

**A.I. N°** - 278868.4002/10-7  
**AUTUADO** - SOUZA CRUZ S.A.  
**AUTUANTE** - JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**INTERNET** - 21/06/2011

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N.º 0132-03/11**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. “ANTECIPAÇÃO PARCIAL”. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO, NA AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS, TENDO, PORÉM, AS SAÍDAS SIDO TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Lançamento não impugnado pelo contribuinte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. a) MATERIAL DE CONSUMO. b) BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Não acatada a tese da inexistência de fato gerador da obrigação tributária nas 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. Este órgão decide com base no direito posto. 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. Quanto à alegação da defesa de que, além de transferências, o levantamento fiscal envolveria também mercadorias recebidas na modalidade de vendas à ordem, trata-se de menção feita por alto, sem justificar a razão pela qual não seria devido o pagamento da diferença de alíquotas. Mesmo quando há uma “operação triangular”, tecnicamente designada de “venda à ordem”, se a mercadoria, ao final, se destina a uso, consumo ou ativo imobilizado de contribuinte do ICMS, é devido o pagamento da diferença de alíquotas. Indeferido o requerimento de diligência, por falta de fundamentação do pleito. Mantidos os lançamentos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/11/10, acusa os seguintes fatos:

1. multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente [leia-se: falta de pagamento do ICMS que deveria ter sido pago a título de antecipação parcial, relativamente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, sendo que, embora não tenha sido pago o imposto por antecipação, as saídas subseqüentes foram tributadas normalmente, sendo por isso aplicada multa equivalente a 60% do valor do imposto que deveria ter sido antecipado] – multa de R\$ 17.074,63;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 44.238,06, com multa de 60%;
3. falta de pagamento da diferença de alíquotas do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.549,48, com multa de 60%.

O autuado defendeu-se (fls. 118/133) declarando de início que não impugna o lançamento objeto do item 1º, tendo efetuado o pagamento correspondente.

Impugna o 2º lançamento, alegando a existência de erro material, por não se tratar de aquisição de mercadorias, mas de transferências interestaduais de material de uso e consumo, CFOP 2557, cujas Notas Fiscais foram emitidas sem lançamento de ICMS, já que tais operações não se sujeitariam à incidência do tributo em apreço. Alega ainda que além de transferências o levantamento fiscal envolve também mercadorias recebidas do vendedor remetente em vendas à ordem, CFOP 2923, cuja compra do adquirente originário foi classificada no CFOP 1120, e por essa razão não haveria incidência da diferença de alíquotas do ICMS, tendo a circulação em cada caso sido acobertada por Nota Fiscal de simples remessa emitida por empresa prestadora de serviço, sem incidência de ICMS de acordo com os documentos fiscais relacionados pelo próprio fiscal autuante. Argumenta que não há incidência de ICMS em caso de transferência de bens customizados por empresa prestadora de serviços, razão pela qual considera imprescindível que o presente processo seja baixado em diligência para o melhor exame de todas as operações relacionadas no CFOP 2923.

No tocante ao 3º lançamento, a defesa sustenta ser também flagrante o erro no levantamento fiscal, por abranger entradas de bens na sua maioria referentes a transferências de bens de ativo fixo, CFOP 2552, que não se sujeitam ao recolhimento de diferença de alíquotas, pelas razões que serão adiante expostas, sendo as demais referentes ao CFOP 2923, que não se referem a aquisições, mas simplesmente a remessas acobertadas por Notas Fiscais de simples remessa, emitidas por empresas prestadoras de serviços, sem incidência de ICMS.

Quanto ao direito, a defesa sustenta a tese de que, em se tratando de transferências interestaduais de material de uso e consumo e de bens do ativo fixo, operações que sequer foram tributadas na origem, não há por que se falar em mercadorias, pois não constituem bens destinados a atos de mercancia, e, assim sendo, se nesses casos não havia a obrigação de tributar tais transferências, não há por que se cogitar de cobrar diferenças de alíquotas no destino, como entenderam as fiscais autuantes, a seu ver equivocadamente. Cita lição do prof. Roque Antonio Carrazza nesse sentido. Socorre-se de jurisprudência, transcrevendo trecho de acórdão da 1ª Turma do STF no RE 72.412, do qual foi Relator o min. Djaci Falcão. Transcreve a ementa de outra decisão da 2ª Turma do STF no RE 267599 AgR-ED/MG, em que atuou como relatora a min. Ellen Gracie. Transcreve também a Súmula 166 do STJ. Seguem as transcrições de duas ementas de acórdãos do TJ-BA e de duas do STJ.

Aduz que esse entendimento já está pacificado no Judiciário, devendo a seu ver ser aplicado ao presente caso, por não ser admissível que a mera transferência de materiais destinados ao uso e consumo e de bens de ativo fixo entre estabelecimentos de uma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados, pois isto importaria violação ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição ou nas leis para definir ou limitar competências tributárias, e lembra que no direito comercial “mercadorias” são apenas as coisas destinadas a venda. Argumenta que tanto nas transferências de materiais de uso e consumo como nas transferências de bens de ativo fixo os materiais envolvidos não podem ser considerados mercadorias nos estabelecimentos de origem e nos estabelecimentos destinatários, uma vez que se trata de operações de circulação sem conteúdo econômico.

Assinala que em todas as Notas Fiscais que documentam as transferências de materiais de uso e consumo consta no rodapé, no campo “Informações Complementares”, a observação quanto à não-incidência do ICMS, com a indicação da base legal respectiva, qual seja, o artigo do Regulamento do ICMS do Estado de origem da transferência.

Pede que seja declarada a improcedência dos lançamentos referentes às diferenças de alíquotas do ICMS relativamente a materiais de uso e consumo e de bens de ativo fixo recebidos por transferências interestaduais de outros estabelecimentos da empresa. Protesta pelo direito de novas provas que se fizerem necessárias, sobretudo, que seja o processo baixado em diligência para apuração e esclarecimento relativamente às operações do CFOP 2923.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 160/161) observando que, com relação às vendas à ordem, o art. 411 do RICMS estabelece que, em tal caso, poderá ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, sendo vedado o destaque do ICMS, e o art. 413 preceitua que, por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverão ser emitidas três Notas Fiscais: a) uma pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CGC, do estabelecimento que irá efetuar a remessa; b) outra, pelo vendedor remetente, em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão a natureza da operação (“Remessa por conta e ordem de terceiro”), bem como o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal de que trata o tópico anterior, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CGC, do seu emitente; c) e uma terceira Nota, também pelo vendedor remetente, em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão a natureza da operação (“Remessa simbólica - venda à ordem”), bem como o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal prevista no tópico anterior, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na Nota Fiscal de simples faturamento.

O fiscal assinala que, no caso em exame, quando da entrega da mercadoria, o vendedor emite Nota Fiscal em nome do destinatário para acompanhar o transporte da mesma, conforme prevê o inciso II do art. 413, porém no corpo da Nota o vendedor descumpre o item 2 da alínea “a” do inciso II, que estabelece que deve constar o número da Nota Fiscal prevista no inciso I do art. 413, ou seja, o número da Nota Fiscal que deve ser emitida pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, em nome do destinatário da mercadoria. Considera o autuante que o descumprimento do dispositivo regulamentar por parte do remetente, cuja correção deveria ter sido motivada pelo destinatário, impossibilita fazer o cotejamento com as Notas Fiscais emitidas pelo adquirente original, destinadas à empresa autuada, e, diante dessa irregularidade, foi contemplado no cálculo do ICMS devido a título de diferença de alíquotas as entradas interestaduais com CFOP 2923.

O fiscal conclui ponderando que, dando ouvido ao clamor da defesa e na busca da justa apuração do valor devido, resolveu abrir novo prazo para a empresa autuada se pronunciar sobre as operações de venda à ordem, CFOP 2923.

Procedeu-se à intimação do contribuinte a fim de que anexasse aos autos as cópias das Notas Fiscais emitidas pela adquirente original das mercadorias, na forma prevista no inciso I do art. 413 do RICMS, tendo como destinatário o estabelecimento do autuado (fls. 163/165).

O autuado não se manifestou.

### VOTO

Dos três itens que compõem o presente Auto de Infração foram impugnados apenas os itens 2º e 3º. Os lançamentos impugnados dizem respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas: o item 2º cuida de aquisições interestaduais bens destinados a consumo do estabelecimento, e o item 3º, de bens destinados ao ativo imobilizado.

Analisarei em conjunto os itens 2º e 3º, haja vista a identidade de motivação jurídica – falta de pagamento da diferença de alíquotas.

A defesa concentra-se em dois aspectos: *a)* não-incidência do ICMS nas transferências de bens de uso, consumo ou ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa, por inexistência de circulação jurídica e por não se tratar de mercadorias; *b)* mercadorias recebidas na modalidade de vendas à ordem, tendo a circulação em cada caso sido acobertada por Nota Fiscal de simples remessa emitida por empresa prestadora de serviço, sem incidência de ICMS.

Com relação ao primeiro aspecto, a defesa, trazendo à baila os conceitos de “circulação” e de “mercadorias”, sustenta a tese de que não há incidência de ICMS nos casos de transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

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? E bens de uso ou do ativo imobilizado são mercadorias?

A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a 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 recai 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.

Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é

sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio, ou se é de pequeno ou alto valor (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).

Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica e econômica, 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 ou de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei, como, por exemplo, no caso de imposto devido sobre mercadorias em estoque no encerramento das atividades do estabelecimento.

Retomo agora as considerações acima ensaiadas acerca do vocábulo “operações”.

A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é 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 seria 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 inobjetoável.

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, da supracitada lei complementar, 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, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O imposto lançado nos itens 2º e 3º deste Auto 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, conforme prevê o art. 5º, I, do 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.

Uma vez pontuadas essas considerações acerca dos bens recebidos em transferência, passo ao exame do segundo aspecto suscitado pela defesa, a qual alega que, além de transferências, o levantamento fiscal envolveria também mercadorias recebidas na modalidade de vendas à ordem, CFOP 2923, cuja compra do adquirente originário foi classificada no CFOP 1120, e por essa razão não haveria incidência da diferença de alíquotas do ICMS, tendo a circulação em cada caso sido acobertada por Nota Fiscal de simples remessa emitida por empresa prestadora de serviço, sem incidência de ICMS.

Essas coisas são mencionadas por alto pela defesa, sem justificar a razão pela qual não seria devido o pagamento da diferença de alíquotas. Há uma menção a prestador de serviço, sem dizer que tipo de serviço seria esse. Mesmo quando há uma “operação triangular”, tecnicamente designada de “venda à ordem”, se a mercadoria, ao final, se destina a uso, consumo ou ativo fixo de contribuinte do ICMS, é devido o pagamento da diferença de alíquotas. Para elidir a imputação cumpria à defesa demonstrar e provar que os bens adquiridos não se destinavam a uso, consumo ou ativo imobilizado.

A defesa requer a realização de diligência para esclarecimentos, especialmente quanto às operações com CFOP 2.923. Não especificou o que pretendia esclarecer com tal diligência. Para se decidir se há ou não necessidade de diligência, deve o requerente indicar as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Indefiro o requerimento.

Pelas explicações dadas pela defesa, consta que alguém, que ela denomina de adquirente originário, adquiriu as mercadorias em operação classificada no CFOP 1.120, ou seja, o adquirente originário comprou as mercadorias para serem utilizadas em processo de industrialização, mediante venda à ordem, já recebidas do vendedor remetente, por ordem do adquirente originário. Em seguida, tais mercadorias foram recebidas pelo autuado, enviadas pelo vendedor remetente, em operação classificada no CFOP 2.923, ou seja, as mercadorias foram compradas pelo autuado do adquirente originário, que por sua vez as havia comprado para industrialização, em venda à ordem. Sendo assim, o que a defesa chama de prestador de serviço, na verdade não se trata de “serviço”, mas de industrialização. A defesa alega que a circulação dos bens em cada caso era acobertada por Nota Fiscal de simples remessa emitida por empresa “prestadora de serviço”, sem incidência de ICMS. Não existe operação de “simples remessa” – expressão vazia, que nada informa. Nas operações de venda à ordem, a remessa “sem destaque do imposto” é prevista no art. 413, II, “a”, 1, tendo como natureza da operação “Remessa por conta e ordem de terceiro” (e não “Simples

remessa”). Por todos esses elementos, concluo que as mercadorias, depois de industrializadas, foram recebidas pelo autuado, segundo consta nos autos, para uso, consumo ou ativo fixo. A defesa não se preocupou em demonstrar e provar que os bens não tinham essa destinação. Estão portanto configuradas as infrações 2ª e 3ª.

O lançamento do item 1º não foi impugnado, tendo o autuado na defesa declarando de início que já teria efetuado o pagamento correspondente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278868.4002/10-7**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 64.862,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 8 de junho de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR