

**PROCESSO** - A. I. N° 124157.0726/09-9  
**RECORRENTE** - SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0131-05/10  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 22/09/2011

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0272-12/11**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE DESCREDENCIADO. É devida a antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, quando adquiridas fora do Estado para comercialização. Corrigida a base de cálculo do imposto com a exclusão da MVA. Também não cabe a cobrança sobre mercadorias adquiridas para brindes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em relação à Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 23/08/2009, que exige ICMS no valor de R\$ 10.538,76, e multa de 60% em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, referente à antecipação parcial, na primeira repartição fazendária do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado.

O recorrente apresentou defesa impugnando o lançamento de ofício, fls. 19 a 23, mediante advogado legalmente habilitado nos autos, e aduz que tem por atividade principal a moagem, torrefação, embalagem e comercialização de café, dentre outros produtos. Afirma que recebeu mercadorias transferidas da filial da empresa, que está localizada em Natal, RN, Rodovia Br 101, Km 10,5 Qd 05/04, conforme se pode verificar pela cópia do DANFE da Nota Fiscal nº 1550. Assevera que trata-se da remessa de brindes, e neste caso, aplica-se o disposto no art. 566 do RICMS/97, e não os dispositivos apontados pelo autuante. Destaca que não houve prejuízo para o erário, e que sua inscrição cadastral é regular. Pede a improcedência da autuação.

Na informação fiscal, o autuante, às fls. 37 a 40, esclarece que a defendantefetuou operação de transferência interestadual de mercadorias tributadas pelo ICMS, por meio do DANFE nº 1676, e Nota Fiscal nº 3390, contemplando 18.430 Kgs de café ensacado a vácuo, e 1.400 dúzias de jogos de panos de prato, procedentes de Natal, RN, e na condição de descredenciado deixou de efetuar o pagamento do ICMS devido na primeira repartição fazendária da divisa ou do percurso, sobre mercadorias adquiridas com intuito comercial, como exige o diploma legal, a saber, o art. 125, II, “a”, “f”, e 352-A do RICMS/97. Ademais, as mercadorias transferidas compõem a cesta de mercadorias para revenda da impugnante, logo evidente o caráter comercial dos produtos constantes no documento fiscal. Esclarece que o autuado foi descredenciado na SEFAZ por motivo de restrição de crédito. (fl. 07). Por ter desatendido a legislação, entende que o Auto de Infração deve ser julgado procedente.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, de acordo com o voto transscrito abaixo:

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, referente à antecipação parcial, na primeira repartição fazendária do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado.”*

O regime de antecipação parcial tem sua incidência prevista em relação às aquisições interestaduais para fins de comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei nº 7.014/97, incluído pela Lei nº 8.967/03, o qual transcrevo para um melhor entendimento:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:

I - isenção;

II - não-incidência;

III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.

§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”

§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento.

Em sua defesa o autuado assevera que trata-se de brindes transferidos da filial da empresa, localizada no Rio Grande do Norte, operação acobertada pelo art. 566 do RICMS/97, quando teria ocorrido equívoco na fiscalização ao exigir o ICMS antecipação parcial, haja vista que não destinavam-se à comercialização.

Da análise dos documentos que compõem o Auto de Infração, vejo que podem ser separados em duas hipóteses: No primeiro, o DANFE de fl. 10, consta a transferência de café, no valor de R\$ 94.840,20, o segundo documento refere-se à Nota Fiscal nº 3390, fl. 11, e trata-se de venda de jogos de pano de prato. Como a tividade da empresa autuado é o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, faz sentido a alegação da defendant de que as mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 3390, (panos de prato), são para brindes. Logo, por não se destinarem à comercialização, não estão sujeitas ao pagamento da antecipação parcial, e esta nota fiscal deve ser excluída da base de cálculo do imposto ora exigido. Quanto à transferência de café, o mesmo não pode ser afirmado, e deve permanecer na exigência fiscal. Deste modo, com a exclusão da NF 3390, a base de cálculo do imposto, perfaz  $94.840,20 \times 5\% = R\$ 4.742,02$ , vez que não comporta a MVA por se tratar de antecipação parcial, e a alíquota incidente é 5%, pois as mercadorias estão com destaque de 12%, por serem procedentes do Rio Grande do Norte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.”

O sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário (fls. 56 a 60), no qual inicia afirmando que sua atividade principal é a moagem, torrefação, embalagem e comercialização de café, como a produção e comercialização de cappuccinos, achocolatados, dentre outros produtos alimentícios e que recebeu jogos de panos advindos da empresa Tecelagem Currais Novos Tomaz Silveira Cruz para serem utilizados como brindes na sua sede em Simões Filho, CIA Sul, Bahia. Assevera na peça recursal que a despeito do que especifica a Decisão ora combatida, levando-se em consideração que as mercadorias adquiridas são brindes, e, que as demais mercadorias (café), foram enviadas por transferência e não por venda, ou seja “mercadorias tributadas pelo ICMS, por meio do DANFE nº 1676, e Nota Fiscal nº 3390, contemplando 18.430 Kgs de café ensacado a vácuo, e 1.400 dúzias de jogos de pano de prato, procedentes de Natal, RN”, não há como enquadrar o caso “em tablado” nas infrações descritas pelo agente fiscal, ressaltando o artigo 566, do RICMS/BA, no qual está previsto que não haverá antecipação em casos em que o contribuinte adquirá brindes.

Afirmou, ainda, que não houve nenhum prejuízo ao Fisco, e ressalta a regularidade de sua situação cadastral perante o Estado da Bahia, motivo pelo qual sustenta que o Auto de Infração em tela é totalmente improcedente.

Concluiu o seu Recurso Voluntário requerendo que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração em lide.

A PGE/PROFIS ao analisar os autos, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, através de Parecer da ilustre procuradora Dra. Maria Dulce Costa ao argumento de “que a tese recursal é frágil, na medida em que a decisão de primeira instância já excluiu os valores relativos aos brindes (panos de prato) e a NF relativa ao produto café deve ser mantida, já que a mercadoria se destina a comercialização, devendo ter sido recolhido o ICMS por antecipação parcial”.

## VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, verifico que o Auto de Infração baseia-se em antecipação parcial do ICMS, uma vez que o contribuinte ingressou no Estado da Bahia com mercadorias (não enquadradas no regime de substituição tributária) para comercialização.

Ora, o contribuinte alegou, em síntese, que as mercadorias “*jogos de panos de pratos*” foram adquiridas para serem utilizadas como brindes, razão pela qual estaria isento de pagar o ICMS via antecipação parcial. Todavia, este assunto já fora analisado de forma correta pela Junta em sua Decisão, na qual excluiu do cálculo do ICMS cobrado a Nota Fiscal nº 3390, referente à aquisição de panos de pratos (brindes). Mas, a Decisão de 1º grau não alterou a autuação concernente à transferência de café, por entender que tal mercadoria faz parte da atividade principal da empresa e seria destinada a comercialização.

Isto posto, passo, a seguir, a expor o meu posicionamento a respeito do caso em tela. Assim sendo, inicio pontuando que a controvérsia que restou, após o julgamento pela 5ª JJJ e alvo de Recurso Voluntário, diz respeito à incidência do ICMS na transferência de uma mercadoria da filial para matriz, realizada como se constata no DANFE de fl. 10, onde consta a transferência de café, no valor de R\$ 94.840,20.

Entendo descabida a afirmação de 1ª Instância de que é passível de tributação a transferência do café para fim de comercialização por conta da antecipação parcial, um dos objetos da autuação. É de meridiana clareza que o ICMS incide na circulação física e econômica de mercadorias, sendo que a simples transferência física de uma mercadoria da filial para matriz não configura como uma operação econômica, apenas uma operação de simples transferência. A 5ª JJJ se vale do art. 12-A da Lei nº 7014/96 para justificar a procedência da autuação sobre a circulação do café, transcrevendo tal artigo. Por esta transcrição, de logo, se percebe o equívoco de análise, já que este artigo inicia com a expressão ora transcrita: “*Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização(...) no documento fiscal de aquisição*”(grifo meu). Ora, o documento fiscal, acostado à fl. 10 dos autos, não diz respeito à aquisição de mercadorias pelo recorrente, mas mera transferência entre estabelecimentos da mesma empresa.

Segundo a regra constitucional, para haver fato gerador do ICMS é imperioso que haja a circulação física e econômica com a transferência de titularidade, sendo o seguinte entendimento do renomado jurista, professor Roque Antônio Carrazza: “*Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.*”

Cito, abaixo, a súmula 166 do STJ que vem sendo utilizada para liquidar a dúvida no que tange a esta matéria tributária relativa a simples transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

*Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

DJ DATA:23/08/1996 PG:29382

RSTJ VOL.:00086 PG:00423

RT VOL.:00731 PG:00196

Por tudo acima exposto, concluo que é descabida a cobrança de ICMS por conta da circulação de café. Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão recorrida e decretada a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração em lide.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese à argumentação defendida de forma apaixonada pelo eminente Relator, permito-me discordar do mesmo em seu voto proferido quanto ao processo em tela, que diz respeito a falta de recolhimento de ICMS por antecipação parcial, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais.

Em primeiro lugar, existe a previsão legal para tal cobrança, com base na Lei nº 7.014/97, que em seu artigo 12-A determinou a cobrança da antecipação parcial, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do artigo 23

de tal dispositivo normativo, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição, sendo que a sua cobrança não encerra a fase de tributação, e propicia ao contribuinte, a apropriação do respectivo crédito fiscal.

Tal comando, e não poderia ser diferente, foi inteiramente absorvido pelo RICMS/BA, em seu artigo 352-A.

Assim, vemos que a norma jurídica exige algumas condições para a possibilidade de cobrança da denominada "antecipação parcial". A primeira delas é a realização de operação interestadual; a segunda é o objeto da aplicação da mercadoria em processo de comercialização.

Atendidas tais condições, poderá o destinatário das mercadorias ter a dilação de prazo para o recolhimento do imposto a tal título, bastando estar credenciado para tal. Em caso contrário, o momento temporal do recolhimento do imposto, é na entrada no território do Estado da Bahia.

Analizando-se o processo, verifico que a operação objeto da autuação encontra-se amparada através da Nota Fiscal Eletrônica de nº 1.676, cujo Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (DANFE), constante à fl. 10. Por tal documento, verifico que a operação acobertada pelo mesmo é "café SC vácuo S 250g" e "café 3C Trad. Std. S 250g".

Constatou, igualmente, que informação extraída do sistema da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, constante à fl. 07, informa a situação de descredenciado do autuado, ora recorrente, por motivo de "restrição ao crédito - dívida ativa". Tal informação é complementada por aquela outra, constante no sistema INC de fl. 08, dá conta de que o recorrente tem como atividade o comércio atacadista, e foi obtida às 18:30h do dia 23 de agosto de 2009, momento anterior ao da lavratura do Auto de Infração, lavrado na mesma data, só que as 20:30h.

Estou, pois, plenamente convencido da presença dos elementos que autorizariam a cobrança do ICMS a título de antecipação parcial.

Por outro lado, a PGE/PROFIS, em Parecer de fl. 67, agindo como "*custus legis*", opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário. Tal opinativo me parece correto, e com o mesmo me alinho.

Observo, ainda, que a Decisão constante do voto do relator, contraria a farta jurisprudência deste Conselho, no sentido de acolher a cobrança regularmente feita da antecipação parcial, a exemplo dos Acórdãos CJF 0255-12/9, CJF 0095-12/8, apenas para citarmos alguns.

Constatou, ainda, que a base utilizada pelo eminentíssimo relator, em suporte de seu voto, que ora discordo, se baseia em alegação incidental do recorrente de que como se tratava de operação de transferência de mercadoria, eventualmente não incidiria o ICMS sobre a mesma, de acordo, inclusive, com a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Tal matéria, não é unânime, nem na doutrina, nem na jurisprudência. Na doutrina, posso citar, por exemplo, o pensamento de Vittorio Cassone em sua obra, Direito Tributário, 13ª Edição, Ed. Atlas, 2001, pág. 298, defende seu ponto de vista de que "*Não consigo concordar com essa assertiva, porquanto a questão da competência para tributar ganha foro privilegiado – no sentido de determinar a incidência na saída do estabelecimento. Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº. 87/96, ao estabelecer: ‘Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’.*"

Embora não se possa negar o teor da Súmula citada, a matéria não se encontra com entendimento pacificado também no próprio judiciário, a exemplo de decisões de Tribunais Estaduais, em sentido contrário, ou seja, de entendimento de que as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa incidiriam o ICMS, como o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, (Apelação Cível 120.541-8, bem como do Recurso Especial 242.338/MG) e do Rio Grande do Sul.

Para exemplificar, transcrevo uma dentre várias ementas existentes, relativa a este último Estado:

**AGRADO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA.**

*É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada a comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/96. A exigência do*

*recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor, sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido.*

(Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.<sup>a</sup> Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)

O mesmo STJ, origem da Súmula nº 166, em recente Decisão, entendeu que a mesma não pode ser aplicada em operações de transferência interestadual, senão vejamos quando do julgamento do Recurso Especial 242.338/MG, o qual analisa tal questão, ao conter a seguinte ementa:

**"ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO-APLICAÇÃO DA SÚMULA 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO".**

*"Embora possa Parecer caso de incidência do referido enunciado (da súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situam-se em outro Estado-membro. Daí afasta-se a aplicação da súmula...".*

(...)

*"Assim, enlaçando as considerações acima expostas ao caso em apreço, conclui-se restar absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item, cabendo o recolhimento do diferencial de alíquota, por expressa determinação constitucional e, outrossim, por motivos de lógica jurídica como acima alinhavado".*

Contudo, diante do fato objeto do Auto de Infração ora analisado, não há nenhuma alteração econômica no fato, uma vez que pelo sistema de débito/crédito, o contribuinte debita num estabelecimento e credita no outro. A diferença se dá apenas pelo fato da transferência ser interestadual.

Dessa forma, faço tais colocações apenas pelo amor à discussão, vez que, reitero tal argumento não se constitui em matéria de fundo da alegação do recorrente, e discordando frontalmente do voto do relator, apesar de respeitar o seu posicionamento, reflexo de seu entendimento e convencimento em relação à matéria, voto no sentido de que o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão de primeiro grau NÃO SEJA PROVADO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 124157.0726/09-9, lavrado contra SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$4.472,02, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor efetivamente recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, José Franklin Fontes Reis e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS