

A. I. N° - 206844.0007/08-9

AUTUADO - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.

AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ  
MOREIRA

ORIGEM - SAT/COPEC

INTERNET - 06/04/2010

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0066-03/10

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **a)** BENS DO ATIVO PERMANENTE. **b)** MATERIAL DE CONSUMO. Não acatada a tese de inexistência de fato gerador da obrigação tributária no caso de transferências. Os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular são juridicamente autônomos. Nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do imposto. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96. A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Refeitos os cálculos, em virtude de erros do lançamento. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO, NA ESCRITA FISCAL, DE ENTRADAS DE MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Fato demonstrado nos autos. Multa mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo permanente, sendo lançado imposto no valor de R\$ 40.071,02, com multa de 60%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de material destinado a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 24.896,32, com multa de 60%;
3. falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadorias no estabelecimento, relativas a operações não tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso apropriado um valor equivalente a 1% das entradas omitidas.

O contribuinte defendeu-se (fls. 182/203) falando da natureza de seus negócios e da estrutura de sua empresa. Como preliminar, alega que não há correlação entre o fundamento da autuação e a indicação do dispositivo legal tido como infringido. Assinala que a lavratura do Auto de Infração deve ser feita como prevê o art. 39 do RPAF, cujo art. 18 contempla as hipóteses de nulidade do procedimento. Aduz que a ausência de requisito formal, como no caso da inexistência de correlação entre os fatos e o dispositivo que teria sido infringido, implica a nulidade absoluta do Auto. Cita doutrina. Socorre-se de preceitos do Código Civil acerca da validade do ato jurídico. Reitera que neste caso os fatos descritos pelos fiscais não são consentâneos com o enquadramento legal, pois acusam a falta de recolhimento de diferença de alíquotas, mas os incisos em que os fatos foram capitulados nada tratam acerca dessa matéria. Reproduz doutrina e cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro.

No mérito, observa que a autuação envolve (a) Notas Fiscais de transferência de bens do ativo permanente entre estabelecimentos da empresa, (b) documentos fiscais de prestação de serviços diversos, que são sujeitos ao ISS e não ao ICMS, e (c) Notas Fiscais relativas a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto às transferências de bens do ativo permanente, argumenta que não há fato gerador de ICMS na transferência de ativos e materiais de uso e consumo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Sustenta que o inciso I do art. 6º do RICMS é inconstitucional, haja vista que, de acordo com o art. 155, II, da Constituição, a materialidade do ICMS é decorrente de qualquer ato do qual resulte juridicamente uma operação que acarrete a circulação mercantil de mercadoria ou a prestação de serviço específico.

Destaca os conceitos dos vocábulos operações (atos ou negócios hábeis a provocar a circulação de mercadorias), circulação (no sentido jurídico, mudança de titularidade) e mercadoria (todo bem que se faça objeto de ato comercial). Frisa que a incidência do ICMS somente ocorre sobre operações com mercadorias, e não sobre a mera circulação de bens de um estabelecimento para outro da mesma empresa. Toma por arrimo ensinamentos de Hugo de Brito Machado. Argumenta que a simples transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não dá ensejo à concretização do fato gerador do ICMS, haja vista que não há circulação econômica da mercadoria, por não ter ocorrido a transferência de propriedade, e portanto não há operação tributável. Observa que, na situação em exame, apenas ocorreu transferência de bens do ativo permanente e de material de uso e consumo, sem intenção de lucro, de um estabelecimento para outro da empresa, e portanto não houve alienação, e a simples entrada física de tais bens no estabelecimento é irrelevante, por si só, para tipificar a hipótese de incidência do ICMS. Além disso, não há base de cálculo do tributo. Assinala que, em razão da natureza de sua atividade empresarial, que é o envasilhamento de gás liquefeito, alguns de seus bens circulam constantemente, como é o caso dos botijões e dos reservatórios de armazenamento de gás.

Aponta como fundamento da alegação de inconstitucionalidade dois acórdãos do STJ e a Súmula 166 da mesma Corte.

Passa a demonstrar que não há fato gerador de ICMS em se tratando de prestação de serviços diversos.

Com relação ao item 3º do Auto, a defesa alega que as Notas Fiscais não foram escrituradas porque as mercadorias nelas descritas nunca ingressaram no seu estabelecimento. Assinala que as referidas Notas Fiscais não foram obtidas mediante fiscalização na empresa, devendo as segundas vias ter sido retidas em postos fiscais, na ocasião do efetivo trânsito das mercadorias. Argumenta que a simples obtenção das segundas vias de documentos em postos fiscais e a verificação de que não foram escrituradas não são suficientes para ~~lavrar um Auto de Infração~~ já não é possível vislumbrar a certeza da ocorrência do fato de

ingressaram no estabelecimento. Destaca que o ônus da prova nesse caso é da administração pública.

Questiona por fim a exigência de diferença de alíquotas relativamente a operações com produtos cujo ICMS é recolhido pela sistemática da substituição tributária.

Tece considerações acerca do ônus da prova no âmbito da administração pública.

Fala da competência do órgão administrativo para julgar ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, e enfatiza a importância do controle de constitucionalidade, em contraposição à decisão pela prevalência de norma inconstitucional aplicada a fato concreto, frisando que seria uma aberração jurídica admitir que, por não terem competência para banir do mundo jurídico a norma inconstitucional, os poderes Legislativo e Executivo estariam eximidos de cumprir a Constituição.

Pede que sejam acolhidas as razões preliminares e de mérito, determinando-se o arquivamento do processo e a abstenção da cobrança dos valores lançados.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 579/586) dizendo que, com relação à alegação da defesa de que se trataria de transferências entre estabelecimentos, tal assertiva não é totalmente verdadeira, pois existem várias Notas Fiscais relativas a aquisições de produtos para uso ou consumo e ativo imobilizado. Como fundamento do lançamento efetuado, transcrevem trecho do art. 7º do RICMS.

Com relação ao questionamento da defesa relativamente à inclusão no levantamento de documentos relativos a prestações de serviços, os autuantes concordam com o contribuinte e informam que excluíram todas as Notas Fiscais relativas a prestações de serviços. Dizem que também assiste razão ao contribuinte quanto às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exceto no caso da Nota Fiscal 498633 [não dizem quem é o emitente], que se refere a bens destinados ao ativo permanente.

Quanto à alegação do autuado de que não recebeu as mercadorias objeto do item 3º, os fiscais contrapõem que houve o trânsito das mercadorias descritas nas Notas Fiscais cujas segundas vias ficaram retidas nos postos fiscais e foram disponibilizadas à fiscalização através do CFAMT [Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito].

Apresentam novos demonstrativos dos débitos remanescentes.

Com relação à ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei, consideram que logicamente na esfera administrativa tal questão não pode ser apreciada.

Opinam pela procedência parcial do Auto de Infração.

Dada ciência da informação ao sujeito passivo, este se manifestou (fls. 604/611) considerando que os autuantes se equivocaram ao dizer que haveria Notas Fiscais que não se referem a transferências, e sim a aquisições. Aduz que, ainda que se tratasse de aquisições de bens para o ativo imobilizado, o art. 7º do RICMS, citado pelos autuantes, dispõe no inciso IV que não é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de bens do ativo permanente a partir de 1.11.1996. A seu ver deve ser aplicada neste caso a Lei Complementar nº 87/96, com relação à questão da transferência de bens do ativo imobilizado. Observa que, nos termos do art. 3º, o imposto não incide sobre operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie. Argumenta que a expressão “propriedade” de estabelecimento comercial compreende conceito muito mais amplo, englobando os bens do ativo imobilizado e os materiais de consumo, pois tudo isso constitui propriedade do estabelecimento comercial. Chama a atenção para o fato de que esse conceito é trazido do direito privado, não podendo o legislador tributário ou ~~o legislador da Administração Pública~~ tal conceito, haja vista a regra do art. 110 do CTN. Cita doutrina

“mercadoria” e “circulação”. Argumenta que o bem do ativo imobilizado e o bem de consumo, além de não se enquadrarem como mercadoria, foram transferidos de forma gratuita, e portanto não há base de cálculo para apurar o imposto, e consequentemente, não existindo terceiros no negócio jurídico, não há incidência do tributo. Aponta jurisprudência do STJ. Transcreve a Súmula 166. Reitera o pedido de cancelamento do Auto de Infração.

## VOTO

Foi suscitada como preliminar a incompatibilidade entre os fatos descritos e a indicação dos dispositivos que teriam sido infringidos.

Os itens 1º e 2º acusam falta de pagamento de ICMS a título de diferença de alíquotas. Os fatos foram enquadrados no art. 1º, § 2º, I e V, no art. 5º, I, no art. 36, § 2º, XIV, nos arts. 69, 72, 111, III, “a”, no art. 124, I, e nos arts. 131 e 132, todos do RICMS. A multa aplicada foi a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Os dispositivos legais e regulamentares são consentâneos com o cerne das imputações. A rigor, bastaria a indicação do art. 5º, I, do RICMS, e do art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

No caso do item 3º, a obrigação acessória está prevista no art. 322 do RICMS. Esse é o dispositivo indicado no Auto, que também indica a multa estipulada no art. 42, XI, da supracitada lei.

Ultrapasso a preliminar suscitada.

Passo ao exame do mérito, ou seja, os fatos e o direito a eles aplicável.

No tocante aos itens 1º e 2º, a defesa apontou erros do lançamento, haja vista que os fiscais haviam incluído no levantamento operações e prestações não sujeitas ao pagamento de diferença de alíquotas, e os fiscais concordaram de pronto com o contribuinte e efetuaram as exclusões dos valores lançados indevidamente. Resta em discussão apenas as transferências de bens do ativo imobilizado e de materiais de consumo do estabelecimento. Além das transferências existem também aquisições de bens de terceiros, mas isso se torna irrelevante, haja vista que o art. 6º, I, do RICMS não faz distinção, para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, entre bens recebidos em transferência e bens adquiridos de terceiros – é devida a diferença de alíquotas sempre que ocorra a entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento destinatário.

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

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

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

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

Há três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção um de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos. Nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O imposto lançado nos itens 1º e 2º diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, (.....) RICMS.

Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.

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

Em sua manifestação às fls. 604/611, a defesa aventou um argumento novo, dizendo que, de acordo com o art. 3º da Lei Complementar nº 87/96, o imposto não incide sobre operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de propriedade de estabelecimento industrial, comercial ou de outra espécie.

Obviamente, o dispositivo apontado nada tem a ver com a situação em exame nos itens 1º e 2º destes autos. Tal dispositivo refere-se a operações relativas à transferência de propriedade de estabelecimento, tais como incorporação, fusão, cisão, transformação.

O contribuinte apontou erros materiais, e os fiscais refizeram os cálculos. No entanto, observo que houve majoração de valores no item 1º. No julgamento isso é vedado. Devem por conseguinte ser mantidas as parcelas remanescentes nos valores lançados originariamente, representando-se à repartição no sentido de que, mediante nova ação fiscal, proceda à verificação da existência de valores a serem lançados. É evidente que se o contribuinte, antes de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura devida, se exime de sanções.

O demonstrativo do débito do item 1º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações, em consonância com o que consta na informação dos autuantes à fl. 582:

- janeiro de 2004, R\$ 424,15
- fevereiro de 2004, R\$ 1.309,79
- março de 2004, R\$ 1.572,68
- maio de 2004, R\$ 25.834,16
- junho de 2004, R\$ 7.269,03
- dezembro de 2004, R\$ 8,54

Total, R\$ 36.418,35

O demonstrativo do débito do item 2º deverá ser refeito de acordo com o quadro à fl. 582 dos autos, no valor de R\$ 1.617,88.

Quanto ao item 3º, a imputação diz respeito a multa por falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias no estabelecimento do autuado – operações não tributáveis pelo ICMS. Trata-se de documentos fiscais retidos pela fiscalização do trânsito na passagem das mercadorias pelos postos fiscais deste Estado. A jurisprudência deste Conselho é pacífica quanto ao acatamento desse meio de prova como suficiente para se admitir que as mercadorias se destinaram efetivamente ao estabelecimento do destinatário indicado no documento. Mantendo o lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206844.0007/08-9, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 38.036,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 429,00**, prevista no inciso XI do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR