

PROCESSO	- A. I. Nº 281082.0030/14-6
RECORRENTE	- INAL NORDESTE S.A. (COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0214-01/15
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 28/02/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0331-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS.

**a) ALÍQUOTA.** ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Nas vendas de mercadorias para pessoas estabelecidas em outros Estados não consideradas contribuintes do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Infração caracterizada. **b) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS.** BASE DE CÁLCULO INFERIOR AQUELA PREVISTA NA LC 87/96. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada base de cálculo prevista no inciso II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96. No caso em concreto, o relatório discriminou operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento do autuado, localizado no Estado de Pernambuco, com base de cálculo inferior ao custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo da matéria prima, material secundário, acondicionamento, mão de obra. Infração subsistente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRESTAÇÕES SUCESSIVAS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. A legislação do Estado da Bahia estabelece (art. 380 do RICMS/BA/97), que o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382 do RICMS/BA/97, é o responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte. Infração caracterizada. 3. CRÉDITO FISCAL. **a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Os materiais identificados pelo Fisco não são insumos ou produtos intermediários, geradores de direito ao crédito fiscal do ICMS, mas, produtos de uso e consumo. Excluídos, da autuação, os itens “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12”, “BIOCIDA LÍQUIDO LÍMPIDO 1 .0 2 0 ‘1 .0 6 5 /2 0 G R C” e “PREGO C/CAB ACO CARB” (voto vencedor), por se tratar de produtos intermediários. Infração parcialmente elidida. **b) ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** A legislação do Estado da Bahia estabelece que débito fiscal só poderá ser estornado quando não se referir a valor constante em documento fiscal. Infração subsistente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE

PAGAMENTO. BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento é devido o ICMS DIFAL. Excluídos, da autuação, os itens “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12” e “BIOCIDA LIQUIDO LÍMPIDO 1 .0 2 0 ‘1 .0 6 5 /2 0 G R C”, por se tratar de produtos intermediários. Infração parcialmente elidida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam, os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF N° 00214-01/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 15/09/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$763.774,98, em razão de sete infrações distintas, todas objeto do presente recurso, descritas a seguir.

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

*INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, conforme demonstrativos resumo anexo II e demonstrativo por nota fiscal anexo III. Consta ainda: “Em relação aos valores da diferença de alíquota, lançadas a menor no livro registro de apuração, conforme demonstrativos resumo anexo II e demonstrativos por nota fiscal entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado”. Valor R\$6.713,75. Multa de 60% - Art. 42, II, “b”;*

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

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

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

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

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

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/11/2015 (fls. 158 a 181) e decidiu pela Procedência, em decisão não unânime. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

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

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

pelo sujeito passivo, que exerceu de forma ampla o seu direito de defesa, estabelecendo o contraditório.

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

Quanto ao pedido para a sua redução ou cancelamento, ressalto que não pode ser acatado, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, falecendo, igualmente, a este órgão julgador a competência para apreciar de tal pedido, eis que as multas aplicadas decorrem do descumprimento da obrigação principal, atribuição exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Relativamente ao pedido do autuado para a realização de prova pericial, visando atestar a pretendida correção dos recolhimentos realizados e esclarecer demais pontos de divergências, fica indeferido tal pedido, por não encontrar amparo no artigo 145 do RPAF/99, tendo em vista que a prova pericial só é exigida, quando o exame do fato depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame. No caso em tela, o questionamento feito pelo impugnante não se faz acompanhar de quesitos; sendo também desnecessária a aplicação de quaisquer diligências in loco no estabelecimento, pois restou evidenciado que referidos exames mostram-se absolutamente desnecessários, na medida em que os documentos acostados aos autos bem como as planilhas elaboradas pelo Fisco contêm todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

No que concerne ao requerimento para que todas as intimações sejam realizadas pessoalmente ou por correspondência, com Aviso de Recebimento (AR), dirigidas diretamente à empresa requerente, cujo endereço consta dos autos, inexiste óbice para tal, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*I - 17% (dezessete por cento):*

*a) (...)*

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

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

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

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

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

*Na infração 02, a acusação é que o contribuinte "Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$6.713,75, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto". No campo descrição dos fatos foi relatado que a exigência fiscal diz respeito aos valores da diferença de alíquota, lançadas a menor no livro registro de apuração.*

*Observo que os valores mensais lançados no demonstrativo de débito estão especificados no Anexo II (fl. 17), enquanto que os dados das notas fiscais para cada período estão discriminados no CD (fl. 43), que foi entregue ao autuado conforme Recibo (fl. 36), destacando-se que estão discriminadas as operações que foram objeto do cálculo do diferencial de alíquotas.*

*O lançamento foi impugnado com base na alegação de que constam no demonstrativo fiscal, notas fiscais decorrentes de compras de mercadorias para uso e consumo em operações sujeitas à substituição tributária (CFOP 2407) e de transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), que não estariam sujeitas à incidência do diferencial de alíquota. Admite a defesa ter realizado o pagamento do DIFAL apenas em relação às operações de compra de bens e mercadorias para o ativo imobilizado e de materiais para uso e consumo (CFOP's 2551 e 2556).*

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

consumo, integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada.

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

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Assinalo que a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada das provas que comprovem as suas assertivas. No caso das compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, em operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, competiria ao autuado, para sua exclusão do pólo passivo da obrigação tributária, a prova de que a responsabilidade legal pelo pagamento do ICMS DIFAL estivesse acometido ao remetente, através de Acordo Interestadual. No caso das transferências, incabível a alegação defensiva, uma vez que o ICMS DIFAL, nesse caso, deverá ser recolhido no estabelecimento onde o bem seja efetivamente utilizado, onde seja colocado “fora do comércio” para uso do próprio adquirente.

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

Quanto a alegação de que a base de cálculo para a apuração e recolhimento do DIFAL deve ser o valor contábil, ou seja, o total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI, examinando o levantamento fiscal constante no CD à fl. 34, constatei que a apuração do débito da DIFAL considerou o valor total da nota fiscal, e o autuado não evidenciou qual o documento fiscal teve o cálculo com o erro apontado.

Sendo assim, com base na legislação acima citada, foi correto o procedimento da fiscalização; mantido lançamento, caracterizada a infração, no valor de R\$6.713,75

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

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

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

para a exigência do ICMS em operações interestaduais.

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

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

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

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

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

Na infração 04, a autuação diz respeito a apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, enquanto que a infração 05, trata de exigência de ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Analizado na infração 02 a natureza jurídica do ICMS decorrente da diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, cujo fundamento de validade é extraído diretamente da própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

Saliente que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos, de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização. (Art. 93, I, "b" do RICMS/97).

O lançamento destes itens foram impugnados com base na alegação de que os materiais objeto da autuação não se trata de bens de uso e consumo, pois são insumos utilizados no processo produtivo.

Verifico que os valores exigidos estão demonstrados no levantamento fiscal constante às fls.29/31 e no CD à fl. 37, nos quais constam quais foram as mercadorias consideradas pela fiscalização como de uso e consumo, ou seja, a relação discriminativa de todas as notas fiscais com seus dados, e a especificação dos materiais, cujos créditos foram inadmitidos, além da exigência do ICMS diferencial de alíquotas.

Considerando que os materiais selecionados pelo Auditor Fiscal e discriminados em sua planilha são: redutor de velocidade; gás liquefeito de petróleo GLP, bico de solda, pregos, cartão omron, rolo, luva e parafusos, entendo que os mesmos não são aplicados na industrialização, eis que não são matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, que embora possam ter participado do processo de industrialização, não participam deste processo, como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição, e portanto, são produtos para uso e consumo do estabelecimento, consoante deixa evidente a descrição no levantamento fiscal.

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

Concluo que o direito não assiste ao autuado, haja vista a demonstração de que os materiais ou produtos especificados acima, não são insumos ou produtos intermediários, geradores de direito ao crédito fiscal do ICMS, posto que não integram ao produto final como elemento indispensável à sua composição, nem tão pouco

*o são material de embalagem.*

*Desta forma, mantendo integralmente o lançamento desses itens, por restar caracterizado que as mercadorias foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, dada que a natureza de cada uma indica que não foram utilizados no processo produtivo ou consumidos a cada etapa de produção como elemento indispensável ao produto final, sendo devido o ICMS DIFAL, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97; em consequência, é indevida a apropriação do crédito fiscal por não encontrar amparo no art.93, I, “b” do mesmo diploma regulamentar.*

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

*Na infração 06, a acusação é que o autuado efetuou estorno de débito de ICMS, em desacordo com a legislação, através de lançamento como “outros créditos”.*

*O demonstrativo constante no Anexo V (fl. 33), evidencia que o autuado escriturou mensalmente no livro fiscal de apuração como “outros créditos” valores denominados de DNAI.*

*O sujeito passivo justificou que os valores estornados a este título se referem a oscilação dos preços de custo nas transferências de mercadorias para sua filial de Pernambuco, pelo que emite notas fiscais a título de estorno de débito.*

*Considero correto o procedimento da fiscalização em não homologar o procedimento do autuado, nos períodos objeto da autuação (exercícios de 2010 e 2011), pois o documento denominado de DNAI não está incluído nas hipóteses previstas no RICMS/BA para que seja feito o estorno de débito, em especial o artigo 112, do RICMS/97, que reza: “O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal”.*

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

*Por fim, a infração 07 impõe ao sujeito passivo o recolhimento de ICMS a menor, no valor de R\$56.163,50, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em transferência interestadual utilizando base de cálculo inferior ao custo de produção, nos meses de junho a dezembro de 2010, janeiro, março/maior de 2012.*

*Explica em complemento o Auditor: “Em transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, conforme demonstrativos no Anexo VI, denominado de Resumo de Transferências – Anexo do Custo, entregue em meio físico e Transferência Abaixo do Custo Por Item de Produção, de junho/dezembro de 2010 e Relatórios de Custos Informados pelo Autuado, entregues ao contribuinte em meio magnético devidamente criptografado.”*

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

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

*Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.*

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

*O levantamento fiscal da infração, encontra-se totalizado por período mensal conforme demonstrado na planilha TRANSFERÊNCIA ABAIXO DO CUSTO, Anexo VII (fl. 35), enquanto que o cálculo de cada nota fiscal encontra-se na mídia CD (fl. 37), entregue ao autuado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos (fl. 36).*

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

*A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão*

da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, ou vice-versa, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

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

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações de transferências objeto do levantamento fiscal, restou caracterizado que procedimento do autuado resultou numa base de cálculo menor que aquela estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um recolhimento a menor de ICMS, em desacordo com o previsto na legislação. Infração 07 caracterizada, no valor de R\$56.163,50.

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

É o voto.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na descrição na infração não consta nenhuma indicação nesse sentido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1 - nos casos de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, de obras hidráulicas e de outras obras semelhantes e respectiva engenharia consultiva, inclusive serviços ou obras auxiliares ou complementares;

2 - nos casos de conservação, reparação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres;”

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

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

*.....  
III – no fornecimento de mercadorias com prestação de serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, em que, por indicação expressa de lei complementar, houver a incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias fornecidas, o preço corrente das mercadorias fornecidas ou empregadas pelo prestador (art. 2º, IX).”*

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

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

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

*I – na condição de CONTRIBUINTE NORMAL:*

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

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

*Com efeito, assim dispõe o referido art. 543:*

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

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

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

*a) empresa que se dedique a atividades profissionais relacionadas com a construção civil, para prestação de serviços técnicos tais como elaboração de plantas, projetos, estudos, cálculos, sondagens do solo e assemelhados;*

*b) empresa que se dedique, unicamente, à prestação de serviços em obras de construção civil mediante contrato de administração, fiscalização, empreitada ou subempreitada, sem fornecimento de materiais ou apenas com fornecimento de materiais adquiridos de terceiros.*

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

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

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

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

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

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

*A rigor, para decidir com justiça neste caso, teria de ser verificada a legislação de cada Estado, para saber como são reguladas as operações efetuadas pelas empresas de construção civil no âmbito de cada unidade*

federada envolvida neste caso (Espírito Santo, São Paulo, Sergipe, Ceará e Pernambuco).

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

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

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

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

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

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

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

Insisto neste ponto: o que determina se determinada empresa é ou não contribuinte do ICMS não é o fato de ele estar ou não inscrito no cadastro estadual, mas sim a efetiva natureza de seus negócios, atendido o critério da habitualidade. Nota que, de acordo com o que consta nos autos, os “destinatários” das mercadorias são empresas inscritas no cadastro de contribuintes de seus Estados (fls. 13/15). Não se admite que a fiscalização, sem nenhuma prova ou evidência, autue uma empresa com base em mera presunção desprovida de fundamento, deixando que o autuado prove que a presunção é infundada. Somente se admite a autuação com base em presunção quando se trata de presunção legal – presunção prevista em lei –, a exemplo da prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

Em casos idênticos a este, a fiscalização costuma fundamentar a autuação no argumento de que o critério para

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

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

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

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

“Sucessivo” não é o mesmo que “habitual” ou “costumeiro”. Uma transportadora pode ser cliente de outra empresa durante anos seguidos, e não se caracterizar a figura da prestação sucessiva. O que caracteriza as prestações sucessivas é o vínculo “cativo” daquele transportador que põe à disposição de uma empresa seus veículos em caráter ininterrupto, de forma perene ou num determinado período. Quando, por exemplo, uma fábrica contrata uma empresa de ônibus para efetuar o transporte de seus funcionários de casa para o trabalho e vice-versa, essas prestações adquirem o caráter de prestações sucessivas, não havendo necessidade de um documento fiscal para acobertar cada viagem. Os veículos nesse caso ficam à disposição da fábrica ininterruptamente durante o período de vigência do contrato, e não fazem outra coisa a não ser prestar serviços àquela empresa à qual se encontram vinculados no contrato. Esse exemplo do transporte de funcionários aplica-se igualmente no caso de transportes de materiais, matérias-primas e produtos acabados. As mineradoras, por exemplo, contratam veículos de terceiros que trabalham dia e noite transportando minérios das jazidas para o pátio ou local de beneficiamento do minério, indo e vindo, ininterruptamente, muitas vezes apenas trocando o condutor, de acordo com o turno de 8 horas, em dias comuns, domingos, dias-santos e feriados, faça chuva ou faça sol. Isso é que são prestações sucessivas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Há ainda a questão do GLP utilizado pela empilhadeira. Uma fábrica, ao produzir determinado bem, precisa transportar matérias-primas e produtos acabados de um local para outro, arrumando tudo de acordo com

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

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

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 192 a 215, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Alega que a decisão de primeira instância merece ampla e irrestrita reforma, eis que deixou de considerar vários argumentos e matérias de prova juntadas aos autos, que demonstram, de forma incontestável, que a Recorrente não cometeu os desalinhamentos trazidos no lançamento fiscal. Informa que o voto vencido, proferido pelo Julgador José Bizerra Lima Irmão, corrobora o entendimento da Recorrente no sentido do desacerto do lançamento fiscal, ainda que de forma parcial. Para facilitar a compreensão da presente peça e seguindo a linha de explanação dos argumentos trazidos na Impugnação Administrativa e também na decisão ora recorrida, a Recorrente passa a combater as razões da decisão de forma individualizada, considerando cada uma das apontadas infrações.

Quanto à Infração 01, afirma que é inexistente. Narra que, de acordo com a Fiscalização estadual, a Recorrente teria infringido a legislação estadual da Bahia ao recolher o ICMS com base na alíquota interestadual quando da venda de mercadorias para supostos não contribuintes do Imposto. No entendimento do Fisco, a Recorrente deveria ter recolhido o ICMS com base na alíquota interna, conforme determina o artigo 50, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 6.284/97.

Explica que, embora tenha combatido o lançamento, sob a alegação de que se tratam de vendas a contribuintes do ICMS, todos com inscrição estadual e enquadrados no conceito de contribuinte, previsto no artigo 4º da LC 87/96, a decisão de primeira instância afastou a argumentação, sob a singela alegação de que a manutenção de inscrição estadual não atribui o caráter de contribuinte.

Opõe-se ao julgamento, assegurando que a decisão merece reforma, no ponto. Primeiramente, porque, ao contrário do quanto decidido, restou plenamente demonstrado que as empresas destinatárias das mercadorias possuem inscrição estadual nos seus respectivos Estados (conforme consta do Anexo I do lançamento fiscal). Ademais, considerando que o lançamento fiscal é ato vinculado e obrigatório, que tem como principal atributo a busca da verdade material, entende que caberia à própria Fiscalização, ou ao órgão de controle da legalidade desse ato fiscal, a incumbência de demonstrar, sem qualquer margem a dúvida, que os destinatários das mercadorias não são contribuintes do Imposto, pois não é porque se trata de um ato administrativo, dotado de presunção de legalidade, que o agente fiscal pode olvidar dos pressupostos inerentes ao ato de lançamento, em especial aqueles que determinam a máxima observância da realidade fática, envolvendo as circunstâncias que dão origem ao fato gerador do tributo.

Defende que o Código Tributário Nacional, no seu artigo 142 (cujo texto transcreve), determina, ao agente fiscal, a máxima observância aos pressupostos inerentes à atividade do lançamento, em especial aquele pautado na verificação da verdade material.

Argumenta que verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação e determinar a matéria tributável implica esgotar os meios de investigação da Fiscalização fazendária – que são vastos –, de modo a evitar lançamentos pautados em premissas equivocadas, em que a Fiscalização age, comodamente, como um mero órgão acusatório, transferindo ao contribuinte as obrigações e os ônus legais que são próprios da Administração Pública. Em suma, quem tem que demonstrar que as empresas destinatárias não são contribuintes do ICMS é o Fisco e, aí sim, constatada essa premissa, fazer o lançamento que entende devido.

Sustenta que o contrário é que não pode prosperar, já que fazer o lançamento sem ter a informação precisa da condição dos destinatários – se possuem, ou não, a natureza de contribuintes do Imposto, apenas alegando que são construtoras – para que o contribuinte tenha que assumir o ônus de verificar a ocorrência do fato gerador e também de determinar a matéria tributável, que são atribuições do Fisco, não parece ser o caminho adequado.

Em apoio à sua argumentação, transcreve trechos do voto vencido, em que o Julgador trata exatamente da presunção equivocada da Fiscalização ao fazer o lançamento.

Assegura ter demonstrado, na petição de Impugnação, que os destinatários possuem inscrição nos respectivos Estados (informação esta constante até mesmo no Anexo I do lançamento fiscal) e que, portanto, são contribuintes do Imposto, o que viabilizaria o recolhimento do ICMS com base na alíquota interestadual. Transcreve o texto do artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96, em apoio aos seus argumentos.

Conclui, assim, que contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize com habitualidade a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e que possua inscrição no Estado em que esteja situada. Destaca que o próprio CONSEF entende que a natureza de contribuinte do ICMS advém apenas da inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado Transcreve trecho de uma manifestação fiscal realizada por ocasião do julgamento do AI nº 232950.0024/03-9 (Acórdão JJF nº 0123-02/08, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal), em apoio aos seus argumentos.

Por fim, argumenta que há de se considerar que, uma vez demonstrado que as empresas destinatárias possuem inscrição estadual nos seus respectivos Estados, a presunção é a de que são efetivamente contribuintes. Caberia, portanto, à Fiscalização elidir essa presunção com base em provas contundentes de que esses destinatários não seriam contribuintes do Imposto, o que não ocorreu, segundo garante.

Desta forma, considerando a fragilidade do lançamento no presente ponto, indevidamente mantido pela decisão ora recorrida, requer seja dado provimento ao presente recurso para reformar o quanto decidido em primeira instância e anular o lançamento, já que restou comprovado, a uma só vez, a condição de contribuintes dos destinatários das mercadorias, assim como a violação ao artigo 142 do CTN.

Quanto à Infração 02, entende que não restou configurada. Afirma que, no que se refere ao alegado recolhimento a menor do ICMS (DIFAL), por conta da apontada divergência entre o imposto recolhido e o escriturado nos livros da Recorrente, restou demonstrado, na peça impugnatória, que a apontada infração não prospera. Explica que, em sua argumentação de defesa, a Recorrente comprova que as operações são de compra de mercadorias para uso e consumo sujeitas à substituição tributária (CFOP 2407) e também de transferência de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), operações estas que não estão sujeitas ao recolhimento do DIFAL. Portanto, a exigência do valor de R\$6.713,75 a título de diferencial de alíquota não prospera.

Informa que a primeira instância administrativa afastou os argumentos e manteve a autuação fiscal, entendimento esse, no entanto, que merece reforma, haja vista que o lançamento está

eivado de irregularidades.

Quanto às aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária, volta a transcrever a redação do artigo 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, para evidenciar atribuição de responsabilidade pelo pagamento do Imposto, inclusive do diferencial de alíquota, ao substituto tributário.

E no que se refere às transferências de bem do ativo imobilizado (CFOP 2552), defende que, também, não há discussão em torno da inviabilidade de exigência do ICMS e do diferencial de alíquota. Transcreve trecho de decisão do TJ/SP, relativa a julgamento de mandado de segurança, em apoio à sua tese.

Afirma ter demonstrado, na sua peça impugnatória, que realizou o recolhimento do DIFAL apenas em relação às operações de compra de bens e mercadorias para o ativo imobilizado e de materiais para uso e consumo não sujeitas à substituição tributária (CFOP's 2551 e 2556). Explica que, novamente neste ponto, a Decisão recorrida afasta a argumentação sob a singela alegação de que a Recorrente não teria comprovado quais seriam as mercadorias que não estariam sujeitas ao recolhimento do diferencial de alíquota. Afirma que se pretende atribuir, ao contribuinte, o dever legal do agente fiscal, em completa distorção da norma prevista no artigo 142 do CTN.

Explica que, ao realizar o lançamento, o agente fiscal desconsiderou as operações sujeitas à substituição tributária e também aquelas de transferência de bens para o ativo imobilizado, que não estão sujeitas ao recolhimento do ICMS/DIFAL.

Por fim, afirma que a Decisão recorrida não se desincumbiu de afastar o argumento de que o lançamento é nulo por ter a Fiscalização desconsiderado o valor do IPI na base de cálculo, o que gerou completa distorção do lançamento.

Explica que, conforme mencionado na peça impugnatória, quando muito, poder-se-ia considerar uma diferença de recolhimento (a menor) em relação ao período de apuração de abril de 2011, conforme demonstrado na planilha juntada no momento do protocolo da Impugnação Administrativa (doc. 03 da Impugnação), mas jamais o valor integral indicado pela Fiscalização.

Quanto à Infração 03, afirma que o imposto é indevido. Explica que, embora tenha demonstrado a ausência de embasamento legal da autuação nesse ponto, a decisão de primeira instância administrativa manteve o lançamento.

Argumenta que, ainda que se considerasse, de forma hipotética, a validade do instituto da substituição tributária e também do Convênio ICMS 25/90 (embora a Fiscalização não tenha citado o referido Convênio no Auto de Infração, é este o instrumento normativo utilizado para a exigência do Imposto em tela), não há como ultrapassar a questão relativa à forma com que o referido Acordo foi incorporado à legislação estadual, ou melhor, alerta para o fato de que o referido Convênio não foi incorporado à legislação estadual.

Argumenta que a Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre as normas gerais de ICMS, permite, no artigo 6º (cujo texto transcreve), que os Estados, mediante a edição de leis em sentido formal, criem responsabilidade por substituição. Prossegue, indicando que a Lei estadual nº 7.014/96, que regula o ICMS no Estado da Bahia, contém uma lista de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, a qual não prevê a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, que é o caso do lançamento ora em debate.

Explica que, quando da edição da mencionada Lei nº 7.014/96, os Estados já haviam formalizado, em 1990, o Convênio ICMS 25/90, prevendo regras gerais para a exigência do ICMS em operações interestaduais. Ocorre que o referido Convênio, para a sua integral aplicação dentro do território estadual, depende da edição de uma lei, em sentido formal, para que seja integrado à legislação estadual de forma definitiva. Sustenta que não basta, portanto, que a lei geral que regula o ICMS – no caso do Estado da Bahia é a Lei nº 7.014/96 – indique os produtos que estejam sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, pois o que essa lei estadual fez foi, apenas,

autorizar a aplicação do regime sobre determinadas mercadorias e serviços.

Entende que, para que a substituição tributária possa ser definitivamente implantada, em relação a determinado produto ou mercadoria, é necessário que os Estados formalizem no âmbito do CONFAZ um protocolo ou convênio, com regras gerais sobre a incidência do ICMS na modalidade de substituição.

Assim, entende que os Estados signatários desse instrumento normativo formalizado no âmbito do CONFAZ devem internalizar essa norma mediante a edição de lei estadual. Em síntese, a instituição da substituição tributária sobre determinada mercadoria exige o seguinte: 1. Previsão na lei geral do ICMS sobre a possibilidade de se instituir a substituição tributária sobre a mercadoria/produto; 2. Formalização pelos Estados de um convênio ou protocolo, no âmbito do CONFAZ, para validar as operações interestaduais com a mercadoria específica; 3. Internalização desse convênio ou protocolo na legislação do Estado mediante a edição de lei formal, e não de decreto.

Explica que, no caso em análise, verifica-se que os itens 1 e 2 acima descritos foram cumpridos pelo Estado. Contudo, o item 3 não restou satisfeito, pois não há qualquer lei estadual editada com o objetivo de conferir validade ao Convênio ICMS 25/90, ou seja, para viabilizar a aplicação da substituição tributária no transporte interestadual e intermunicipal.

Argumenta que a edição dessa lei não é desnecessária; trata-se da preservação do princípio da legalidade e da segurança jurídica, visto que os convênios ou protocolos são firmados pelos Secretários de Fazenda dos Estados, sempre imbuídos, por uma questão de ofício do cargo que ocupam, do espírito arrecadatório. Transcreve trecho de voto-vista, proferido pelo então Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do RE nº 539.130, em apoio à sua tese.

Essas normas (protocolos e convênios) devem passar, necessariamente, pelo crivo do Poder Legislativo, que fará um exame do ato, inclusive da sua legalidade, e irá conferir, ou não, validade nas operações em que o remetente ou o destinatário da mercadoria esteja localizado no Estado. Transcreve decisão da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, proferida em Agravo regimental em Recurso Extraordinário nº 501.877/MA, da relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Consigna que a ratificação interna, no Estado, de um convênio ou protocolo mediante lei em sentido formal, além de se tratar de uma exigência do nosso sistema constitucional, vai ao encontro do princípio da moralidade administrativa, pois seria, no mínimo, estranho a ratificação pelo Governador do Estado, mediante edição de decreto, de um convênio ou protocolo firmado no CONFAZ pelo Secretário de Estado da Fazenda. Defende que tal entendimento feriria os princípios basilares do Estado de Direito previstos na Constituição, e aí não se trata apenas do princípio da legalidade, mas também do princípio da moralidade, da segurança jurídica e da divisão de competências entre os Poderes, que estariam, assim, relegados.

Não suficiente isso, sustenta que a Fiscalização estadual não se desincumbiu de demonstrar que as operações de transporte seriam sucessivas, pois, como se vê do relato da suposta infração, estar-se-ia tratando de inexistência de retenção e de recolhimento do ICMS por substituição tributária, em relação às “prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal”. No Auto de Infração, contudo, a Fiscalização não demonstrou que as prestações de transporte seriam sucessivas, incidindo em direta violação ao artigo 142 do CTN, por não ter demonstrado, com a necessária precisão, a ocorrência do fato gerador e a determinação da base de cálculo do Imposto. A esse respeito, transcreve outro trecho do voto vencido, proferido no julgamento de primeira instância, cujo teor defende ser incontrovertido, ao assentar que o lançamento fiscal, neste específico ponto, não preenche os requisitos do artigo 142 do CTN, haja vista que o Fiscal autuante não demonstrou, da forma como deveria, se as operações são, de fato, sucessivas.

Diante do exposto, demonstrada a ilegitimidade da exigência do ICMS/Substituição Tributária, requer seja dado provimento ao presente recurso para reformar a Decisão recorrida e anular o lançamento neste específico ponto.

Quanto à Infração 04, afirma que demonstrou que se trata de aquisição de produtos utilizados como insumos no processo produtivo, de modo que seria legítimo o creditamento do ICMS, porém, a Decisão recorrida manteve o lançamento sob o entendimento de que os produtos “não são aplicados na industrialização, eis que não são matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores ou material de embalagem, que embora possam ter participado do processo de industrialização, não participam deste processo, como elementos integrantes do produto final e indispensáveis à sua composição, e portanto, são produtos para uso e consumo do estabelecimento, consoante deixa evidente a descrição no levantamento fiscal”.

Destaca que a decisão de primeira instância admite que os produtos participam do processo de industrialização, mas não podem ser considerados produtos intermediários ou insumos porque não integram o produto final. Por conta disso, conclui tratar-se de produtos de uso e consumo. Afirma que nada é mais equivocado do que considerar como insumo ou material intermediário apenas aqueles produtos que integram fisicamente o produto final.

Apenas para deixar nítido o rol de produtos de que trata essa infração fiscal, a Recorrente transcreve novamente o quadro que instrui a petição de Impugnação Administrativa, à folha 204 do processo. Toma como exemplo o gás liquefeito de petróleo, informando que é utilizado na empilhadeira, ou seja, empregado diretamente na atividade produtiva e é essencial para a manutenção da produção. Desta forma, entende que não prospera o entendimento trazido na Decisão recorrida, pois os produtos elencados são insumos utilizados na produção industrial da Recorrente. Neste ponto, transcreve, à folha 205, trecho de recente julgado do STJ sobre a matéria, em apoio aos seus argumentos.

Afirma que, neste específico ponto, novamente o voto vencido demonstra a nulidade da autuação por conta da ausência de comprovação, por parte da Fiscalização, de que os produtos considerados como sendo de uso e consumo, de fato, não foram empregados no processo produtivo como produtos intermediários ou insumos. Transcreve trecho do voto referido.

Afirma que, novamente, a autuação fiscal é nula por não preencher os requisitos do artigo 142 do CTN, já que a Fiscalização não comprovou que os materiais aqui considerados seriam, com precisão, meros produtos de uso e consumo; apenas afirmou tal fato.

Portanto, uma vez demonstrado que os produtos não são de uso e consumo, mas aplicados diretamente no processo produtivo, ainda que não integrem fisicamente o produto final obtido, deve ser reformada a Decisão recorrida para que a infração seja anulada/cancelada.

Quanto à Infração 05, informa que está intimamente ligada à infração nº 04, pois ambas partem do pressuposto de que as mercadorias adquiridas pela Recorrente seriam de uso e consumo. Neste ponto, a infração seria a de não ter recolhido a diferença de alíquotas nas aquisições dos produtos supostamente destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Explica que a Decisão recorrida, pelos mesmos motivos expostos no item acima, manteve o lançamento fiscal. E também será com a mesma fundamentação, considerada aqui transcrita na íntegra, que a Recorrente afasta a exigência.

A par disso, afirma que a matéria aqui tratada tem uma irregularidade que não foi sanada: “a exigência é indevida porque, em relação aos produtos destacados em negrito na planilha à folha 206, assegura que não foi tomado crédito na apuração”.

Assim, considerando a ilegalidade do lançamento, requer seja dado provimento ao presente recurso para que seja reformada a decisão e, consequentemente, declarada a inexigibilidade do ICMS.

Quanto à Infração 06, explica que a Fiscalização estadual imputa, à Recorrente, uma suposta infração que estaria caracterizada por eventuais estornos indevidos de débitos de ICMS, mediante o lançamento em outros créditos. Alega que, inobstante tenha demonstrado a regularidade dos créditos apropriados, bem como a origem dos valores, o órgão julgador de primeira instância manteve o lançamento, o que também merece reforma.

Isso porque, explica, os lançamentos realizados em outros créditos decorrem das diferenças de preço de custo dos produtos e também das diferenças de preço/clientes, conforme restou plenamente comprovado no ato da apresentação da Impugnação Administrativa, pela planilha juntada no doc. 04 daquela peça processual. Explica que, lá, está demonstrada claramente a origem dos valores creditados pela Recorrente.

Explica que esses créditos decorrem da oscilação dos preços de custo das mercadorias. Assim, a filial de Pernambuco emite as respectivas DNAI's e outros documentos fiscais para o estabelecimento localizado neste Estado da Bahia, a fim de regularizar os valores envolvidos nas operações. Garante que, para todas as operações, foram emitidos os documentos fiscais e feitos os registros necessários na contabilidade da Recorrente, motivo pelo qual requer seja dado provimento ao recurso para reformar a Decisão recorrida.

Por fim, em relação à Infração 07, que trata de recolhimento a menor do ICMS nas transferências interestaduais por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, explica que também foi mantida pela Decisão recorrida, com o que não concorda.

Explica que esse suposto recolhimento a menor de ICMS nas remessas interestaduais, de fato, não ocorre, pois se trata, na verdade, de ajustes que são feitos em decorrência das oscilações de preços dos insumos, estoque, etc. Não há dúvida de que a Fiscalização equivocou-se ao utilizar, como parâmetro de aferição do custo das mercadorias, valores estanques, obtidos através de média, denominado “custo médio”, pois, nas operações de transferência aqui discutidas, a Recorrente quantificou o tributo devido tomando como base de cálculo tanto o disposto tanto na Lei Complementar nº 87/96 quanto na legislação dos Estados envolvidos, em especial os Estados de origem, obviamente.

Argumenta que a legislação nacional faz expressa distinção entre as bases de cálculo a serem aplicadas no caso vertente (transferência), conforme se pode verificar da redação do art. 13, inciso I e parágrafo 4º, e art. 15, inciso I, todos da Lei Complementar nº 87/96, cujos textos transcreve à folha 208.

Argumenta que basta uma simples leitura do relato do auto de lançamento para verificar que a base eleita pelo fiscal autuante não respeitou a legislação nacional e estadual, pois elegeu como parâmetro, nas saídas interestaduais, um “custo médio” das mercadorias, registrado no Livro Registro de Inventário da Recorrente, quando o correto seria o custo efetivo da mercadoria, posto que os bens transferidos são decorrentes de produção do estabelecimento, que é industrial.

Ensina que o conceito de “custos de produção” decorre do direito privado. Transcreve os textos dos itens 8 e 11, da Norma de Procedimento Contábil (“NPC”), e do nº 02, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (“IBRACON”) para revelar o conteúdo semântico das expressões “custo” e “custo de produção”.

Logo, conclui restar fácil perceber que o custo efetivo de determinada mercadoria é mutável, podendo variar mês a mês. Tanto é assim que, quando determinada nota fiscal de transferência é emitida, o valor do custo utilizado para esta operação é exatamente aquele gerado por seu sistema contábil informatizado, de modo que tais notas refletem o real valor a ser utilizado como base de cálculo do imposto, tudo em consonância com a legislação de regência.

Informa que adota o sistema SAP R/3 para a emissão das notas fiscais, ou seja, aplica o custo padrão no mês de emissão das notas fiscais e no final de cada período mensal apura o custo real. Se houver variação, positiva ou negativa, entre o custo padrão e o custo efetivo, faz-se os ajustes no final de cada mês, com a emissão de notas fiscais complementares por produto. Explica que essa diferença de custo ocorre tanto nas remessas de mercadorias para outros estabelecimentos em outros Estados, quanto para os recebimentos, mediante transferências, de outras unidades situadas em Estados diversos da Federação. Explica que esses ajustes realizados mensalmente não são registrados com a mesma frequência no Livro Registro de Inventário, cuja periodicidade é anual, não acompanhando, portanto, a variação real de mercado. Daí a diferença entre os valores

contidos no Livro Registro de Inventário e aqueles efetivamente tomados como base de cálculo para as operações de transferência de mercadorias. Como o Fisco tomou como base os valores unitários registrados no Livro Registro de Inventário, foram apuradas diferenças.

Argumenta que, ao adotar entendimento equivocado com relação à base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadorias realizada pela Recorrente, a Fiscalização incorreu em grave vício material na constituição do crédito tributário, afrontando diretamente o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional. Defende que o procedimento adotado pelo Fisco estadual, ao utilizar o “custo médio”, como base de cálculo, ao invés de adotar o custo efetivo, nada mais é do que um arbitramento sem base legal, assemelhando-se a uma indevida presunção, com o que o direito tributário não se afeiçoa.

Argumenta que determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo efetivamente devido significa fazer um levantamento completo dos procedimentos e dos valores envolvidos, a fim de adotar as grandezas que efetivamente representam as operações relacionadas aos fatos geradores do tributo. Necessário aduzir que a autoridade administrativa teria como proceder em conformidade com o art. 142 do CTN, sem se pautar em mera presunção. Para tanto, sustenta que bastaria ter solicitado à Recorrente os registros mensais de custo das mercadorias.

Defende que, novamente neste item, há clara violação ao artigo 142 do CTN, além de outros vícios materiais do lançamento que conduzem, irrefutavelmente, ao decreto de reforma da Decisão recorrida, com a consequente anulação do lançamento.

Por fim, a título de reforço aos argumentos até aqui suscitados, a Recorrente também traz em seu benefício o argumento pautado na não-cumulatividade do ICMS, especialmente para aqueles casos em que o Fisco alega a apropriação indevida ou a maior de crédito do referido Imposto. Transcreve a legislação nacional e estadual aplicável à matéria, em busca de definir os contornos legais em que se configura o princípio da não-cumulatividade.

Quanto à multa aplicada, sustenta o seu caráter confiscatório e a necessidade de sua exclusão ou redução, com fundamento no art. 150, inciso IV da CF/88, pois entende caraterizada por uma onerosidade excessiva o percentual de 60%.

Diante do exposto, com base nas razões de fato e fundamentos de direito acima expostas, requer seja dado provimento ao presente recurso para reformar a Decisão recorrida e, consequentemente, cancelar o lançamento realizado no Auto de Infração nº 281082.0030/14-6, eis que restou demonstrada a improcedência das imputações fiscais.

Sucessivamente, caso o entendimento desse órgão julgador seja pela manutenção da Decisão recorrida, ainda que parcial, o que se admite apenas a título de argumentação, requer seja dado provimento ao presente recurso para excluir a multa de 60%, por caracterizar evidente confisco, ou para reduzi-la ao percentual máximo de 20% do tributo devido.

Nestes termos, pede deferimento.

Às folhas 219/221, consta parecer da PGE/PROFIS, recomendando o encaminhamento do feito ao autuante para apuração das seguintes questões: 1) a condição dos contribuintes destinatários das mercadorias (Infração 01); 2) comprovação de operações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal (Infração 03); 3) depuração do efetivo emprego dos materiais descritos, à folha 204 (infrações 04 e 05); Necessidade de saneamento dos valores destacados em negrito, na planilha à folha 206, em razão da não utilização dos créditos nas respectivas apurações (Infração 05).

À folha 233, a 2<sup>a</sup> CJF acolheu o opinativo da PGE/PROFIS e deliberou por converter o feito em diligência, ao autuante, com vistas a que fossem apuradas as questões suscitadas, acima descritas.

Às folhas 238/243, o autuante cumpriu a diligência solicitada, tendo feito as considerações que seguem.

Relativamente à Infração 01, informa que já haviam sido acostados, no Anexo I da Informação Fiscal de folha 128, comprovantes de inscrição da Situação Cadastral da Receita Federal do Brasil, demonstrando que todos os destinatários das mercadorias autuadas possuem atividades não sujeitas à incidência do ICMS. Registra que está voltando a anexar os documentos referidos, conforme Anexo I desta diligência.

Quanto à Infração 03, transcreve os artigos 380 e 382 do RICMS/89 para, a seguir, explicar que, analisando o demonstrativo contido no Anexo IV do Auto de Infração, CD à folha 36, é possível notar que todos os serviços de transporte contratados pela Recorrente, no período de 2010/2011, decorreram de repetidas prestações.

Explica que houve, no período citado, a contratação de 3.433 operações de serviços de transporte interestaduais (CFOP 2.352), tendo como tomador a empresa Autuada, prestados por apenas três operadoras distintas, o que enquadra as operações na hipótese prevista nos artigos 380 e 382 citados. Registra que está fazendo a juntada, novamente, das planilhas contidas no Anexo IV do AI, em meio magnético.

Quanto às infrações 04 e 05, destaca que, conforme registros Sintegra concernente a 2011 (anexo em meio magnético), em todas as aquisições marcadas em negrito (folha 206), houve o creditamento do imposto, por parte da Recorrente, sendo inverídica a afirmativa de que, “em algumas aquisições, não teriam sido lançados os créditos correspondentes”.

Acrescenta que elaborou um demonstrativo (Anexo II desta diligência) no qual extraiu, do Sintegra, os registros referentes às notas fiscais destacadas em negrito (fl. 206).

Frisa que a aquisição das mercadorias lá descritas não enseja direito ao crédito, além de obrigar a adquirente a recolher o diferencial de alíquotas devido sobre as operações.

Explica que a Autuada produz “chapas”, “perfis”, “tubos” e “bobinas de aço”, que são transportados em caminhões, sem embalagens. Logo, conclui que o “PREGO C/CAB ACO CARB” é realizado para fabricação de embalagens, haja visto que, pela natureza das mercadorias produzidas pela Inal, não existe fabricação de embalagens.

No caso do “BIOCIDA LIQ LIMPIDO 1,020A1,065/20GR”, explica que, também, não merece guarida a alegação do contribuinte, tendo em vista que se trata de material de limpeza conforme o próprio conceito do material. Destaca que o termo “biocida” é coletivamente empregado para classificar desinfetantes, esterilizantes químicos, anti-sépticos, preservativos, dentre outros,

Já o “GLP”, informa que é utilizado nas empiladeiras para movimentação do estoque da Autuada nas suas dependências, sendo classificado como material de uso e consumo, em conformidade com a jurisprudência do próprio CONSEF. Cita Acórdãos CJF Nº 0329-11/09 e JJJF Nº 0272-03/14.

No caso do “ITEM GENÉRICO”, informa tratar-se de autuação combatida pela Autuada que, em nenhum momento processual, trouxe ao PAF provas que elidisse o lançamento.

Em relação ao “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12”, informa que, também, não procede as alegações defensivas haja vista que o material é utilizado para cortar o aço, não agregando ao produto final, muito menos sendo consumido integral e imediatamente no processo produtivo.

No tocante ao “NOBREAK”, afirma que se refere a equipamento de informática, utilizado nos computadores da empresa, não podendo gerar crédito imediato.

Por fim, informa inexistir necessidade de saneamento dos valores destacados em negritos na planilha à folha 206, em razão da utilização dos créditos nas respectivas operações por parte do contribuinte, conforme demonstrado alhures, inclusive com a juntada do SINTEGRA do contribuinte e planilha com o Registro 54.

Às folhas 259/269, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, mediante a qual se limita a reproduzir o conteúdo da sua peça recursal.

Às folhas 296/299, o Autuante presta uma nova informação fiscal, limitando-se a reproduzir o

conteúdo da diligência cumprida às folhas 238/243.

Às folhas 303/304, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o feito em nova diligência, ao Autuante, com vistas a que adotasse as providências detalhadas a seguir.

RELATIVAMENTE ÀS INFRAÇÕES 04 E 05: 1) Descrever o uso das mercadorias “BIOCIDA LIQ LIMPIDO”, “BICO CORTE MAÇARICO” e “PREGO C/ CAB AÇO CARB” no estabelecimento autuado; 2) Anexar, se possível, material que possa revelar a fonte da informação prestada.

RELATIVAMENTE À INFRAÇÃO 07: 1) Anexar cópia dos relatórios mensais de produção e consumo, utilizados no comparativo contido no CD à folha 37, base para apuração do débito lançado.

Às folhas 308/309, o Autuante cumpriu a diligência solicitada, tecendo as seguintes considerações.

No tocante as solicitações referentes as infrações 04 e 05, informa que, conforme relatório apresentado pela autuada em anexo (folha 322), a mesma afirma que: “*o bico de corte de maçarico é utilizado no maçarico da manutenção, com a função indispensável do corte de peças referentes ao processo produtivo. Com efeito, o prego com cabeça é utilizado diretamente na confecção de estrados para acomodação de chapas de aço, fazendo parte da embalagem que acompanha o produto acabado produzido pela empresa. Por sua vez, o biocida líquido límpido 1 .0 2 0 ‘1 .0 6 5 /2 0 G R C é adicionado ao óleo solúvel e age quimicamente no combate de bactérias ao controlar o PH, evitando assim a proliferações de microrganismos, sendo também indispensável ao processo produtivo*”.

Em relação à infração 07, salienta que os arquivos dos relatórios mensais de produção e consumo apresentados pela empresa, à época da fiscalização, já constam no CD fl. 37 do PAF, devidamente criptografados. Contudo, informa estar anexando novamente CD com os referidos relatórios objeto da infração 07.

Às folhas 322/323, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, descrevendo a função. No processo produtivo, das mercadorias “PREGO COM CABEÇA”, “BIOCIDA LIQUIDO LÍMPIDO” e “BICO DE CORTE”. Em relação ao BICO DE CORTE DE MAÇARICO, informa que é utilizado no maçarico da manutenção, com a função indispensável do corte de peças referentes ao processo produtivo. Quanto ao PREGO COM CABEÇA, informa que é utilizado diretamente na confecção de estrados para acomodação de chapas de aço, fazendo parte da embalagem que acompanha o produto acabado produzido pela empresa. Quanto ao BIOCIDA LÍQUIDO LÍMPIDO 1 .0 2 0 ‘1 .0 6 5 /2 0 G R C, informa que é adicionado ao óleo solúvel e age quimicamente no combate de bactérias ao controlar o PH, evitando assim a proliferações de microrganismos, sendo também indispensável ao processo produtivo.

Explica, ainda, que o ÓLEO SOLÚVEL é utilizado na conformação de tubos e perfis, resfriando o material durante a conformação e deixando uma película protetora anti-oxidação, tendo contato direto com o produto.

Nota que o BIOCIDA LÍQUIDO LÍMPIDO, enquanto adicionado ao óleo solúvel, igualmente acaba tendo contato direto com o produto final, possuindo ambas funções bem específicas e indispensáveis na cadeia produtiva.

Desta forma, conclui que todos os materiais questionados são insumos do seu processo produtivo, sendo legítima a tomada de crédito.

Cientificado da manifestação empresarial, o Autuante não se manifestou.

Às folhas 337/338, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por converter o feito em nove diligência, ao Autuante, com vistas a que adotasse as providências detalhadas a seguir. 1) Consultar, no Portal da Nota Fiscal Eletrônica o conteúdo dos documentos fiscais listados no Anexo III, cujo CFOP seja 2.407, para fins de avaliar se tais notas possuem destaque do ICMS-ST objeto do presente lançamento; 2) Caso positivo, consultar o Sistema SIGAT para avaliar se o valor destacado do ICMS foi, efetivamente

recolhido pelo remetente da mercadoria; 3) Caso haja recolhimento do imposto lançado, excluir do demonstrativo de débito tais valores. 4) Anexar, se possível, material que possa revelar a fonte da informação prestada.

Às folhas 342/343, o Autuante cumpriu a diligência solicitada, tendo feito as considerações a seguir.

Anexou cópia das notas fiscais eletrônicas extraídas do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, anexo I, que comprovam o destaque do ICMS-ST.

Informa que, da análise do material acostado, desume-se que, equivocadamente, o autuante incluiu, no cálculo da apuração da diferença de alíquotas dos meses de março, abril e maio de 2011, operações com CFOP 2407, com destaque nas respectivas NFe do ICMS-ST, cujo recolhimento foi efetivamente realizado pelo contribuinte substituto.

Informa que foi refeito o Demonstrativo da Difal Recolhida a Menor, anexo II desta peça, reduzindo o imposto devido para R\$5.987,02, limitando-se a infração aos fatos geradores ocorridos no mês de abril de 2011.

Assim sendo, a Infração 02 deverá ser julgada parcialmente procedente para reduzir o valor devido de R\$6.713,75 para R\$5.987,02, conforme demonstrativos.

Às folhas 413/419, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, reproduzindo o teor de suas petições anteriores.

À folha 422, o Autuante se manifesta, apenas reiterando as informações anteriores.

#### **VOTO (Vencido quanto às infrações 4 e 5 – item prego c/ cabeça)**

Considerando que não foram deduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Recolheu a menor ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual, ...*”. Trata-se de venda de mercadorias para não contribuintes do imposto (empresas de construção civil e demais atividades não comerciais), localizados em outra Unidade da Federação com a utilização de alíquotas interestaduais.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que os compradores das mercadorias possuem inscrição estadual nas unidades federadas de destino.

Baixado o feito em diligência, para que se aferisse a real condição dos estabelecimentos destinatários, o Autuante acostou extratos cadastrais anexados às folhas 245/251, revelando que os estabelecimentos destinatários das operações autuadas encontram-se, todos, cadastrados, junto à Receita Federal do Brasil, desenvolvendo atividades de construção civil ou prestação de serviço, tais como “serviços de escritório e apoio administrativo” (fl. 245), “construção civil” (fl. 246), “montagem e manutenção industrial” (fl. 247), “pintura” (fl. 248) e outras.

Ora, o que define a condição de contribuinte não é a mera formalidade do cadastramento, mas o fato de a empresa desenvolver atividade enquadrada no campo de incidência do tributo estadual, conforme estabelece o caput do art. 4º da LC 87/96, abaixo reproduzido.

“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (grifos acrescidos), ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

...”

Sendo assim, resta forçoso admitir que os destinatários das operações autuadas não podem ser considerados contribuintes do ICMS, inexistindo, portanto, possibilidade de que desfrutem de tal tratamento nas aquisições interestaduais de bens para o seu uso.

Por esse motivo, entendo que se encontra caracterizada a infração. Mantida a decisão de piso, neste ponto.

Quanto à Infração 02, a conduta autuada foi descrita como “*Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, ...*”. Trata-se de valores relativos a diferenças de alíquotas, lançadas a menor no livro registro de apuração, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que foram incluídas na autuação, indevidamente, operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo tributo já havia sido destacado pelo remetente das operações.

Baixado o feito em diligência, pela 2ª CJF, o Autuante refez o demonstrativo de débito e excluiu as operações com mercadorias nessa condição, reduzindo o valor lançado para R\$5.987,02, conforme explicita à folha 343.

Cientificado do resultado da diligência, o Contribuinte não fez qualquer indicação específica de erro no levantamento fiscal.

Considerando que a diligência expurgou as operações com recolhimento na origem, entendo que a infração restou parcialmente elidida, ficando reduzido o débito para R\$5.987,02, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
abr/11	R\$ 5.987,02
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 5.987,02</b>

Quanto à Infração 03, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações sucessivas de transporte interestadual e intermunicipal, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs, alegando inexistência de base legal para a autuação, pois entende que o Convênio 25/90 não foi incorporado à legislação baiana, já que a Lei nº 7.014/96 não incluiu as prestações de serviço de transporte interestadual no regime de substituição tributária, faltando lei para amparar a cobrança do imposto lançado. Defende que a incorporação dos convênios à legislação depende de lei formal e não, apenas, de decreto do chefe do poder executivo.

É certo que a responsabilidade tributária do tomador (como remetente ou destinatário), nas prestações sucessivas de serviço de transporte, encontra-se devidamente disciplinada nos art. 380, inciso II c/c o art. 382, inciso I do RICMS/97, cujos textos reproduzo abaixo.

*Art. 380. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo efetuar a retenção do imposto relativo às prestações de serviços interestaduais e intermunicipais de transporte:*

...

*II - o tomador do serviço de transporte, quando inscrito na condição de contribuinte normal, nas prestações sucessivas de serviços de transporte, nos termos do art. 382.*

...

*§ 1º Nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal iniciados ou executados neste Estado, a responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição exclui a do contribuinte substituído, no tocante à obrigação principal.*

...

*Art. 382. Quanto à responsabilidade de que cuida o inciso II do art. 380, nas prestações de serviços de transporte que envolvam repetidas prestações:*

*I - o tomador do serviço de transporte, tanto na condição de remetente como de destinatário, quando inscrito neste Estado como contribuinte normal, assumirá a responsabilidade pelo imposto devido pelo prestador, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo observar o seguinte:*

..."

Tais regras não advieram de autorização concedida pelo Convênio CONFAZ 25/90, mas de

autorização expressa do art. 7º, § 1º, inciso I, c/c o § 2º desse mesmo artigo da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

*“Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.*

*§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:*

*I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;*

*...*

*§ 2º O regulamento poderá submeter ao regime de diferimento operações ou prestações, estabelecendo o momento em que devam ocorrer o lançamento e o pagamento do imposto, ficando atribuída a responsabilidade por substituição ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento (grifo acrescido).*  
*...”*

Assim considerando tratar-se de contratos de prestações sucessivas de serviço de transporte, entendo que restou caracterizada a infração. Mantida a decisão de piso neste ponto.

Considerando que as infrações 04 e 05 decorreram de um fato único, qual seja, aquisição interestadual de mercadorias destinadas ao uso/consumo do estabelecimento autuado, julgo-as de forma conjunta, conforme segue.

Quanto à Infração 04, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”. Já a Infração 05, foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento em relação a errônea classificadas como insumo, vinculada aos créditos indevidos na infração 04, ...*”. Trata-se de aquisições de “PREGO C/CAB ACO CARB”, “BIOCIDA LIQ LIMPIDO 1,020A1,065/20GR”, “GLP”, “ITEM GENÉRICO”, “BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12” e “NOBREAK”. O Sujeito Passivo se opôs, alegando tratar-se de insumos do seu processo produtivo.

Como já destacado, o estabelecimento autuado produz “chapas”, “perfis”, “tubos” e “bobinas de aço”.

Quanto ao “BICO CORTE MACARICO ...”, o exame dos autos revela que é utilizado no maçarico da manutenção, com a função do corte de tubos referentes ao processo produtivo (vide foto à folha 313). Tal componente tem contato direto com os tubos de aço fabricados, desgastando-se em função de sua atuação direta no processo fabril. Entendo que, embora não seja matéria-prima, enquadra-se no conceito de produto intermediário, sendo forçoso admitir que a sua aquisição gera direito ao crédito do ICMS.

Quanto ao “PREGO C/CAB ACO CARB”, segundo a empresa, é utilizado diretamente na confecção de estrados para acomodação de chapas de aço, fazendo parte da embalagem que acompanha o produto acabado produzido pela empresa (vide foto à folha 314). Nesse sentido, é importante frisar que o material de embalagem somente propicia direito ao crédito quando agregue valor ao produto, mas não aquela embalagem utilizada meramente para transporte da mercadoria.

É preciso, pois, que haja uma integração física ao custo da mercadoria, agregando-se ao invólucro. No caso dos materiais ora em análise, tal não acontece, pois são meras despesas incorridas para vedação das embalagens, não representando mais valia aos produtos.

Esse é o entendimento do STJ que, em matéria de IPI (tributo igualmente não cumulativo) tem se manifestado pela impossibilidade de creditamento de itens relativo a material de embalagens, sem valor aggregativo ao custo, como é o exemplo da decisão proferida no REsp 1.446.393 / SC, proferida pela Primeira Turma, em 03/10/2017, cuja ementa reproduzo abaixo.

*"TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. MATERIAL DE EMBALAGEM. VERIFICAÇÃO ACERCA DE SUA DESTINAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7 DO STJ. 1." Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça" (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ). 2. Hipótese em que o Tribunal de origem concluiu, com base no acervo fático-probatório dos autos, que a aquisição de material de embalagem para emprego na industrialização de produtos tributados, destinado unicamente ao transporte, não gera direito a crédito do IPI (grifo acrescido), ex vi do art. 226, I, do Decreto n. 7.212/2010. 3. Aplicação da Súmula 7 do STJ. 4. Agravo regimental desprovido."*

Assim, entendo que tais itens, os quais, frise-se, não são embalagens, não podem propiciar o direito ao crédito do ICMS.

Quanto ao "BIOCIDA LÍQUIDO LÍMPIDO 1.020 '1.065/20 GRC", é adicionado ao óleo solúvel na produção de tubos (vide foto à folha 315) e age quimicamente no combate de bactérias ao controlar o PH, evitando assim a proliferações de microrganismos. Entendo que deve ser classificado como produto intermediário, propiciando direito ao crédito.

Já o "GLP", é utilizado nas empiladeiras para movimentação do estoque da Autuada nas suas dependências, devendo ser classificado como material de uso e consumo, em conformidade com a jurisprudência do próprio CONSEF. Cito Acórdãos CJF Nº 0329-11/09 e JJF Nº 0272-03/14.

No caso do "ITEM GENÉRICO", o Sujeito Passivo não trouxe elementos que pudessem justificar a apropriação do crédito.

No tocante ao "NOBREAK", trata-se de equipamento de informática, utilizado nos computadores da empresa, não podendo gerar crédito imediato, mas parceladamente. Mantida a autuação neste ponto.

Em que pese o Sujeito Passivo alegue direito à integralidade do crédito, é importante frisar que a não cumulatividade prevista na CF/88 ainda é do tipo Crédito-Físico, o que quer significar que o crédito do ICMS só é admitido, na indústria, relativamente aos itens que se integrem ao produto fabricado, quais sejam, "matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem", conforme dispõe o art. 93, inciso I, alínea "b", abaixo.

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...  
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;  
..."*

Como os demais itens autuados não atendem às condições previstas no dispositivo regulamentar, a conclusão que se impõe é no sentido da impossibilidade de lançar o crédito respectivo.

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário neste ponto para excluir, da autuação, somente os itens "BICO CORTE MACARICO SERIE 1502 NR12" e "BIOCIDA LÍQUIDO LÍMPIDO 1.020 '1.065/20 GRC", mantendo-se os demais.

As infrações 04 e 05 ficam, portanto, reduzidas a R\$27.495,19 e R\$38.135,33, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	INFR-04 (CR. INDEVIDO)	INFR-05 (DIFAL)
jan/10	R\$ 2.463,59	R\$ 3.519,41
fev/10	R\$ 7.028,00	R\$ 10.040,00
mar/10	R\$ 24,58	R\$ -
abr/10	R\$ 32,68	R\$ 46,69
mai/10	R\$ 28,82	R\$ -
jun/10	R\$ 7.414,52	R\$ 10.551,00
jul/10	R\$ 6.195,00	R\$ 8.850,00

ago/10	R\$ 1.415,06	R\$ 1.970,00
set/10	R\$ 737,08	R\$ 1.014,00
out/10	R\$ 48,09	R\$ -
nov/10	R\$ 236,43	R\$ 312,00
dez/10	R\$ 786,62	R\$ 1.072,23
jan/11	R\$ 306,00	R\$ -
fev/11	R\$ 528,03	R\$ 510,00
mar/11	R\$ 18,05	R\$ -
abr/11	R\$ 28,82	R\$ -
mai/11	R\$ 203,82	R\$ 250,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 27.495,19</b>	<b>R\$ 38.135,33</b>

Quanto à Infração 06, a conduta autuada foi descrita como “Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, através de lançamento em outros créditos conforme anexo VI. ...”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo explicado que se trata de diferença entre o valor do custo utilizado para emissão da nota fiscal de saída e o valor real do custo apurado na contabilidade da empresa, o que resultou no recolhimento a maior do tributo nos meses indicados pela empresa, à folha 112.

O exame dos autos revela que não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois os valores recolhidos a maior não podem ser objeto de estorno de débito, mas de pedido de restituição, conforme estabelece o caput do art. 112 do RICMS/89, então vigente, cuja redação reproduzo abaixo.

“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

...  
 § 2º É vedada a restituição ou a autorização para aproveitamento como crédito fiscal, ao estabelecimento remetente, do valor do imposto que tiver sido utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário, a menos que se comprove que o mesmo procedeu ao estorno do respectivo valor.

...”

Ademais, o próprio dispositivo regulamentar, no seu § 2º, acima reproduzido, veda a restituição do tributo, se o destinatário tiver se creditado do valor.

Tais regras advêm do fato de que o ICMS é um imposto indireto, característica que acarreta que o valor do tributo destacado, ainda que indevidamente, é suportado pelo adquirente, este sim o verdadeiro titular do direito à restituição, conforme preceitua o art. 166 do CTN, o qual condiciona a restituição do imposto indevidamente pago somente a quem houver assumido o referido encargo, conforme abaixo.

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Assim, a conclusão a que se pode chegar é no sentido de que o Contribuinte necessita ingressar com o pedido de restituição, dirigido ao órgão competente, conforme dispõe o art. 74 do RPAF, oportunidade em que a Recorrente fará as provas indispensáveis ao deferimento do seu pleito, jamais, portanto, poderia ter feito estorno do débito. Infração caracterizada. Mantida a decisão de piso.

Quanto à Infração 07, a conduta autuada foi descrita como “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme transferência interestadualis por utilização de base de cálculo inferior ao custo de produção, ...”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que a fiscalização se equivocou ao utilizar o custo médio anual, registrado em seu Livro Registro de Inventário.

Examinando os autos, é possível notar que o levantamento fiscal tomou por base as planilhas mensais de custo, produzidas pela empresa, conforme arquivos anexados ao CD, à folha 317, que são uma cópia daqueles já anexados ao auto de infração, à folha 37.

Ademais, o exame do demonstrativo de débito analítico, contido no arquivo “TRANSFERÊNCIA ABAIXO DO CUSTO NOVO”, revela que o valor do custo utilizado no levantamento fiscal apresentou variação mensalmente, diferentemente do que acusa a empresa.

Assim, como o Sujeito Passivo não especificou qual seria o valor correto do custo, nem tampouco indicou a fonte de sua informação, entendo que sucumbiu às provas produzidas no presente processo. Infração 07 mantida.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, é importante frisar que se encontra prevista na Lei nº 7.014/96, não sendo possível, a este órgão administrativo, o seu afastamento.

Ante ao exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado para R\$724.735,40, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 21.813,92
2	R\$ 5.987,02
3	R\$ 552.957,20
4	R\$ 27.495,19
5	R\$ 38.135,33
6	R\$ 22.183,24
7	R\$ 56.163,50
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 724.735,40</b>

#### VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 4 e 5 – item prego c/ cabeça)

Peço vênia para divergir do i. Relator, especificamente quanto à sua conclusão de considerar indevido o crédito fiscal e devido o ICMS DIFAL relativo às aquisições do item “PREGO C/CAB ACO CARB”, objeto das infrações 4 e 5, sob o entendimento de que o material de embalagem somente propicia direito ao crédito quando agregue valor ao produto, mas não aquela embalagem utilizada meramente para transporte da mercadoria.

Conforme restou comprovado pelo defendant nos autos (fl. 314), o “PREGO C/CAB ACO CARB” é utilizado diretamente na confecção de estrados para acomodação de chapas de aço, fazendo parte da embalagem que acompanha o produto acabado produzido pela empresa, fato este indubitável.

Tal divergência ao voto do nobre Relator decorre do entendimento de que o material de embalagem gera direito ao crédito fiscal correspondente às suas aquisições tanto para os contribuintes que exerçam atividades industriais e quanto aos que exerçam atividades comerciais.

Reza o art. 93, inciso I, alíneas “a” e “b”, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, então vigente, que:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

Já o § 1º do mesmo dispositivo legal condiciona a utilização do crédito fiscal do material de embalagem a que estejam vinculados à comercialização/industrialização e que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto.

Portanto, o fato de o recorrente ser um estabelecimento eminentemente fabril não lhe retira o direito de se creditar do ICMS relativo à aquisição do material de embalagem, pois o “PREGO C/CAB ACO CARB” utilizado para vedação da embalagem agrega-se ao invólucro compreendendo-se como material de embalagem, já que não retornável, conforme restou caracterizado nos autos, logo, com direito ao crédito fiscal correspondente para compensação com o respectivo débito, eis

que o valor de sua aquisição faz parte do preço final do produto e, em consequência, indevida a exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas nas aquisições interestaduais desta mercadoria.

Diante de tais considerações, ao contrário do entendimento do nobre Relator, o “PREGO C/CAB ACO CARB” se trata de material de embalagem, logo, com direito ao crédito do ICMS e, em consequência, indevida a exigência relativa ao ICMS DIFAL.

Neste contexto, além dos materiais já excluídos no voto do Relator, há de excluir as parcelas relativas ao item “PREGO C/CAB ACO CARB”, resultando o valor remanescente para a *infração 4* de R\$26.981,85 e para a *infração 5* de **R\$37.547,69**, conforme “errata” a seguir:

ERRATA						
Período	Infração 4			Infração 5		
	Apurado	“PREGO “	Cr. Indev	Apurado	“PREGO “	DIFAL
jan/10	2.463,59	13,59	2.450,00	3.519,41	19,41	3.500,00
dez/10	786,62	40,75	745,87	1.072,23	58,23	1.014,00
jan/11	306,00	306,00	-	-	-	-
fev/11	528,03	153,00	375,03	-	-	-
TOTAIS	27.495,19	513,34	26.981,85	38.135,33	77,64	37.547,69

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, nos termos explicitados no voto do Relator, com exceção apenas dos valores relativos às infrações **3 e 4** do lançamento de ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281082.0030/14-6, lavrado contra **INAL NORDESTE S/A. (COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$723.634,42**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b”, “e” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 4 e 5) - Conselheiros: Fernando A. Brito Araújo; Rubens Bezerra Soares; Leonel Araújo Souza, Evalda de Brito Gonçalves e Laís de Carvalho Silva.

VOTO VENCIDO (Infrações 4 e 5) - Conselheiro: Luiz Alberto Amaral Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infrações 4 e 5)

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR  
(Infrações 4 e 5)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS