

**PROCESSO** - A. I. N° 269095.0001/07-9  
**RECOORENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO (CHESF)  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO (CHESF) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0256-04/08  
**ORIGEM**  
**INTERNET** - IFEP SERVIÇOS  
- 17/12/2008

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0380-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. É devido o estorno do crédito fiscal nas alienações de bens do ativo imobilizado, quando efetivadas antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos da data da aquisição. Refeitos os cálculos pelos próprios autuantes a infração restou parcialmente subsistente. 2. BENS INTEGRANTES DO ATIVO FIXO. DESINCORPORAÇÃO POR ALIENAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) ANTES DE COMPLETAR UM ANO DA DATA DE AQUISIÇÃO. b) DEVOLUÇÕES. Infrações parcialmente caracterizadas. 3. MATERIAL DE USO E CONSUMO. DEVOLUÇÃO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO FISCAL NA ENTRADA. Comprovada a devolução da mercadoria utilizando a mesma alíquota e base de cálculo, não infringindo assim, a legislação. Infração descaracterizada. 4. RETORNO DE DEMONSTRAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE OPERAÇÕES ESCRITURADAS. A legislação vigente estabelece que em demonstrações interestaduais tais operações são tributadas. Infrações caracterizadas. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário, o primeiro interposto na Decisão da Junta de Julgamento, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99; e o segundo, de iniciativa do contribuinte e subscrito por seus advogados. O Recurso de Ofício se refere às infrações 1 (procedente em parte), 2 (improcedente), 3 (procedente em parte), 5 (procedente em parte), 7 (improcedente), 8 (improcedente), 9 (improcedente) e 13 (procedente em parte). Já o apelo empresarial se limita às infrações 10, 11, 12 e 13, sendo as três primeiras julgadas procedentes e a última (infração 13), julgada procedente em parte pela 1<sup>a</sup> Instância. Convém ressaltar que o contribuinte efetuou o pagamento das parcelas que foram julgadas procedentes, no todo ou em parte, em relação às infrações 1, 3, 4, 5 e 6.

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS no valor de R\$886.468,87, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, lançado no CIAP, referente a bens do Ativo Imobilizado que tenham sido alienados antes de decorrido o prazo de 05 (cinco) anos, contados da data da sua aquisição ou recebimento - R\$691.866,22, acrescido da multa de 60%.
2. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes da desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, antes de completar 01 ano da sua incorporação, alíquota de 17% e demonstrativos nos Anexos IV e V – R\$1.445,00, acrescido da multa de 60%.
3. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes da desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, antes de completar 01 ano da sua incorporação, alíquota de 12% e demonstrativos nos Anexos IV e V – R\$81.915,36, acrescido da multa de 60%.
4. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes da desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, incidente nas devoluções desses bens com utilização do crédito fiscal na entrada, alíquota de 17% e demonstrativos nos Anexos VI e VII – R\$125,46, acrescido da multa de 60%.
5. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes da desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, incidente nas devoluções desses bens com utilização do crédito fiscal na entrada, alíquota de 12% e demonstrativos nos Anexos VI e VII – R\$3.790,20, acrescido da multa de 60%.
6. Deixou de recolher ICMS nas saídas decorrentes da desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, incidente nas devoluções desses bens com utilização do crédito fiscal na entrada, alíquota de 7% e demonstrativos nos Anexos VI e VII – R\$1.182,58, acrescido da multa de 60%.
7. Deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar incidente na devolução de material de uso e consumo, porque permitido ao contribuinte creditar-se do valor que deveria ter sido lançado nos documentos fiscais de entrada, conforme art. 652, § 2º do RICMS/BA, alíquota de 17% e demonstrativos nos Anexos VIII e IX - R\$1.978,73, acrescido da multa de 50%.
8. Deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar incidente na devolução de material de uso e consumo, porque permitido ao contribuinte creditar-se do valor que deveria ter sido lançado nos documentos fiscais de entrada, conforme art. 652, § 2º do RICMS/BA, alíquota de 12% e demonstrativos nos Anexos VIII e IX - R\$780,36, acrescido da multa de 50%.
9. Deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar incidente na devolução de material de uso e consumo, porque permitido ao contribuinte creditar-se do valor que deveria ter sido lançado nos documentos fiscais de entrada, conforme art. 652, § 2º do RICMS/BA, alíquota de 7% e demonstrativos nos Anexos VIII e IX - R\$3.040,94, acrescido da multa de 50%.
10. Deixou de recolher ICMS destacado em documentos fiscais referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, alíquota de 17% e demonstrativos no Anexo X e NFs no Anexo XIV - R\$192,44, acrescido da multa de 50%.
11. Deixou de recolher ICMS destacado em documentos fiscais referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, alíquota de 12% e demonstrativos no Anexo X e NFs no Anexo XIV - R\$372,00, acrescido da multa de 60%, acrescido da multa de 50%.
12. Deixou de recolher ICMS destacado em documentos fiscais referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, alíquota de 7% e demonstrativos no Anexo X e NFs no anexo XIV - R\$9.347,53 acrescido da multa de 50%.
13. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades federativas, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento e uso e consumo, demonstrativos constantes nos Anexos XI e XII - R\$ 90.432,05, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 300 a 314, e a Junta de Julgamento decidiu a lide tributária, conforme voto a seguir transcrito, que reproduzimos na íntegra:

*Antes do mérito, cumpre apreciar as preliminares.*

*Diz o autuado que na presente autuação houve presunção e ofensa ao princípio de ampla defesa, visto que os auditores fizeram referência a artigos infringidos, mas deixaram de especificar parágrafos e incisos.*

*Ainda que as circunstâncias materiais do fato devam ser interpretadas da maneira mais favorável ao contribuinte, conforme art. 112, II, CTN. Constatou, no entanto, presentes os elementos fundamentais na constituição do lançamento tributário. As infrações levantadas encontram-se epigrafadas no Auto de Infração explicitando os fatos e as circunstâncias de suas ocorrências, o enquadramento legal, além da tipificação da multa aplicada. Não vislumbrei também qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa, cuja clara manifestação nesse processo administrativo fiscal deu-se mediante as várias oportunidades ao sujeito passivo para que este, em querendo, oferecesse oposição à pretensão do fisco, fazendo-se serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretende provar as suas alegações, além de diligência fiscal executada para a elucidação de matérias suscitadas pelo próprio autuado.*

*Por fim, quanto à interpretação mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, CTN e como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidade, interpreta-se, existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. Portanto, a regra a ser observada é na existência da dúvida, o que não parece ser o caso em questão.*

*Rejeitadas por tais motivos as preliminares invocadas.*

*No mérito, cuida-se de questionar a exigibilidade de ICMS decorrente das 13 infrações mencionadas e relatadas acima que, após analisar as peças que compõem o presente PAF, faço as seguintes constatações:*

*Na infração 01 é imputado ao autuado a falta do estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor R\$ 691.866,22 referente a bens do ativo imobilizado alienados antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de sua aquisição ou recebimento.*

*De início, em sua peça defensiva o autuado informa que reconheceu e pagou o valor R\$ 541.569,69 (fl. 318). O valor restante, R\$ 150.296,53, o autuado apresenta planilha (fl. 323), argumentando ser indevido. Por sua vez, e após diligência solicitada à fl. 716, os auditores fiscais procedem à alteração nessa infração passando seu valor de R\$ 691.866,22 para R\$ 665.576,33; considerando o valor já recolhido de R\$ 541.569,69, o valor do ICMS ainda a recolher é de R\$ 124.006,64, conforme constante das planilhas fls. 723/724.*

*Questiona o autuado que o lançamento tributário tem por base notas fiscais de transferências do ativo imobilizado, entendendo o fisco que os referidos bens foram alienados antes de decorrido o prazo de 5 (cinco) anos da data da aquisição.*

*Verifico que são pertinentes os argumentos e valores apresentados no trabalho fiscal, uma vez que o argumento defensivo de que parte das desincorporações foi resultado de operações de venda em leilão de bens imprestáveis para uso, obsoletos ou sucatas não pode ser acolhido, pois somente as notas fiscais de aquisições comprovariam que os bens foram adquiridos há mais de 04 anos. Durante o procedimento da diligência fiscal, supra mencionada, os autuantes analisaram as explicações e fundamentos defensivos acolhendo parte dos argumentos constantes da peça defensiva. Assim é que, os veículos, cujas notas fiscais de vendas comportavam a data de aquisição foram excluídos do levantamento fiscal (fl. 609); as saídas de ativo por transferências internas com CFOP 5552, não foram entendidas como desincorporação, mas apenas movimentação física dentro do mesmo estabelecimento e foram igualmente excluídas; além da nota fiscal 9316 (fl. 594), cujo valor é R\$ 90,00 e foi, no*

levantamento, considerado R\$ 9.000,00, com a exclusão do valor de R\$ 8.910,00; comprovado que o autuado não utilizou crédito fiscal apurado pelo CIAP nos meses de setembro a dezembro de 2006 (fls. 319/322), o estorno indevido foi excluído também do levantamento. O conjunto dessas exclusões fez o levantamento inicial passar para R\$665.576,33, que, considerando aquela parcela inicial reconhecida pelo autuado de R\$ 541.569,69, resultou na exigência tributária no valor de R\$ 124.006,64.

Parcialmente caracterizada a infração 01, o autuado recolheu, em seguida, outros R\$ 29.277,62 relativo a essa infração, de um total de R\$ 34.437,03 (fl. 683). Em 30.04.2008, recolheu a última parcela no valor de R\$ 94.729,02 (fl. 824). Em concluso, é procedente parcialmente a infração 01.

Valem para essa infração os demonstrativos dos auditores levantados às fls. 722 a 725.

Na infração 02 é imputado ao autuado falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$1.445,00 nas saídas decorrentes de desincorporações de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento antes de completarem 01 (um) ano de sua incorporação, constantes nos demonstrativos, Anexos IV e V, exercícios de 2003 e 2004, saídas com alíquota de 17%.

Na peça defensiva o autuado alegou recolhimento tempestivo dos valores cobrados e os auditores reconheceram a procedência das alegações cujos comprovantes estavam entre os documentos de fls. 351 a 603. Assim: I - o valor de R\$ 102,00 (nota fiscal 8807), 05/04 – pago através DAE fls. 398/400; II - o valor de R\$ 340,00 (nota fiscal 1241), 07/04 – pago através DAE fls. 435/436; III - o valor de R\$ 1.003,00 de 10/05 é desdobrado em varias notas fiscais, a saber: a) nf 9369 – ICMS 153,00 – pago através DAE fls. 539/540; b) nf 9370 – ICMS 221,00 – pago através DAE fls. 542/543; c) nf 9373 – ICMS 629,00 – pago através DAE fls. 547/549. Assim, concordo com a exclusão do item referenciado. Infração elidida.

Na infração 03 é imputado ao autuado falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 81.915,36 nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, antes de completar 01 (um) ano de sua incorporação, constantes nos demonstrativos, Anexos IV e V, exercícios de 2004 e 2005, saídas com alíquota de 12%.

Na mesma forma da infração anterior, o autuado alegou em sua peça defensiva que estava apresentando a totalidade das notas fiscais e comprovantes de pagamentos tempestivamente efetuados, para demonstrar a ausência de saldo a pagar. Entretanto, analisando os documentos acostados pela defesa às folhas 351 a 603, os autuantes verificaram que o autuado não apresentou a totalidade dos recolhimentos, faltando DAEs de junho/2004, relativas as notas fiscais 8128 (R\$ 38,40) e 8129 (R\$ 792,00), que totalizam o valor de R\$ 830,40.

Logo, a infração em tela restou parcialmente caracterizada no valor remanescente de R\$ 830,40 conforme demonstrativo de fl. 726. Ressalto, todavia, que o autuado reconheceu e efetuou o recolhimento do referido valor em 15/10/2007, de acordo com documentado encartado em fl. 711. Infração elidida em parte.

Nas infrações 04, 05 e 06 é imputado ao autuado falta de recolhimento do ICMS, nas saídas decorrentes de desincorporação de bens do Ativo Imobilizado do estabelecimento, referente a devoluções com utilização do crédito fiscal na entrada, sendo que na infração 04 foram apuradas saídas com alíquota de 17%, na infração 05 saídas com 12% e na infração 06 saídas com 7%.

Nas infrações 04 e 06 o autuado admite o débito de R\$ 125,46 e de R\$ 1.182,58 (R\$ 904,33 + R\$ 133,00 + R\$ 145,25) procede ao recolhimento conforme documento do SIGAT de fl. 711; com relação à infração 05, o valor de R\$ 3.751,20 da nota fiscal 6929, de 05.01.2004 (fl. 705), não se refere a uma devolução por desincorporação de bens do ativo, mas a uma devolução de material recebido 05 dias antes, através da nota fiscal 096, de 31.12.03 (fl. 706). A exigência de imposto no valor de R\$39,00, de 09/2005, foi acatada pelo autuado, fazendo o devido recolhimento conforme fl. 711. Portanto, são procedentes as infrações 04 e 06. A infração 05,

*elidida em parte, com o valor devido de R\$ 39,00, recolhido em 30.09.2005. Demonstrativo de débito de fl. 727.*

*Nas infrações 07, 08 e 09, imputa-se ao autuado a falta de recolhimento do ICMS incidente nas devoluções de materiais de uso e consumo, permitido ao contribuinte creditar-se do valor do imposto que deveria ter sido lançado nos documentos fiscais, conforme art. 652, §2º, sendo que na infração 07 foram apuradas saídas com alíquota de 17%, na infração 08 saídas com alíquota de 12% e na infração 09 saídas com 7%.*

*Aqui, sustenta o sujeito passivo que não se pode pleitear recolhimento de ICMS na devolução de material de consumo, sob pena de ferir o princípio da não-cumulatividade, presente no art. 155, II, § 2º, I e II da Carta Magna. Por sua vez, os auditores invocam o art. 652, § 2º, RICMS BA, para orientar o comportamento fiscal no caso em tela, reiterando ser devido ICMS na devolução de material de consumo.*

*Antes, necessária uma análise dos créditos de ICMS relativos a bens que se destinam ao uso e consumo, o princípio da não-cumulatividade, presentes nessa questão, de acordo com a legislação que rege a espécie.*

*Sabemos, dada a atual conformação constitucional, que o mencionado princípio não perde sua eficácia seja para a utilização no seu processo industrial ou comercial, ou mesmo quando da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado do contribuinte. Somente na ocorrência da isenção ou da não incidência, ressalvada lei em contrário, “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes” e assim “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”. É o que diz o art. 155, § 2º, I e II “a” e “b”, da CF.*

*Por sua, a Lei Complementar 87/96, em seu artigo 20, ao declarar a existência desse direito teve o mérito de espantar o comando contrário que havia no superado Convênio ICM 66/88 (art. 31, II).*

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”*

*Ocorre que objetivando avaliação mais precisa do impacto nas receitas estaduais e municipais, o direito ao aproveitamento de crédito referente às mercadorias de uso e consumo do estabelecimento, originalmente, estabelecido para entrar em vigor a partir de 01.01.98 (art. 33, I, LC 87/96), tem sido seguidamente adiado, sendo a última previsão dada pela LC 122/06, agora a partir de 01.01.2011.*

*Assim, em princípio, normalmente, o ICMS incide sobre bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo. Havendo a operação, que não seja prenhe por isenção ou não incidência, dela nasce para o contribuinte subsequente, crédito de ICMS, cujo termo inicial para fruição desse direito está hoje estabelecido através de Lei Complementar 122, de 12.12.06.*

*Esta mesma previsão na legislação de ICMS Estado da Bahia está contemplada na atual alínea “b”, do inciso V do caput do art. 93, RICMS, dada pelo Decreto 10.195, de 27.12.2006.*

*Analizando o disposto no art. 652, RICMS BA e no seu § 2º, invocados pelos autuantes para fundamentar a exigência de ICMS nas devoluções de materiais de uso e consumo, percebo um equívoco. O dispositivo em referência não trata desse tipo de devolução, mas de mercadorias cuja entrada possa ter, eventualmente, ocorrido sem a utilização do crédito fiscal pelo recebedor. O parágrafo segundo trata dos procedimentos a serem observados quando já tenha sido paga a diferença de alíquotas “no caso de devolução de mercadorias [sic] ou bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente”.*

*"Art. 652. Na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na Nota Fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário.*

*§ 2º No caso de devolução de mercadorias ou bens adquiridos para uso, consumo ou ativo permanente, já tendo sido paga a diferença de alíquotas, o valor correspondente será recuperado mediante lançamento no quadro "Crédito do Imposto - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS, pelo valor nominal, com a observação "Diferença de alíquotas - mercadoria devolvida", a menos que o imposto relativo à diferença de alíquotas já tenha sido utilizado como crédito."*

Nesta quadra, não me parece assistir razão à autuação nesse item, conforme preconizado pelos Auditores. Implicaria exigir ICMS numa operação de devolução de bens destinados ao uso e consumo, cujo direito à fruição do crédito no momento de sua aquisição foi impedido, conforme as orientações legais anteriormente estudadas. A operação de devolução tem por objetivo anular os efeitos da operação anterior, inclusive os tributários. Isto explica, inclusive, a utilização das mesmas alíquota e base de cálculo que vigoravam na operação original.

Portanto, em não havendo utilização efetiva dos créditos de ICMS na aquisição de materiais de uso e consumo constantes nos Anexos VIII e IX do presente Auto de Infração, incabível a exigência das infrações 07, 08 e 09, respectivamente nos valores R\$1.978,73; R\$780,36 e R\$ 3.040,94. Elididas, pois, tais infrações.

Com relação às infrações 10, 11 e 12, imputa-se ao autuado a falta de recolhimento do ICMS destacado em documentos fiscais, incidente nas devoluções de materiais recebidos em demonstração, para substituição de peças e o consumo, sendo que na infração 10 foram apuradas as saídas com alíquota de 17%, na infração 11 saídas com 12% e na infração 12 saídas com 7%.

Cuidam tais infrações das operações de devolução de materiais recebidos em demonstração e materiais para substituição de peças, cuja exigência de ICMS está sendo contestada pelo autuado sob o argumento de não utilização do crédito fiscal correspondente às entradas e que o ICMS destacado nas notas fiscais de saída teve o fito único de permitir o creditamento por parte do fornecedor.

Observo que tais notas constam do demonstrativo à fl. 74 (Anexo X). O autuado procedeu ao recolhimento das infrações nº 10, 11 e parcelas da infração 12, conforme documento do SIGAT (fl. 713) e questiona uma das parcelas da 12, que passo a analisar.

Trata do retorno de materiais recebidos em demonstração, através da nota fiscal 26588 (fl. 703) de estabelecimento situado no Estado de Santa Catarina, conforme nota fiscal 8.176, de 28.06.04 (fl. 702), além de cópias dos livros fiscais (fls. 148/149).

A princípio, as saídas de materiais destinados à demonstração (com posterior retorno) não passam de simples remessas para exame ou divulgação do bem, não se enquadrando no conceito de operação jurídica ou de mercadorias para fins da composição da regra matriz do ICMS. No entanto, diante da necessidade de estabelecer algum controle na circulação das mercadorias no território nacional, os Estados têm tributado tais operações, mormente quando se tratam de operações interestaduais. Nesse norte, o art. 599, RICMS/BA estabeleceu a suspensão da incidência do ICMS, obedecidos alguns critérios definidos na norma, e apenas para as saídas internas.

Assim, entendo procedente a exigência do ICMS em tais retornos de demonstração, devendo o autuado recolher a parcela remanescente de R\$ 6.930,00. Procedentes, pois, as infrações 10, 11 e 12, valendo-se dos demonstrativos de débito procedidos pelos auditores na fl. 732. Cabe

*observar o direito do contribuinte na utilização dos créditos correspondentes, respeitando-se o disposto no art. 101, § 1º, RICMS/BA.*

*Na infração 13 é imputado ao autuado falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 90.432,05 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento e para integrar o seu ativo permanente.*

*Após a diligência solicitada à fl. 716, os autuantes fizeram novo exame acerca desse item e detectaram a existência de lançamentos em duplicidade feitos a partir de erros promovidos pelo próprio autuado em sua escrita fiscal e que permitiu a exigência do ICMS diferencial de alíquotas também com algumas duplicidades. Apresentam novo demonstrativo às fls. 734 e 735 reduzindo o valor de R\$ 90.432,05 para R\$ 68.876,58. Examinando as peças processuais, verifico que os valores autuados se referem basicamente à transferência de material de uso e consumo, código CFOP 2.557, destacados dos demonstrativos Anexos XI e XII, fls. 758 a 805.*

*A exigência do “ICMS diferencial de alíquota” tem fundamento de validade diretamente na Constituição expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, incidindo alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Nessa hipótese, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.*

*O ponto central dessa lide é saber se cabível ou não a exigência da “diferença de alíquota” nas entradas de bens de uso e consumo, no caso do recebimento em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa situado em outras unidades da federação.*

*Tendo em vista que a LC 87/96 não tratou da questão do diferencial de alíquotas nas operações interestaduais que destinem bens para uso, consumo ou ativo fixo, os Estados tratam de tal exigência por meio de suas próprias leis. No Estado da Bahia, baseado na Lei nº 7.014/96, o RICMS BA define assim a incidência.*

*“Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*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;”*

*Entendo que o termo “entradas” contido no art. 5º, inciso I, RICMS BA, alcança, inclusive, as entradas em transferência. Assim, caso o estabelecimento destinatário adquira ou receba produto destinado ao uso, consumo ou ativo permanente, caberá a incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota, observadas as condições estabelecidas na legislação tributária.*

*Excetuando-se, por óbvio, as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS ou esteja prevista a isenção, inclusive no que se refere às transferências.*

*O fato de o ingresso dos bens, atendendo a uma necessidade, dar-se através de transferência é irrelevante. O que me parece imperioso é que, acontecendo a remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, nesse caso, o bem cumprirá a finalidade para a qual foi comprado, estando assim configurada a operação de circulação econômica da mercadoria. Em realidade, somente com esta transferência é que a circulação se completou, deixou de estar ativado ou passou a ser um bem fora de comércio. Por conseguinte, se o estabelecimento destinatário está situado num estado, e o estabelecimento recebedor noutro, faz jus este a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, como previsto no art. 155, § 2º, VII, da CF. Tal entendimento encontra coerência na isenção existente para as movimentações de bens do ativo imobilizado previsto no art. 22, V, RICMS/BA, sendo esta uma hipótese de não incidência do diferencial de alíquota, conforme clama o autuado ao invocar*

*o Convênio AE 5/72 e o Convênio ICMS 151/94.*

*Assim, sou pela procedência da exigência do ICMS diferencial de alíquota nas entradas de bens destinados ao uso e consumo provenientes do outros estabelecimentos do autuado. Contudo, faço ressalva na cobrança que recai em duplicidade sobre a nota fiscal nº 26.588 (fl. 703), uma vez que se trata de equipamentos remetidos em demonstração com retorno posterior, o que efetivamente ocorreu através da nota fiscal 8176 (fl. 702), já tendo sido, inclusive objeto de tributação na infração 12. O valor cobrado de R\$ 9.900,00 é indevido, faz parte dos Anexos XI e XII (fls. 770 e 802), devendo ser excluído.*

*Portanto, para esta infração vale o demonstrativo de débito consignado pelos auditores às folhas 734 e 735, com alteração no mês de junho/04, em conformidade com relato acima, cujo valor do débito passa de R\$ 12.025,79 subtraído do valor R\$ 9.900,00, implicando um total de R\$ 2.125,79 (R\$ 12.025,79 – R\$ 9.900,00) e o total da infração 13 no valor de R\$ 58.976,58.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor R\$ 736.642,32 conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido:*

INFRAÇÃO	ICMS AUTUADO	ICMS DEVIDO	CONCLUSÃO
1	691.862,22	665.576,33	PROCED. PARTE
2	1.445,00	0,00	IMPROCEDENTE
3	81.915,36	830,40	PROCED.PARTE
4	125,46	125,46	PROCEDENTE
5	3.790,20	39,00	PROCED.PARTE
6	1.182,58	1.182,58	PROCEDENTE
7	1.978,73	0,00	IMPROCEDENTE
8	780,36	0,00	IMPROCEDENTE
9	3.040,94	0,00	IMPROCEDENTE
10	192,44	192,44	PROCEDENTE
11	372,00	372,00	PROCEDENTE
12	9.347,53	9.347,53	PROCEDENTE
13	90.432,05	58.976,58	PROCED.PARTE
TOTAL	886.464,87	736.642,32	

No Recurso voluntário, quanto à infrações 10, 11 e 12, o autuado questiona tão-somente uma das parcelas do item 12, referente à Nota Fiscal nº 8.176, de 28.06.04 (fl. 702), com destaque do ICMS, no valor de R\$6.930,00, já que em relação às demais parcelas procedeu ao recolhimento do imposto. Sustenta, com esqueleto no art. 599 do RICMS, que há suspensão do imposto nas saídas de mercadorias enviadas a título de demonstração, desde que retornem ao estabelecimento de origem dentro de prazo de 60 dias. Afirmou que na operação em discussão, a CHESF não se utilizou de crédito fiscal, por se referir a uma operação de devolução de materiais recebidos em demonstração e que o imposto foi destacado na nota fiscal de remessa para fins de apropriação pelo fornecedor do crédito junto ao Estado de origem dos bens. Rebateu o argumento do julgador originário quanto à dificuldade do fisco baiano em efetuar o controle da circulação interestadual de mercadorias. Requeria a extinção do crédito remanescente, na importância de R\$6.930,00, informando ainda o recolhimento das demais parcelas que compõem os itens 10, 11 e 12 do Auto de Infração.

Quanto ao item 13 da autuação, o recorrente inicialmente discorre que a exigência fiscal decorre da diferença de alíquotas, nas aquisições oriundas de outras unidades da Federação, de bens destinados ao seu ativo fixo. Afirma que nestas operações ocorreram devoluções de materiais recebidos em demonstração e que a CHESF não se aproveitou dos créditos fiscais, destacando o ICMS nas notas de remessa unicamente para que o fornecedor pudesse se creditar junto ao seu Estado de origem, cabendo o mesmo tratamento pleiteado no item anterior. Discorreu que a mera saída física da mercadoria, consistente no deslocamento entre filiais da mesma empresa, não constitui fato gerador do ICMS, que demanda a circulação econômica, em função de compras e vendas de bens. Apontou que o fundamento legal para o reconhecimento de que essa operação não é tributável, são as disposições do Conv. AE 05/72, prorrogado pelo Conv. ICMS 151/94, que

considera essas operações isentas. Citou jurisprudência do STJ, transcrevendo diversos julgados, consolidados na Súmula 166, que diz não constituir fato gerador do ICMS o simples deslocamento físico da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo titular. Argumentou ser irrelevante se o bem é transferido para fins de comercialização ou para fins de consumo. Ressaltou que a CHESF é responsável pela geração de energia elétrica nos estados do Norte/Nordeste, sendo a transferência de mercadorias um ato rotineiro de suas unidades produtivas, justificando não ser razoável o pagamento do ICMS por diferença de alíquotas toda vez que transferir bens de seu ativo fixo ou imobilizado para aplicação nos serviços de sua própria responsabilidade. Destacou ainda que a descentralização do estoques seria onerosa e impraticável. Formulou pedido de anulação deste item, por inexistência do fato gerador do ICMS na circulação interestadual de bens entre almoxarifados da empresa. Anexou à peça recursal tabelas demonstrativas com o fito de evidenciar as parcelas do Auto de Infração já reconhecidas e pagas.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), às fls. 877/878 dos autos, destacou de início, que as infrações 10 e 11 foram quitadas, restando em discussão parte da infração 12, relativamente à nota fiscal 26.588, correspondente ao retorno da operação acobertada pela NF 8176. Ressaltou que a autuação não exige o estorno do crédito fiscal, já que esse não foi utilizado, mas o imposto que deveria ser pago na saída dos bens, já que a suspensão da incidência se dá nas operações internas e não nas operações interestaduais. Quanto à infração 13, manifestou concordância com a Decisão de 1º grau, pois o art. 5º, da LC 87/96, prevê que o fato gerador do diferencial de alíquota é a entrada do bem ou mercadoria oriundo de outra unidade da Federação, destinado a uso, consumo ou integração no ativo fixo, destacando que o termo “entrada” abrange tanto a aquisição entre empresas diversas como a transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Afirmou que o diferencial de alíquotas é previsto para que seja estabelecida a divisão do imposto entre as unidades da Federação, não havendo razão para que as transferências entre estabelecimentos de empresas estejam fora desse campo de incidência. Ao finalizar, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício não merece qualquer reparo a Decisão de 1ª Instância. Isto porque as exclusões efetuadas se pautaram em revisões do lançamento de ofício efetuadas pelos próprios autuantes que acataram as provas apresentadas pelo autuado no decorrer do processo administrativo.

Na infração nº 1 foram expurgadas as operações de movimentação interna de ativos, notas fiscais em que não houve apropriação de crédito no CIAP e as saídas de veículos com mais de um ano de uso, conforme consta da informação fiscal prestada pelos auditores autuantes. O valor remanescente, no que se refere ao principal, foi recolhido pelo sujeito passivo, conforme documentos anexos.

Quanto à infração nº 2 os valores já se encontravam recolhidos antes da autuação, conforme documentos apresentados na defesa, justificando a exclusão desse item na Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, conforme documentos anexados ao PAF.

Em relação à infração 3 o autuado comprovou a quase totalidade dos recolhimentos antes da autuação e valor residual foi também recolhido, conforme doc. fl. 711. Correta a Decisão “*a quo*”.

A infração 5 foi elidida em parte com a comprovação do recolhimento também antes do lançamento de ofício (doc. fl. 727).

Nas infrações 7, 8 e 9, temos a exigência de ICMS sobre as operações de devolução de bens adquiridos para uso e consumo, separadas em função da alíquota de origem. As aquisições desses bens não ensejam o direito à apropriação de créditos fiscais, conforme estabelece a Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada da LC Nº 122/06, cujo termo inicial de fruição desse

direito foi transferido para 01.01.2011. A operação de devolução em questão tem por objetivo anular a operação anterior, com a utilização da mesma base de cálculo e das mesmas alíquotas e em não havendo a apropriação dos créditos de origem pelo autuado, como restou provado na instrução do processo, é inexigível a cobrança do imposto constante desses itens, até porque o contrário implicaria em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Mantida a Decisão de 1º grau.

Ainda no âmbito do Recurso de Ofício, cabe revisar as exclusões efetuadas no item 13 da autuação. As parcelas expurgadas pelos autuantes têm origem na cobrança de parcelas em duplicidade. O equívoco foi corrigido com a elaboração de novos demonstrativos, inseridos às fls. 734/735, com redução do valor do débito originalmente lançado.

Passemos então ao exame do Recurso Voluntário, restrito à operação de entrada com a Nota Fiscal nº 8176, cujo retorno foi procedido com a Nota Fiscal nº 26588, que integra o item 12, e as parcelas remanescentes do item 13 do Auto de Infração.

No que se refere ao item 12, correto o entendimento externado pela Procuradoria Estadual, já que a suspensão do ICMS pleiteada pelo contribuinte só se aplica, nas remessas em demonstração de mercadorias, nas operações internas. A operação objeto da autuação envolve retorno de bens recebidos em demonstração em operação interestadual, não se aplicando a esta situação a norma do RICMS contida no art. 599, que alcança tão-somente, com o instituto da suspensão do imposto, as remessas internas. Para as operações interestaduais haveria a necessidade de Convênio ou Protocolo, aprovado pelo CONFAZ, ou mesmo previsão na lei complementar do imposto, para assegurar o benefício argüido pelo recorrente, norma que inexistente no ordenamento. Portanto, correta da Junta de Julgamento Fiscal, devendo a empresa proceder ao recolhimento do ICMS no valor de **R\$6.930,00**, devendo ser homologadas as demais parcelas já recolhidas em relação aos itens 10, 11 e 12 do Auto de Infração.

Quanto ao item 13 do lançamento, também não merece qualquer reparo a Decisão de 1ª Instância, isto porque a exigência do imposto por diferencial das alíquotas do ICMS, se aplica a toda e qualquer entrada de bens ou mercadorias no estabelecimento recebedor com o intuito de definitividade. Essas entradas poderão se dar a título de compras, transferências ou qualquer outra operação, desde que o objetivo seja a incorporação ou uso no estabelecimento destinatário. Assim prescreve o art. 2º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, *in verbis*:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*(...)*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;*

Conforme ressaltou a Procuradoria, no Parecer acostado aos autos, o diferencial de alíquota foi instituído, tanto na Constituição da República, como nas Leis dos Estados e do Distrito Federal para que fosse estabelecida a divisão do imposto entre as unidades federadas, em atendimento ao princípio federativo. As alegações recursais quanto a decisões do STJ favoráveis à não-incidência do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem ser acolhidas na instância administrativa, primeiro porque essas decisões e a Súmula citada, não têm efeitos vinculantes. Segundo, em razão de somente através de Decisão proferida em sede controle concentrado de constitucionalidade, de competência do Supremo Tribunal Federal, deverá a Administração Pública deixar de aplicar lei, cuja validade perante a Carta Magna seja contestada junto à Corte Suprema.

Assim, considerando o acima exposto, mantenho a Decisão da Junta em relação ao item 13 da autuação. Em decorrência, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e ao Recurso de Ofício, com a homologação dos valores recolhidos pelo contribuinte.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269095.0001/07-9, lavrado contra **COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO - CHESF**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$736.642,32**, acrescido das multas de 60% sobre R\$726.730,35 e 50% sobre R\$9.911,97, previstas no art. 42, incisos II, “a” e “f” e VII, “b” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO SAMPAIO REGO NETO – REPR. DA PGE/PROFIS