançamentos que a compõe.

Todavia, após consulta ao histórico de pagamentos via coordenação deste Conselho de Fazenda, foi identificado DAE's pagos pelo sujeito passivo, referente à parcela não dilatada, como por exemplo, dos meses de março e abril de 2011, dentro do prazo regulamentar, ainda que pago sob dois códigos de DAE's distintos (comércio e indústria), levando-se em conta que o vencimento do ICMS Normal é sempre o dia 09 de cada mês.

Por esta razão, o PAF foi convertido em diligência, para que o processo fosse revisado e refeito, considerando algumas incorreções que foram nela apontadas. Foi como procedeu o autuante, em sua Informação Fiscal das fls. 134 a 136, reduzindo o lançamento original para o valor de R\$262.160,66.

O sujeito passivo apresentou diversas manifestações contestando os valores mantidos, porém sem apresentar com clareza os elementos para prova de seu alegado. Os valores lançados e demonstrados à fl. 8 parte de um lançamento registrado na escrita do autuado na rubrica “estorno de débito”, o que restou subentendido que o sujeito passivo registrou os valores dilatados erroneamente neste campo ao invés do campo “deduções”, conforme determina legislação do

Programa.

Por todo exposto, modifico a decisão recorrida para acatar a alteração procedida via Informação Fiscal, que reduziu o montante desta infração de R\$638.617,58 para R\$262.160,66.

Em relação às Infrações 2 e 3, o Recorrente pede a nulidade de ambas infrações alegando que as mercadorias adquiridas são insumos, utilizados no processo produtivo da empresa. Cita o Acordão CJF nº 0686-11/03 que julgou NULO um Auto de Infração por inobservância do devido processo legal.

Alega também em sede de preliminar que não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido e por esta razão, ficou caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

Afasto todas as alegações, primeiro, pois o Acordão citado (CJF nº 0686-11/03) se refere a uma outra situação totalmente diferente da discussão desta lide, depois que na fl. 39 consta que o sujeito passivo recebeu cópia dos Demonstrativos, constando a lista da Notas Fiscais por itens de mercadorias autuada, tendo como fonte a Escrituração Fiscal Digital – EFD. Por fim, quanto a alegação do insumo ser ou não utilizado no processo produtivo, certificaremos na análise do mérito e não em sede de preliminar.

No mérito, o Recorrente em sua tese informou que apresentaria o memorial descritivo dos produtos considerados de forma equivocada pela fiscalização como mercadorias adquiridas e destinadas ao uso e consumo e ativo fixo do estabelecimento, todavia nada trouxe aos Autos.

Contudo, observei que parte da cobrança refere-se a notas de transferência de ativo imobilizado (Infração 2) e uso e consumo (Infração 1), desta forma, considerando que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, entendendo que sobre as operações de transferências (em que não há transferência de propriedade), não incide também o diferencial de alíquota, pelo que exponho abaixo.

A hipótese de incidência do ICMS é a ocorrência de operação de circulação de mercadorias envolvendo negócio econômico entre diferentes sujeitos, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

É notório que não ocorreu a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula nº 166 no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Mesmo tendo a Súmula nº 166 sido publicada em data anterior à Lei Complementar nº 87/96, o STJ manteve o entendimento de que não há ocorrência do fato gerador de ICMS na simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive em julgamento submetido ao rito de recurso representativo de controvérsia:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. [...]

5. “Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. [...]”

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)*

Recentemente, após a publicação do Recurso Representativo da Controvérsia acima citado, o Superior Tribunal de Justiça novamente necessitou manifestar-se a respeito da matéria em julgamento de Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.

A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” da mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a súmula 166 do STJ. Incidência da súmula 83 do STJ.” (AgRG no Agravo em Recurso Especial Nº 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de fevereiro de 2012).

Para tanto, citou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a fim de demonstrar que o entendimento é uníssono no mesmo sentido da vigência da Súmula nº 166 do STJ.

Do mesmo modo é a jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como sevê nas ementas abaixo:

“O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte que é no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, a exemplo do que se observa no julgamento do AI 131.941-AgR/SP”. (STF, 1ª Turma, AgRg no AI nº 693.714-6, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, DJe 30.06.09).

“No mérito, conforme afirmado na decisão agravada, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que assentou que não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade” (STF, 2ª Turma, AgRg no RE nº 466.526, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJe 18.08.12)

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

Diante do exposto, reforço a decisão recorrida, para excluir os valores abaixo detalhado, das Infrações 2 e 3, que tratam da cobrança do DIFAL sobre ativo imobilizado e uso e consumo, respectivamente, referente às notas de transferências.

DIFAL SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE ATIVO IMOBILIZADO - INFRAÇÃO 01						
DATA	CFOP	BASE DE CÁLCULO	DIFAL	VLR. HISTÓRICO		
JAN/2011	2.552	R\$ 540,00	10%	R\$	54,00	
ABR/2011	2.552	R\$ 884,80	5%	R\$	44,24	
JUN/2011	2.552	R\$ 1.034,80	5%	R\$	51,74	
JUL/2011	2.552	R\$ 3.212,00	5%	R\$	160,60	
TOTAL				R\$	310,58	

DIFAL SOBRE TRANSFERÊNCIAS DE USO E CONSUMO - INFRAÇÃO 02						
DATA	CFOP	BASE DE CÁLCULO	DIFAL	VLR. HISTÓRICO		
JAN/2011	2.557	R\$ 2.505,40	10%	R\$ 250,54		
ABR/2011	2.557	R\$ 817,50	5%	R\$ 40,88		
MAI/2011	2.557	R\$ 676,70	5%	R\$ 33,84		
AGO/2011	2.557	R\$ 3.430,90	5%	R\$ 171,55		
OUT/2011	2.557	R\$ 399,50	5%	R\$ 19,98		
NOV/2011	2.557	R\$ 2.794,60	5%	R\$ 139,73		
	2.557	R\$ 70.384,00	10%	R\$ 7.038,40		
DEZ/2011	2.557	R\$ 15.720,00	10%	R\$ 1.572,00		
JAN/2012	2.557	R\$ 710,00	5%	R\$ 35,50		
MAR/2012	2.557	R\$ 242,00	5%	R\$ 12,10		
MAI/2012	2.557	R\$ 1.922,50	5%	R\$ 96,13		
OUT/2012	2.557	R\$ 75,00	5%	R\$ 3,75		
TOTAL				R\$ 9.414,38		

No que tange a Infração 4, a mesma não foi objeto da tese recursal, todavia não posso fechar os olhos para forma que a mesma foi imputada.

Diz a descrição da Infração que o Autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a maior nos documentos fiscais, por erro na aplicação da alíquota (CFOP vs. UF). Complementa informando que todo demonstrativo, com a lista de notas fiscais consta anexa ao presente PAF.

Todavia o que se observa são duas cópias, de espelhos de DANFE's (sem a informação da chave eletrônica), retirados do sistema SIAF, referente às Notas Fiscais nºs 15794, 19004 (fls. 22 e 23), supostamente emitidas pelo próprio contribuinte, nas quais consta a alíquota de 17% e que desta forma teria o autuado se creditado a maior equivalente a 5%, uma vez que nas entradas de mercadorias oriundas da região nordeste a alíquota interestadual é de 12%.

Consultamos o Sistema Público de Escrituração Digital e não constatamos a existência de tais notas fiscais. Diante das evidências, da falta elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, de ofício, julgo NULA esta infração.

Por fim, no que tange as multas, a penalidade está prevista na legislação tributária (artigo 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96) fugindo à competência deste Conselho de Fazenda julgar eventuais inconstitucionalidades. Não há o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.

Por todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3 – Transferência interestadual, DIFAL – Súmula 166)

Em que pese a boa fundamentação expendida pelo i. Relator, com a devida vênia, irei divergir do posicionamento do nobre colega, exclusivamente com relação a sua Decisão, no que diz respeito às Infrações 2 e 3.

As citadas infrações se referem respectivamente, a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

O nobre Relator reformou parcialmente a decisão de piso que concluiu pela procedência de ambas as infrações, sob o fundamento de que deveriam ser excluídos valores que detalhou, que

tratam da cobrança do ICMS DIFAL, por se tratar de notas fiscais de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A Decisão concentra-se no argumento da não-incidência do ICMS nas transferências de bens de uso, consumo ou ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa, por inexistência de circulação jurídica e por não se tratar de mercadorias.

Devo louvar o esmero com que o i. Relator expôs a sua respeitável tese sobre a matéria. Demonstra estar em boa companhia, haja vista a doutrina citada, com respaldo em decisões judiciais sem dúvida respeitáveis. Há inclusive súmula do STJ sobre a matéria.

A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias? E bens de uso ou do ativo imobilizado são mercadorias?

A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.

Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recaia sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde estas digam respeito a circulação de mercadorias.

Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso, não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio, ou se é de pequeno ou alto valor (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).

Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica e econômica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção ou de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei, como, por exemplo, no caso de imposto devido sobre mercadorias em estoque no encerramento das atividades do estabelecimento.

A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....
II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

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

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

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O imposto lançado nos itens 2º e 3º deste Auto, diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.

Os dispositivos acima especificados da lei complementar são reproduzidos na lei baiana e em seu regulamento. Baseio-me, portanto, no direito posto.

Vale destacar, por importante, que foi consolidado no âmbito da Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, o entendimento de que não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com a ressalva de que este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tendo em vista que a Súmula do STJ e a Decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do

art. 13, § 4º da LC 87/96.

Dessa forma, entendo correta a decisão de 1ª Instância que julgou procedentes as infrações 2 e 3. Assim, o débito remanescente do Auto de Infração é o seguinte:

INF	VLR. LANÇADO	VLR. JULG- JJF	VLR. JULG- CJF	MULTA	RESULTADO
01	638.617,58	638.617,58	262.160,66	60%	PARC.PROVIDO/PROC. EM PARTE
02	1.436,60	1.436,60	1.436,60	60%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
03	11.971,50	11.971,50	11.971,50	60%	N.PROVIDO/PROCEDENTE
04	3.112,55	3.112,55	0,00	-----	PROVIDO/NULO
Total	655.138,23	655.138,23	275.568,76		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação às infrações 2 e 3, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206949.0001/15-5**, lavrado contra **INDUSTRIA NACIONAL DE ASFALTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$275.568,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3 – Transferência interestaduais, DIFAL – Súmula 166) – Conselheiros: Alexandrina Natalia Bispo Santos, Fernando Antonio Brito de Araujo e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infrações 2 e 3 – Transferência interestaduais, DIFAL – Súmula 166) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 2 e 3 – Transferência interestaduais, DIFAL – Súmula 166)

ALEXANDRINA NATALIA BISPO DOS SANTOS - VOTO VENCEDOR
(Infrações 2 e 3 – Transferência interestaduais, DIFAL – Súmula 166)

RAIMUNDO LUIZ ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS