

PROCESSO - A. I. N° 279465.0016/15-0
RECORRENTE - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0144-04/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/03/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0010-11/18

EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. CIMENTO. Na condição de atacadista ou distribuidor da indústria de cimentos, a legislação tributária atribui a responsabilidade para efetuar o recolhimento do tributo referente às mercadorias recebidas em transferência, nas etapas subsequentes de saídas internas dos produtos. Infração subsistente. Mantida a Decisão. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. CIMENTO. Na condição de atacadista ou distribuidor da indústria de cimentos, possui a obrigação, como substituto tributário, de efetuar a retenção e recolhimento do imposto referente às mercadorias recebidas em transferência, nas etapas subsequentes de saídas internas dos produtos. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS EM OUTROS ESTADOS PARA O ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO. Não apresentado provas capazes de desconstituir a infração. Mantida a Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. Infração caracterizada. b) FALTA DE RETENÇÃO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. Não apresentado provas relativa às alegações erro de escrituração não considerado no levantamento fiscal. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. MULTA DE 10%. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA DE 1%. Não apresentadas provas capazes de desconstituir as infrações 6 e 7. Aplicado o princípio da retroação benéfica previsto no artigo 106, II, do CTN, reduzindo a penalidade, de 10% para 1%, consoante o previsto na Lei nº 13.461/15. Infrações subsistentes, com adequação da penalidade. Não acolhido o pedido para realização de diligência ou perícia técnico-contábil. Indeferido o pedido de cancelamento ou redução das multas aplicadas por falta de amparo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso

NÃO PROVIDO. Decisão unânime

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão contida no Acórdão nº 00144-04/16 Acórdão nº 0015-06/16, com base no art. 169, I, "b", do citado regulamento relativo à sete infrações objeto consignadas no Auto de Infração lavrado em 29/09/15, exige-se o ICMS no valor de R\$2.340.693,56, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. *Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$1.694.832,76, e multa de 60%;*
2. *Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$441.210,07, e multa de 60%;*
3. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$8.577,69, e multa de 60%;*
4. *Deixou de recolher o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (2013 e 2014), no valor de R\$132.992,48, e multa de 100%;*
5. *Deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2013 e 2014), no valor de R\$30.271,08, e multa de 60%;*
6. *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa (10%) no valor de R\$19.092,27;*
7. *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa (1%) no valor de R\$13.717,21.*

Na Decisão proferida (fls. 134 a 143), a 4ª JJF inicialmente rejeitou o pedido de realização de diligência ou perícia técnico/contábil por entender que os elementos constantes do processo eram suficientes para à formação do convencimento do órgão de julgamento administrativo (art. 147, I, "a", do RPAF/BA), além de não ter sido apresentado provas que justificasse sua realização.

No mérito aprecio que:

Na infração 1, o ICMS foi lançado em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, consoante o demonstrativo impresso (fls. 24 a 28) e em meio magnético, entregues ao contribuinte (fls. 72 a 77).

A autuante, em sua informação fiscal, explicou que o autuado não tributou as operações internas do cimento, recebido em transferência de sua filial localizada no Paraná (CNPJ nº 01637.895/0106-00) já com o imposto retido, procedimento a que estava obrigado, na condição de substituto tributário, segundo o seu entendimento. O sujeito passivo, por sua vez, limitou-se a pedir diligência e a alegar que não infringiu as normas legais.

Observo que o autuado está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia como "Comércio atacadista de cimento" e recebeu Cimento Poty 50 kg de sua unidade industrial, localizada no Paraná, no período de agosto a novembro de 2014, já com o ICMS retido na origem, deixando, consequentemente, de proceder à tributação nas saídas internas posteriores do produto.

Ocorre que, nessa situação, o autuado, na condição de atacadista ou distribuidor da indústria de cimentos, possuía a obrigação de efetuar o recolhimento do ICMS referente às mercadorias recebidas em transferência, nas etapas subsequentes de saídas internas dos produtos.

É o que está previsto no parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cimento de qualquer espécie entre contribuintes localizados nos Estados de Minas Gerais, Espírito Santo, Paraná, Rio de Janeiro, Bahia e São Paulo, como a seguir reproduzido:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cimento de qualquer espécie, classificado na posição 2523 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM-SH), entre contribuintes do ICMS situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador na qualidade de sujeito passivo por substituição a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário

Parágrafo único. O regime de que trata este protocolo não se aplica:

1. às operações que destinem a mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;
2. às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa. (grifos não originais)

É o que dispõe também o § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96 (redação à época dos fatos geradores):

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

(...)

§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:

I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

II - a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes;

Assim, em face do disposto na legislação vigente, concluo que o autuado era o substituto tributário nas transferências de cimento, oriundas de filial industrial situada no Estado do Paraná, obrigando-se a tributar normalmente as operações internas subsequentes.

Aliás, as Câmaras do CONSEF já se manifestaram no mesmo sentido, em processos administrativos fiscais oriundos de autos de infração lavrados contra este mesmo contribuinte, em relação à mesma imputação, nos Acórdãos CJF nºs 0301-11/11, 0170-11/12, 0261-11/13, 0031-12/13 e 0142-12/14.

Fica mantido, portanto, o débito lançado na infração 1.

Na infração 2 o contribuinte foi acusado de ter deixado de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas operações de saídas de cimento e argamassa realizadas para contribuintes localizados neste Estado (no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2014).

O sujeito passivo alegou que era indevida a exigência, tendo em vista que o tributo já foi recolhido por antecipação por sua matriz industrial, ao que rebateu a autuante, aduzindo que o ICMS devia ter sido retido no momento da saída das mercadorias (cimento e argamassa), conforme previsto nos Protocolos ICM 11/85 e ICMS 104/09.

O Protocolo ICMS 104/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, dentre os quais a argamassa, entre contribuintes localizados nos Estados da Bahia e São Paulo, estabelece o seguinte:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste Protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

O Anexo Único do mencionado protocolo prevê o seguinte:

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRÍÇÃO DAS MERCADORIAS	NCM/SH
1	Ardósia, em qualquer formato, com até 2m2, e suas obras	2514.00.00, 6802, 6803
2	Cal para construção civil	25.22
3	Argamassas, seladoras, massas para revestimento, aditivos para argamassas e afins	3214.90.00, 3816.00.1, 3824.40.00, 3824.50.00

Em consequência, aplica-se a esta imputação o mesmo raciocínio já externado na infração 1, isto é, o ICMS por substituição tributária é devido nas operações internas de saídas de cimento, cal e argamassa, tendo em vista o disposto no parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85 (cimento), na Cláusula segunda e no Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09 (cal e argamassa) e no § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96. Mantido o débito da infração 2.

Na infração 3 o tributo foi lançado em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (meses de abril de 2013, março, abril, maio e novembro de 2014).

O autuado apenas alegou que a acusação foi feita com base em presunção e que a hipótese de incidência só seria válida nas efetivas operações de transferência de titularidade de mercadorias.

Entretanto, pelos demonstrativos juntados às fls. 44 e 45, percebe-se que se trata de aquisições interestaduais de “motoredutor”, “registro eletrônico”, “nobreak”, “sistema de paletização”, “caixas diversas”, “varredeira manual”, “transformador”, “grupo gerador” etc, claramente bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.

Nessa hipótese, é devido o ICMS em razão da diferença de alíquotas, nos termos do artigo 13, inciso I, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, não importando se se trata de aquisição a terceiros ou por transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, segundo a jurisprudência dominante neste CONSEF:

Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

j) o do estabelecimento que adquirir, em operação interestadual, mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas; (redação da época dos fatos geradores)

Nas infrações 4 e 5 o ICMS, normal e por substituição tributária, foi exigido pela constatação, em levantamento quantitativo de estoques, de saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

O contribuinte alegou que as diferenças deviam ser atribuídas a “erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada sua entrada no livro de ICMS”.

Verifico, pelo exame dos autos, que o levantamento de estoques foi realizado em relação a diversas mercadorias (cimento, cal e argamassa) e que carece de prova o argumento do contribuinte, de que os estoques foram considerados em duplicidade, pelo fato de a entrada das mercadorias ter sido supostamente lançada em seu sistema de estoques no mesmo momento em que a saída foi efetuada no estabelecimento remetente (embora as notas fiscais de entradas tenham sido escrituradas no livro de entradas apenas no exercício seguinte).

Como é de conhecimento geral, o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial) e do final do exercício objeto do levantamento (estoque final). As diferenças eventualmente apuradas podem ser atribuídas à conta das entradas (e, nesse caso, temos uma omissão de saídas presumida legalmente) ou à conta das saídas (nessa hipótese, apura-se uma omissão de saídas real).

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, elencava, em seu artigo 330, as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário, como a seguir transcreto:

Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70). (grifos não originais)

(...)

§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:

I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;

II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.

§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

III - coluna "Quantidade": quantidade em estoque na data do balanço; (grifos não originais)

(...)

§ 7º A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do parágrafo anterior, do último dia do ano civil. (grifos não originais)

Pelas normas regulamentares acima reproduzidas, constata-se que os quantitativos lançados no livro fiscal deveriam ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil. Portanto, correto o autor quando considerou no levantamento os produtos lançados no livro Registro de Inventário, tendo em vista que, de acordo com o que previa a legislação, deveriam ter sido apurados com base no estoque físico.

Observo que o livro Registro de Inventário atesta uma situação fática estanque, não sendo possível a escrituração de algo ainda não existente no estoque físico (momento do balanço), a não ser que o contribuinte tivesse escrutinado tais mercadorias como “produtos em trânsito ou em poder de terceiros”, o que não ocorreu.

Sobre esse tema, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal já se manifestou, no Acórdão CJF nº 0148-12/14, com o voto vencedor da lavra da então Conselheira Mônica Maria Roters, da seguinte maneira:

“Data venia discordo do n. relator quanto ao seu acolhimento das razões recursais em relação ao fato de que a fiscalização não considerou que as mercadorias discriminadas no DANFE nº 000.028.0254 – registradas fiscalmente em 04/01/2010 - já haviam sido registradas no estoque no dia da emissão da nota, qual seja, dia 29/12/2009.

Um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas. É uma simples equação matemática utilizada por qualquer pessoa que exerce qualquer atividade comercial (Estoque Inicial+Entradas-Estoque Final=Saídas) onde é verificado se as quantidades de saídas de determinadas mercadorias, elegidas pelo fisco, não apresentarão saldo, ou como corriqueiramente se diz, apresentarão saldo zero. Apresentando saldo zero tanto de entradas ou de saídas, o fisco estadual entende não existir imposto a ser exigido, já que o contribuinte cumpriu com as suas obrigações tributárias. No entanto, existindo diferenças de quantidades de entradas ou de saídas, sobre esta diferença deve ser exigido o imposto, pois restará provada a omissão de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, consequentemente omitidas do fisco quando do recolhimento mensal do imposto. Encontrada diferença de quantidades nas entradas, a Lei nº 7.014/96 no seu art. 4º, § 4º determina a presunção de saídas anteriores (não se conhece qual ou quais mercadorias, nem tampouco quando deram saídas) sem os respectivos documentos fiscais, invertendo o ônus da prova ao contribuinte. Na outra vertente, apurando-se diferenças nas quantidades de saídas, não mais se estar a falar em presunções legais. A diferença foi encontrada no próprio exercício fiscalizado e sobre aquelas próprias mercadorias que compuseram o levantamento fiscal, estando comprovada a omissão de saídas de mercadorias. E, por fim, sendo constadas diferenças de entradas e de saídas de mercadorias no mesmo exercício, deve ser exigido o imposto de maior expressão monetária, na forma indicada no § 1º do art. 60, do RICMS/97 à época vigente.

E para a consecução deste levantamento, o fisco, por obrigação, deve se atter, e no caso presente (exercício fechado), aos documentos e livros fiscais da empresa, não podendo, sob qualquer hipótese considerar outros fatores, pois se assim se posicionar, não somente desvirtua as quantidades apuradas, bem como, gera não somente consequências para o exercício seguinte levando o contribuinte a apresentar distorções na sua escrita fiscal, base para apuração dos tributos que deve honrar, mês a mês, quer estadual, ou mesmo federal (ex: imposto de renda). Ou seja, o fisco tem, por obrigação (art. 142, do CTN) cumpri as determinações legais, sob pena de ser punido em agir de forma contrária.

Por outro lado, o Estado, sob qualquer hipótese (e não poderia ser ao contrário) não pode interferir nos controles internos de uma empresa. Ela age da forma que lhe é conveniente. Entretanto, por obrigação legal, não pode, e não deve, agir em desconformidade da legislação tributária sob pena de arcar com as consequências dos seus atos. Em assim sendo o sistema SAP (como disse o recorrente existente e que integram os seus estabelecimentos) embora de grande valia junto aos seus controles internos, não tem qualquer valia para comprovação tributária.

Em assim sendo, cabe ao fisco realizar a auditoria de levantamento quantitativo dos estoques, em exercício fechado, com base nos documentos fiscais de entradas e saídas, bem como, nos seguintes livros fiscais e únicos legais: Registro de Inventário, de Saídas e de Entradas. E cabe ao contribuinte escriturá-lo, obedecendo ao comando da norma regulamentar.

Com base em todas estas colocações, se as mercadorias descriminadas no DANFE nº 000.028.0254 foram registradas, pelo estabelecimento de Recife, no estoque do estabelecimento da Bahia no dia da emissão da nota através dos seus controles internos de processamento de dados (sistema SAP), qual seja, dia 29/12/2009, esta é situação que não cabe ao Estado interferir. No livro Registro de Inventário do recorrente, e este cabe ao fisco auditar, elas não constavam escrituradas e nem poderia constar já que ainda não havia adentrado no seu estabelecimento, pois somente aqui chegaram em 04/01/2010. E ressalto, a empresa corretamente escriturou a NF-e no seu livro Registro de Entradas quando de suas chegadas, o que prova que elas não poderiam constar dos estoques finais de 2009 no livro de Registro de Inventário, pois estoques inexistentes neste momento.

Em assim sendo, resta provado nos autos que as mercadorias ainda não tinham entrado no estabelecimento autuado. Inclusive expressamente afirmado pelo recorrente.

(...)

E, mais grave e no presente caso, o próprio recorrente afirma que as mercadorias ainda se encontravam em trânsito, ou seja, não era ele o seu real possuidor, portanto inexistiam em 2009 nos seus estoques, mesmo que, porventura tivesse as escriturado (de forma equivocada) no seu livro Registro de Inventário e não nos seus controles internos (sistema SAP) como feito. As mercadorias constantes do DANFE nº 000.028.0254 se encontravam em trânsito para o seu estabelecimento (conforme dito), e elas foram escrituradas no estabelecimento autuado quando de suas entradas, ou seja, em 04/01/2010. E o recorrente jamais poderia escriturar o livro Registro de Inventário na forma que o n. relator sugeriu. Ele não poderiam incluir nos seus estoques, e no livro Registro de Inventário, mercadorias somente entradas em seu estabelecimento em 4/1/2010, como faz prova o próprio recorrente.

(...)

Discordando do n. relator a respeito da matéria acima exposto, no mais, acompanho a sua decisão quanto aos demais argumentos e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a diligência realizada e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor de R\$33.680,38. Por fim, recomendo que a INFRAZ de origem, determine, através de novo procedimento fiscal, seja reclamado o crédito tributário indicado pelo autuante, a título de antecipação tributária não contemplada no Auto de Infração.

Por tudo quanto foi exposto, entendo correta a autuação concernente às imputações 4 e 5 do presente auto de infração.

Na infração 6 foi lançada penalidade pela entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

O sujeito passivo não apresentou nenhuma contraprova para demonstrar que as notas fiscais encontravam-se escrituradas em seus livros fiscais, o que me leva a concluir pela manutenção do lançamento.

No entanto, o inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que estabelecia a multa em 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis não registradas, foi alterado pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, passando a ter a seguinte redação:

"Art. 42 -

IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 106, inciso II, estipula três casos de retroatividade (aplicação a ato ou fato pretérito) da lei mais benigna, aos contribuintes e responsáveis, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Na hipótese da alínea "c" do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato praticado pelo contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa. Dessa forma, a penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

A jurisprudência majoritária aceita que a interpretação de ato não definitivamente julgado compreende tanto o julgamento administrativo como o judicial e, portanto, há de ser aplicado o princípio da retroação benéfica

previsto no mencionado artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional ao caso concreto, para adequar o valor da penalidade, de 10% para 1%, passando o débito da infração 6 a ser de R\$1.909,23.

Na infração 7 foi lançada multa pela entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal.

O autuado não apresentou nenhuma comprovação de que as notas fiscais estavam escrituradas em seus livros fiscais. Dessa forma, deve ser mantido o débito.

O argumento defensivo de que as multas indicadas são confiscatórias não pode ser apreciado por este órgão julgador em face da vedação estabelecida no artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99 e, ademais, saliento que estão previstas no artigo 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III, IX e XI, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao pedido do autuado, de “declaração da suspensão de exigibilidade do suposto ‘crédito tributário’, ressalto que a suspensão da exigibilidade do valor ora lançado está assegurada pelo artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, enquanto não houver decisão definitiva neste processo administrativo fiscal, nos termos do artigo 173 do RPAF/99. Vejamos o que prevê o Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, adequando, de ofício, a multa indicada na infração 6, de R\$19.092,27 para R\$1.909,23, em face da aplicação retroativa benéfica da Lei nº 13.461/15.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 158 a 177) o recorrente inicialmente comenta a autuação, descreve as infrações, alega que cumpriu na íntegra a legislação do ICMS, o rejeitamento do pedido de realização de diligência, a tempestividade do recurso e a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos dos artigos 151, III e 206 do CTN. Passou a abordar as infrações.

Infração 1 (recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa). Afirma que conforme demonstrado na defesa não infringiu as normas do RICMS/BA e reitera a necessidade de realização de diligência para “análise aos livros fiscais da empresa, no intuito de comprovar que não cabe esta autuação fiscal, posto que os erros existentes já foram sanados no mesmo período, não devendo a empresa valores a título de ICMS ao Fisco”.

Infração 2 (reteve e recolheu a menos o ICMS-ST) reitera que a fiscalização se equivocou, visto que o tributo foi recolhido por antecipação e como se infere “o ICMS-ST incidente na operação de circulação de itens adquiridos pela Defendente são devidos e recolhidos pelo primeiro “elo” da cadeia de circulação, ou seja, por aqueles que venderam as mercadorias à então Impugnante, e cobrar o pagamento novamente por esta seria incorrer em bitributação, contrariando normas de cunho constitucional”.

Afirma que a maior parte das mercadorias provém de sua matriz industrial e o Prot. ICMS 11/85 e o art. 356 do RICMS/BA afastam a possibilidade de nova exigência do ICMS-ST, visto que uma vez antecipado o imposto, as operações internas subsequentes ficam desoneradas, sob pena de arbitrariedade por parte do Estado. Reitera a necessidade de realização de prova pericial, a fim de esclarecer todos os eventuais equívocos ou declarar improcedente a infração.

Infração 3 (ICMS difal/ativo) afirma que atua no mercado de produção de cimento, age com responsabilidade fiscal e só não recolhe tributo quando há autorização legal.

Diz que conforme demonstrado na impugnação a suposta diferença de alíquota exigida na aquisição de ativos foi feita “com base na presunção de que o sujeito passivo, deixou de recolher o ICMS”, o que considera um absurdo.

Discorre sobre a competência dos estados para instituírem o ICMS (art. 155, II da CF), o conceito de circulação de mercadorias, vinculada a operações de transferência de titularidade, prevista na legislação local como fatos geradores, “não se admitindo presunção – de qualquer tipo, em função dos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributárias – que permitam o afastamento de tal premissa”.

Reitera a necessidade da produção de prova mediante realização de perícia técnica.

Infrações 4 e 5 (omissão de saída de mercadorias e falta de retenção do ICMS-ST apurado em levantamento quantitativo de estoques), afirma que as diferenças apuradas pela fiscalização “decorrem, tão somente, de erro contábil, pois as mercadorias foram registradas em inventário quando ainda se encontravam em trânsito e só posteriormente, quando da sua entrada efetiva, foi registrada sua entrada no livro de ICMS”.

Alega que houve apenas erro material, que pode ser corrigido pela autoridade administrativa nos termos dos artigos 147, §2º e 149, IV do CTN, por meio de realização de “realização de prova pericial e material”, motivo pelo qual reitera o pedido de realização de perícia/diligência fiscal.

Infrações 6 e 7 (entrada de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal), argumenta que não pode ser autuado sem que sejam analisados seus livros fiscais, pois “são milhares de operações, as quais precisam ser corretamente verificadas, minuciosamente, situação em que se comprovará que não houve qualquer ilicitude, mas apenas erro na apuração pelo Douto Fiscal”.

Requer “a realização de perícia técnica para o esclarecimento das alegações”, para comprovar que não houve entrada sem registro fiscal, tributável ou não tributável e sim um equívoco por parte da fiscalização.

Discorre sobre os princípios que norteiam o processo administrativo; cita doutrina; observa que o art. 123, §3º cc o art. 145 do RPAF/BA consagra a possibilidade de realização de perícia técnica em nome do princípio da verdade material; ressalta que a ampla defesa e o contraditório são matérias de direito e garantia individual que deve ser assegurada no processo administrativo, sob pena de anulação; cita jurisprudência sobre perícia.

Reitera o pedido de realização de perícia/diligência técnica “com auxílio de um expert para que possa descortinar o tema no que tange à prova de que o preço de transferência praticado pela Requerente é composto exclusivamente de custos oriundos do seu processo industrial”, afirmando que “não é possível, através da mera análise dos demonstrativos contábeis da empresa, identificar os valores componentes dos custos de produção...”.

Quanto às multas aplicadas, afirma que possuem efeitos confiscatórios e em que pese o julgador da primeira instância ter declarado incompetência para promover a sua redução ou cancelamento, já foi reconhecido pelos Tribunais Superiores, a exemplo do RE 91.707 e RE 81.550, os seus efeitos confiscatórios promovendo a sua redução por afrontar o disposto no art. 150, IV da CF.

Diz que restando comprovado o efeito confiscatório das multas aplicadas, requer a sua correção.

Por fim, requer a declaração da improcedência do Auto de Infração; deferida a realização de perícia técnica/diligência fiscal; direito de realização de sustentação oral e caso não acolhido, pelo afastamento ou redução da multa confiscatória aplicada.

O Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel declarou ter concluído a instrução do processo (fl. 196) porém em face do seu afastamento do CONSEF (fl. 199) o mesmo foi redistribuído a este Relator.

VOTO

O Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF refere-se a sete infrações.

Inicialmente observo que em linhas gerais, o recorrente reapresentou os mesmos argumentos que foram aduzidos na impugnação inicial.

Quanto ao pedido de que seja declarada a suspensão de exigibilidade do crédito tributário, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, nos termos do art. 206 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário na esfera administrativa ocorrerá após o trânsito em julgado no CONSEF.

Quanto ao pedido de que seja realizada perícia ou diligência, para comprovar fatos alegado, observo que o art. 150, I do RPAF/BA, define que a diligência deve ser realizada para se cumprir uma exigência processual ou investigar a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Nesta situação específica o pedido formulado, objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que são de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu, motivo pelo qual fica indeferida, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal.

Da mesma forma, consoante o art. 147, inciso II, “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado para realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos, visto que art. 150, II do RPAF/BA, estabelece que deva ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias de demonstrativos relacionando documentos fiscais escriturados e não escriturados nos livros do estabelecimento autuado e não há necessidade de requisitar laudo *“por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada”* para fornecer opinião. Por isso, fica indeferido.

No mérito, quanto à infração 1 (recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa), o recorrente alegou não ter infringido as normas do RICMS/BA e reiterou o pedido de realização de diligência para comprovar que *“os erros existentes já foram sanados”*.

Na Decisão ora recorrida foi esclarecido que o ICMS foi exigido em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativo juntado às fls. 24 a 28, em razão de o estabelecimento autuado não ter tributado as operações internas de comercialização de cimento que foi recebido em transferência de sua filial localizada no Paraná (CNPJ nº 01637.895/0106-00).

Conforme apreciado na decisão proferida pela primeira instância, o recorrente está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia como “Comércio atacadista de cimento” e nesta condição é obrigado a promover o recolhimento do ICMS nas etapas subsequentes de saídas internas dos produtos recebidos em transferências, nos termos do parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cimento de qualquer espécie entre contribuintes localizados nos Estados de Minas Gerais, Espírito Santo, Paraná, Rio de Janeiro, Bahia e São Paulo.

Observo que a Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85, atribuí ao estabelecimento industrial ou importador na qualidade de sujeito passivo por substituição a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas ou na entrada para o uso ou consumo do destinatário, sendo que o seu parágrafo único estabelece:

Parágrafo único. *O regime de que trata este protocolo não se aplica:*

1. *às operações que destinem a mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;*
2. *às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.* (grifos não originais)

E conforme ressaltado, esta regra se coaduna com o previsto no § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96 (redação à época dos fatos geradores), que estabelece que *“não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar: I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial”*;

Pelo exposto, considero correta a fundamentação da Decisão de que a legislação vigente na

época da ocorrência dos fatos geradores, o estabelecimento autuado era o substituto tributário nas transferências de cimento oriundas de filial industrial situada no Estado do Paraná, obrigando-se a tributar normalmente as operações internas subsequentes, conforme reiteradas Decisões proferidas pelas Câmaras do CONSEF neste sentido, inclusive com relação ao mesmo contribuinte, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0301-11/11, 0170-11/12, 0261-11/13, 0031-12/13 e 0142-12/14.

Por isso, fica mantida a Decisão pela Procedência da infração 1.

Quanto à infração 2 (retenção e recolheu a menos o ICMS-ST) o recorrente reapresentou o argumento de que a fiscalização se equivocou, pois o imposto foi recolhido por antecipação, por sua matriz industrial e não devia ter sido retido no momento da saída das mercadorias (cimento e argamassa), conforme previsto nos Protocolos ICM 11/85 e ICMS 104/09, encerrando as fases de tributação e a exigência incorre em bitributação.

Na Decisão proferida pela 4ª JJF foi esclarecido que o contribuinte deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST, relativo às operações internas subsequentes, nas operações de saídas de cimento e argamassa.

Conforme fundamentado na Decisão, o Prot. ICMS 104/09 dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, dentre os quais a argamassa, entre contribuintes localizados nos Estados da Bahia e São Paulo, cuja Cláusula primeira estabelece obrigatoriedade aos estabelecimentos remetentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, dos produtos constantes do Anexo Único, sendo que a Cláusula Segunda estabelece:

Cláusula segunda O disposto neste protocolo não se aplica:

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

O Anexo Único do mencionado protocolo prevê o seguinte:

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRIPÇÃO DAS MERCADORIAS	NCM/SH
1	Ardósia, em qualquer formato, com até 2m2, e suas obras	2514.00.00, 6802, 6803
2	Cal para construção civil	25.22
3	Argamassas, seladoras, massas para revestimento, aditivos para argamassas e afins	3214.90.00, 3816.00.1, 3824.40.00, 3824.50.00

E como apreciado em relação à infração 1, com relação as operações com cimento, o parágrafo único da Cláusula primeira do Protocolo ICM 11/85, estabelece que “*não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar: I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas.*

Pelo exposto, constata-se que o demonstrativo constante das fls. 30 a 41 relacionam operações com cal, argamassa e cimento cujo ICMS não foi retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, conforme disposto no Prot. ICM 11/85 (cimento) e Prot. ICMS 104/09 (cal e argamassa) e no § 8º do artigo 8º da Lei nº 7.014/96 (art. 289 do RICMS/12).

Não tendo apresentado qualquer fato o argumento de direito capaz de modificar o julgamento proferido pela primeira instância, fica mantida a Decisão pela Procedência da infração 2.

Relativamente à infração 3 (ICMS DIFAL/ativo) o recorrente argumenta que a diferença de alíquota exigida na aquisição de bens do ativo foi feita com base em presunção, por entender que só ocorre a incidência nos casos de operações de transferência de titularidade de mercadorias.

Conforme apreciado na Decisão proferida pela 4ª JJF, os demonstrativos juntados às fls. 44 e 45, indica que se trata de aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado

(motoredutor, registro eletrônico, nobreak, sistema de paletização, caixas diversas, varredeira manual, transformador, banco bat estacionária, kit trilhos, quadro el, grupo gerador, totem auto, leitor biométrico e tv lcd).

Diante da fundamentação contida na Decisão ora recorrida que se trata de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, cuja diferença de alíquota do ICMS é prevista no artigo 13, I, “j”, da Lei nº 7.014/96, não importando originário de aquisição a terceiros ou por transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, o recorrente não apresentou qualquer fato novo ou argumento de direito para modificar o julgamento.

Pelo exposto, considerando a descrição da infração, os demonstrativos que lhe dão suporte, a indicação dos dispositivos infringidos, constato que o recorrente não apresentou na defesa, nem no recurso qualquer documento capaz de desconstituir a infração, conforme previsão dos arts. 140, 141, 142 e 143 do RPAF/BA, limitando-se pedir a produção de prova mediante realização de pericial técnica, ou seja, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Fica mantida a Decisão pela Procedência da infração 3.

No tocante às infrações 4 e 5 (omissão de saída de mercadorias e falta de retenção do ICMS-ST apurado em levantamento quantitativo de estoques), o recorrente alegou que as diferenças apuradas decorrem de erro contábil, em razão das mercadorias se encontravam em trânsito e só foi regularizada posteriormente quando da sua entrada efetiva e registro no livro de ICMS.

Constatou que estas alegações foram apresentadas na impugnação inicial, e foram refutadas na Decisão proferida pela 4ª JJF, fundamentando que o levantamento de estoques apurou omissões de saídas de diversas mercadorias (cimento, cal e argamassa) conforme demonstrativos sintéticos de fls. 47 e 48 que se fazem acompanhar dos demonstrativos analíticos correspondentes gravados na mídia acostado às fls. 72 e 73, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo.

Conforme apreciado na Decisão proferida pela primeira instância, no levantamento quantitativo foram indicadas as quantidades existentes dos estoques (inicial e final) de mercadorias registrados no livro Registro de Inventário, as quantidades de mercadorias consignadas nos documentos fiscais registrados nos livros fiscais de entrada e saída de mercadorias, para apurar o fluxo real da movimentação dos estoques.

Assim sendo, uma vez apurado omissão de saída de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, é cabível a exigência do imposto normal (infração 4) e o imposto devido por retenção (infração 5).

Para desconstituir as infrações, caberia ao recorrente indicar as quantidades que foram computadas no levantamento fiscal, com base nos dados registrados na sua escrita fiscal, com indicação de possíveis erros ou inconsistências. Como nada disso foi apresentado na defesa e no recurso interposto, implica em simples negativa do cometimento da infração o que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/BA).

Pelo exposto, não tendo sido apresentado qualquer prova para dar suporte a alegação de que as diferenças apuradas referiam-se a mercadorias que se encontrava em trânsito, fica mantida a Decisão pela Procedência das infrações 4 e 5.

Relativamente às infrações 6 e 7 (entrada de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal) o recorrente alega que houve equívoco por parte da fiscalização, requerendo realização de perícia por se tratar de milhares de operações.

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, na defesa não foi apresentado qualquer prova de que as notas fiscais encontravam-se escrituradas em seus livros fiscais.

Observo que de ofício, a 4ª JJF retificou o porcentual da multa aplicada de 10% para 1% na infração 6, face à alteração promovida no inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96 (Lei nº 13.461/15) o

que implicou na redução do valor da multa aplicada de R\$19.092,29 para R\$1.909,23.

Constatou que ao contrário do que foi afirmado, a infração 6 não envolve milhares de operações e sim falta de escrituração de 16 notas fiscais emitidas pela Votorantim Cimentos S/A localizados nos Estados de Minas Gerais, São Paulo, Paraná e Sergipe, conforme demonstrativo à fl. 60.

Já a infração 7, no demonstrativo de fls. 62 a 65 foram relacionadas diversas notas fiscais com indicação dos números, data de emissão e fornecedores, bem como discriminando as mercadorias adquiridas, que não foram lançadas na escrita fiscal (EFD).

Portanto, para desconstituir as multas aplicadas pelo descumprimento de obrigação acessória, caberia ao recorrente comprovar a efetiva escrituração das notas fiscais relacionadas em demonstrativos elaborados pela fiscalização, o que não ocorreu com a impugnação inicial e no recurso interposto.

Por isso, ficam mantidas as multas aplicadas pelo não registro da entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação (infração 6) e não tributável (infração 7) sem o devido registro na escrita fiscal, como julgado pela 4ª JJF. Infrações Procedentes, com redução do porcentual na infração 6.

No que tange ao argumento de que as multas aplicadas de 60% e 100% são desproporcionais e confiscatórias, observo que as mesmas são previstas no art. 42, II, “a”, “e”, “f” e III da Lei 7.014/96, portanto são legais. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária. Por isso, não acolho o pedido de redução ou cancelamento das multas.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279465.0016/15-0, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.307.884,08**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.174.891,60 e 100% sobre R\$132.992,48, previstas no art. 42, II, alíneas “a”, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$15.626,44**, previstas nos incisos IX e XI, dos citados artigo e lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS