

**PROCESSO** - A. I. N° 279691.0889/07-4  
**RECORRENTES** - PIRELLI PNEUS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDOS** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PIRELLI PNEUS S/A.  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0268-03/08  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 19/10/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0296-12/09

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. A legislação prevê a incidência do ICMS a título de diferença de alíquotas, sobre as entradas interestaduais, incluindo-se as transferências, em relação aos bens do ativo imobilizado ou materiais de consumo. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. INSUMOS EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ZONA FRANCA DE MANAUS. Deferida pelo STF medida cautelar na ADIN 310-DF, requerida pelo Governo do Estado do Amazonas, retirando do ordenamento jurídico os Convênios ICMS 02 e 06/90, impedindo a constituição e a exigibilidade do crédito tributário. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário e de Ofício, o primeiro interposto pelo sujeito passivo e o segundo pelos julgadores de Primeira Instância administrativa, visando reformar a Decisão proferida pela 3ª JJF, que julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, sendo objeto do Recurso Voluntário apenas a infração 4, a qual imputou ao autuado a falta de pagamento do diferencial de alíquotas quando das aquisições interestaduais por transferências de mercadorias destinadas ao uso e consumo, classificação esta feita pelo próprio autuado.

Em decorrência da referida infração foi apurado um crédito fiscal no valor histórico de R\$113.000,99, acrescido de multa no percentual e 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo cinge-se à infração 7, a qual acusa o sujeito passivo de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de matéria-prima, material secundário, material de embalagem, etc, utilizados na fabricação de produtos industrializados com benefício de isenção, destinados à zona franca de Manaus, com manutenção do crédito fiscal não prevista na legislação.

Os julgadores de Primeira Instância administrativa, após analisarem a impugnação interposta pelo sujeito passivo, julgaram a infração 4 totalmente procedente, nos seguintes termos:

*“De acordo com o art. 4º, inciso XV, Lei 7.014/96, há incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.”*

*O autuado não contestou os cálculos, nem a origem das mercadorias, tendo alegado que as transferências interestaduais de mercadorias de uso e consumo de estabelecimentos do mesmo titular não é sujeita ao ICMS. Assegura que a não incidência é prevista no Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, que já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça em diversos julgamentos, sendo editada a Súmula 166, e que o STJ definiu que a transferência de mercadoria não constitui fato gerador do ICMS, e ainda que o material de*

*uso e consumo pudesse ser considerado mercadoria não haveria a incidência do mencionado imposto.*

*Quanto ao fato de ter havido transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada, em operação interestadual, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente. Assim, no caso de transferência dos materiais de uso e consumo, objeto da autuação, deve ser efetuado o pagamento da diferença de alíquotas, haja vista que a incidência do imposto é em decorrência da entrada e não da aquisição das mercadorias.*

*Concordo com a informação do autuante de que, nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, o estabelecimento destinatário pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação, conforme estabelece a Cláusula Primeira, inciso II do Convênio ICMS 19/91.*

*Vale ressaltar, que para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, e a exigência do pagamento da diferença de alíquotas está de acordo com o previsto no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição, salientando-se que o art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96 têm plena validade formal e material, e este órgão de julgamento não tem competência para apreciar questões de constitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária.*

*Portanto, de acordo com os arts. 2º, IV, 4º, XV e 17, XI e seu parágrafo 6º, da Lei 7.014/96, a entrada, a qualquer título de bem ou mercadoria decorrente de operação interestadual, quando estes se destinaram ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, gera a obrigação do pagamento da diferença de alíquotas, e conforme o art. 7º III, alíneas “a” e “b” do RICMS/97, não é devido o pagamento da diferença de alíquota quando a operação for realizada com não incidência do imposto ou com isenção decorrente de convênio.*

*Quanto ao argumento defensivo de que o RICMS do Estado de São Paulo dispõe que as transferências, inclusive interestaduais de mercadorias de uso e consumo de estabelecimentos do mesmo titular não é sujeita ao ICMS, observo que a definição quanto às operações ou produtos que estariam fora do campo de incidência do ICMS é prerrogativa constitucional, conforme os dispositivos da Constituição Federal pertinentes ao assunto (art. 155, incisos II, § 2º, X, “a”, “b” e “c”; XII, “e”), salientando-se que este posicionamento também encontra amparo na Lei Complementar 87/96 (art. 3º, incisos I a IX). Assim, concluo pela procedência desta infração.”*

Quanto à infração 7, a mesma foi julgada improcedente, aduzindo, para tanto, que os efeitos da liminar proferida em ADI, formulada pelo Estado do Amazonas, o qual suspendeu os efeitos legais do dispositivo legal em discussão. Aduz que este entendimento já foi objeto de Decisão proferido pela 2ª CJF, através do Acórdão CJF nº 0100-12/07, cujo texto foi citado na referida Decisão.

Inconformado com a Decisão proferida em primeiro grau, o Sujeito Passivo ingressou com Recurso Voluntário, requerendo a improcedência da infração 4, sustentando as seguintes teses: (i) a operação de transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa não constitui fato gerador do ICMS, porquanto não representa qualquer acréscimo econômico ao contribuinte, nem possui valor agregado que justifique uma tributação; (ii) não é devido o diferencial de alíquotas se a operação de remessa for realizada com não incidência de imposto, como ocorreu no caso em apreço, nos termos do que dispõe o art. 7º, III, “a” do RICMS/BA.

Discorrendo sobre as suas teses defensivas, argumenta o Autuado que o STJ analisando situações semelhantes ao do presente caso, editou a Súmula nº 166, a qual dispôs que “não constitui fato gerador do ICMS simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” Disse que o inciso II do art. 155 da CF, previu a tributação de mercadorias por meio do ICMS apenas nas operações relativas à circulação de mercadorias, ou seja, as que têm mercadoria como objeto.

Conclui a sua tese afirmado que o ICMS incide, tão-somente, quando numa determinada operação alguém transfere a outrem os direitos de disposição sobre a mercadoria, promovendo a sua circulação jurídica, tendo essas operações dinamizadas através de sucessivos atos mercantis / negócios jurídicos, como compra e venda, consignação, comissão, penhor, etc.

Para fundamentar a sua tese, cita trechos de doutrina e julgados de tribunais superiores,

Alega que as Cortes Administrativas possuem competência para apreciação de ilegalidade ou

inconstitucionalidade de artigos de Lei, sob pena de se contrariar a própria função jurisdicional contenciosa dos órgãos administrativos.

Continuando o seu Recurso Voluntário, argumentou que realizou as transferências de material de uso e consumo de seus estabelecimentos localizados em outras unidades da federação, de Santo André/SP e Gravataí/RS para Feira de Santana/BA, sem recolhimento do diferencial de alíquota em obediência às disposições regulamentares do ICMS nos Estados remetentes e de destino, que preveem a não-incidência do imposto nas referidas operações.

Conclui a sua tese afirmando que inexistindo operação tributável na transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos do recorrente, não há que se falar em diferencial de alíquota, razão pela qual o Acórdão deve ser revisto e a infração 4 julgada improcedente.

Sustentou que, ainda que fosse devido o diferencial de alíquota em referência, a cobrança em tela não está de acordo com a previsão esculpida no art. 155, § 2º, VIII, da CF, conforme entenderam os julgadores *a quo*, uma vez que o crédito tributário foi constituído com base na alíquota interna (17%), superior à alíquota interestadual, enquanto o dispositivo constitucional dispõe que caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre alíquotas internas e interestaduais.

Ao final de seu Recurso Voluntário, pugna pelo acolhimento para se extinguir o débito fiscal impugnado.

A PGE/PROFIS, ao se manifestar acerca do Recurso Voluntário, inicialmente ressalta que o Auto de Infração se encontra revestido de todas as formalidades legais, não havendo qualquer vício formal ou material apto a comprometer a autuação fiscal em testilha.

No tocante ao mérito, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, aduzindo, em breve síntese, que os argumentos trazidos pelo autuado não são suficientes para provocar a reforma do julgado.

Sustentou que o recolhimento do diferencial de alíquotas é totalmente devido, eis que cada estabelecimento comercial é considerado um contribuinte autônomo, para fins da exigência do ICMS, assim, a transferência de bens de consumo, entre estabelecimentos da mesma empresa, figura como circulação de mercadoria, não havendo que se falar em ausência de fato gerador do imposto.

O Art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, e o art. 4º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96, expressamente preveem que constitui fato tributável pelo ICMS a “*saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*”.

Aduziu que as súmulas apontadas pelo recorrente para fundamentar a sua tese não se aplicam ao presente caso, isto porque, além de terem sido editadas antes do advento da Lei Complementar nº 87/96 não possuem efeito vinculante, tampouco implicam em declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos apontados.

As normas transcritas dos Regulamentos dos Estados do Rio Grande do Sul e de São Paulo, configuraram como normas de isenção, não descrevendo hipótese de não-incidência, porém tais dispositivos legais, apenas poderiam ser aplicados no presente caso se fossem respaldadas em convênio, conforme a exigência do Art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF.

Conclui o seu opinativo aduzindo que o Recurso Voluntário em exame não trouxe aos autos qualquer argumento ou prova nova, motivo pelo qual o mesmo deve ser improvido.

Posto o processo em diligência, os membros da 2ª CJF resolveram enviá-lo à diligência, a fim de tomar as seguintes dúvidas:

- 1 Explicar de forma mais detalhada, a apuração do imposto cobrado nesta infração, devendo informar se as notas fiscais elencadas na autuação havia ou não destaque do imposto;
- 2 que seja acostada aos autos uma amostragem das notas fiscais elencadas nessa infração,

devendo abranger todo o período abarcado por essa referida infração.

Após o cumprimento da referida diligência foi determinada a entrega de cópia do resultado da diligência ao autuado para se manifestar no prazo legal, após a remessa dos autos à PGE/PROFIS para emissão de Parecer conclusivo.

Atendendo a solicitações dos julgadores da 2<sup>a</sup> CJF emitiu Parecer aduzindo que o imposto foi apurado com base no parágrafo único, inciso I, do art. 69, do RICMS/BA e concluiu que o cálculo do diferencial de alíquota foi apurado com base na alíquota interna do Estado da Bahia, subtraindo a alíquota do Estado remetente. Como no caso em lide não houve destaque de imposto foi utilizado o critério do dispositivo legal acima. Esclareceu, ainda, que em todas as notas fiscais não há destaque do IPI, motivo pelo qual o valor dos produtos é igual ao valor total da nota fiscal.

Ao se manifestar sobre a diligência, o sujeito passivo repetiu, praticamente, todos os argumentos trazidos na sua impugnação e no Recurso Voluntário.

A PGE/PROFIS, ao tomar conhecimento da diligência reiterou o opinativo anteriormente exarado nos autos.

## VOTO

A infração 4 do Auto de Infração acusa o autuado de falta de pagamento do diferencial de alíquotas quando das aquisições interestaduais por transferências de mercadorias destinadas ao uso e consumo.

O sujeito passivo justifica o cometimento da infração aduzindo que tais operações não podiam haver incidência do imposto, vez que se tratava de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do próprio autuado. Diz que a sua tese encontra-se amparada na Súmula nº 166 do STJ, que embora fosse editada antes do advento da Lei Complementar nº 87/96, era aplicável até a presente data.

Disse, ainda, que o diferencial de alíquota não seria devido conforme previsão legal contida no art. 7º, III, “a” do RICMS.

Analizando todo o *in fólio* não assiste razão a tese sustentada pelo sujeito passivo. Conforme se verifica nos autos, os créditos fiscais que foram glosados no presente Auto de Infração, foram decorrentes de transferência de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento do autuado.

O Convênio ICMS 19/91 é bastante claro ao dispor, em sua cláusula 1<sup>a</sup>, II, que é devido o diferencial de alíquotas decorrente das transferências, entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo.

A Legislação Tributária do Estado da Bahia, acompanhando as regras ditadas no referido convênio, estabeleceu nos arts. 2º, IV, 4º, XV e 17, XI e seu parágrafo 6º, da Lei nº 7.014/96, que é devido o pagamento do ICMS – diferencial de alíquota – decorrente da entrada, a qualquer título, de bem ou mercadoria decorrente de operação interestadual, quando estes forem destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

No tocante à alegação de que a Súmula nº 166 do STJ permitia que o autuado transferisse as referidas mercadorias ou bens sem a incidência do ICMS, não pode ser aplicada no presente caso, sob pena de violar o princípio constitucional do pacto federativo, além de ocasionar uma concorrência desleal em face dos demais contribuintes do Estado da Bahia, uma vez que o autuado iria adquirir mercadorias para o seu uso e consumo com a incidência do imposto a menor.

Quanto à alegação de que os órgãos administrativos possuem competência para declarar a constitucionalidade de lei, entendo que tal conclusão encontra-se equivocada, isto porque a

competência dos órgãos julgadores encontra-se prevista em Lei, e o RPAF/BA exclui da competência do CONSEF a manifestação sobre a constitucionalidade de Lei. (art. 167, I, do RPAF).

Quanto à tese da não-incidência do diferencial de alíquota, conforme disposição legal prevista no inciso III, “a”, do art. 7º do RICMS/BA, a mesma não pode ser aplicada no presente caso.

Conforme bem destacou, o referido artigo apenas é aplicado quando a operação for realizada com não-incidência do imposto ou com isenção decorrente de convênio, o que incorre no presente caso.

Correto, ainda, foi o entendimento da JJF, ao afirmar que “que o RICMS do Estado de São Paulo dispõe que as transferências, inclusive interestaduais de mercadorias de uso e consumo de estabelecimentos do mesmo titular não é sujeita ao ICMS, observo que a definição quanto às operações ou produtos que estariam fora do campo de incidência do ICMS é prerrogativa constitucional, conforme os dispositivos da Constituição Federal pertinentes ao assunto (art. 155, incisos II, § 2º, X, “a”, “b” e “c”; XII, “e”), salientando-se que este posicionamento também encontra amparo na Lei Complementar nº 87/96 (art. 3º, incisos I a IX).”

Não havendo qualquer argumento ou documento novo que pudesse alterar o julgado proferido em Primeira Instância, e estando o Auto de Infração devidamente correto, indicando, com segurança a infração, o infrator e o montante do débito, voto no sentido em não dar provimento ao Recurso Voluntário.

No que concerne ao Recurso de Ofício, observo que o mesmo também não merece ser acolhido. Conforme se constata da Decisão guerreada, a mesma foi baseada em uma ADI, na qual retirou do ordenamento jurídico os Convênios ICMS 02 e 06/90, os quais impediram a constituição e a exigibilidade do crédito tributário ora discutido, inclusive este entendimento encontra-se pacificado neste Conselho de Fazenda.

Nestes termos, NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279691.0889/07-4, lavrado contra PIRELLI PNEUS S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$1.660.122,74, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”; VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$28.692,50, prevista no art. 42, incisos IX da mencionada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS