

A. I. Nº - 278868.0026/10-9  
AUTUADO - SOUZA CRUZ S/A.  
AUTUANTE - JOSÉ MARCELO PONTES  
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL  
INTERNET 27.07.2011

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0194-05/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA COM ICMS PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo do estabelecimento, sendo irrelevante o fato de se tratar de operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Exigências parcialmente subsistentes, após exclusão de valores quando da revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/09/2010, exige o débito no valor de R\$ 43.772,02, conforme documentos às fls. 8 a 108 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

- 1 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 461,82, nos meses de julho, setembro, outubro e novembro de 2009, inerente à mercadoria (isqueiro) adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme demonstrativo à fl. 08 dos autos;
- 2 Multa, no valor de R\$ 9.615,09, correspondente ao percentual de 60% sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, inerente ao período de fevereiro a dezembro de 2009;
- 3 Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 2.833,20, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de julho, setembro e novembro de 2009;
- 4 Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 30.861,91, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a março e maio a dezembro de 2009.

O autuado, através de seu advogado legalmente constituído, tempestivamente, apresenta defesa, às fls. 117 a 129 dos autos, na qual, quanto às duas primeiras infrações, aduz não impugná-las, pois efetuará o pagamento do DAE, cujo comprovante será apresentado posteriormente.

Inerente à terceira infração, o autuado alega existência de erro no levantamento fiscal, relativo ao mês de setembro, visto que, apesar de ter efetivamente se referido à aquisição/compra de bens de ativo fixo, os valores referentes ao diferencial de alíquota foram devidamente recolhidos, conforme documentos às fls. 141 a 146 dos autos. Aduz também que as ocorrências, relativamente aos meses de julho e de novembro de 2009, não se referiram às aquisições/compras, mas a transferências (CFOP 2552) de bens do ativo fixo. Assim, defende ser improcedente a infração 3.

No tocante à quarta infração, o apelante sustenta ser a autuação também improcedente, porque a maioria absoluta das operações ali inseridas se refere a transferências de material de uso e consumo, cujas respectivas notas fiscais (fls. 148 a 233) foram emitidas sem lançamento de ICMS, já que tal operação não se sujeita à incidência do ICMS, como será adiante sustentado. Por outro lado, quanto às aquisições (CFOP 2551) relativas aos meses de agosto, novembro e dezembro de 2009, diz que o diferencial de alíquota devido foi efetivamente pago, consoante documentos às fls. 235 a 254 dos autos. Relativamente aos valores R\$ 829,91 (maio), R\$ 72,00 (junho) e R\$ 108,80 (julho), diz não estar impugnando porque efetuará o pagamento do DAE, cujo comprovante anexará aos autos.

Em seguida, alega não haver incidência do ICMS na operação de transferência de bens do ativo e de uso/consumo entre estabelecimentos da impugnante, cujas operações sequer foram tributadas. Defende que o fato gerador do ICMS é a circulação da mercadoria em caráter econômico, apresentando obrigatoriamente a configuração da prática de negócio jurídico mercantil. Assim, no entender do defendente, a simples saída física de bem do estabelecimento, por si só, não tipifica a hipótese de incidência do ICMS. Registra que a transferência de bens do ativo e de uso e consumo, além de não ser operação mercantil, não têm mercadorias, por óbvio, como objeto, não podendo haver a incidência do ICMS. Cita doutrina e Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Assim, sustenta que não se pode admitir que materiais destinados ao uso e consumo de uma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados na mera transferência para outro estabelecimento da mesma empresa, pois isto importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, 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, isto se considerado o fato de que no direito comercial “mercadorias” são apenas as coisas destinadas à venda.

Defende que este entendimento, obviamente, tanto se aplica às transferências de materiais de uso e consumo, como às transferências de bens de ativo fixo, sendo certo que em ambas as hipóteses os materiais envolvidos não podem ser considerados como mercadorias nos estabelecimentos de origem e nos estabelecimentos destinatários, posto que se tratam de operações de mera movimentação de bens, sem conteúdo econômico ou alteração na esfera de propriedade destes bens afastando-se por completo do fato gerador do ICMS.

Assim, pede a improcedência quanto à pretensão de cobrar diferencial de alíquota do ICMS relativamente a materiais de uso e consumo recebidos por transferências interestaduais de outros estabelecimentos da empresa, cujas respectivas operações sequer foram tributadas na origem.

O autuante, em sua informação fiscal, às fls. 259 a 262, após reproduzir as infrações, sustenta, em relação à terceira infração, não proceder o argumento defensivo, pois a acepção da palavra aquisição é o ato de entrar na posse de um bem. Sendo assim, segundo o autuante, esse termo abarca não só a aquisição onerosa, a compra, como também a desonerada, a simples transferência. Entende que está demonstrado que há subsunção do fato ao pressuposto legal invocado para tipificar a infração cometida.

Quanto à alegação de que os valores exigidos relativos ao mês de setembro já haviam sido recolhidos, o autuante, após a análise da documentação, concluiu que os valores do ICMS a título de DIFAL devidos nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo fixo, acobertadas pelas notas fiscais nº 787, 67863 e 106, já foram efetivamente recolhidos pelo autuado.

Da mesma forma, quanto à quarta infração, a alegação do autuado de que nas aquisições (CFOP 2551) relativas aos meses de agosto, novembro e dezembro de 2009, o imposto cobrado no Auto de Infração já fora devidamente recolhido, o autuante, após análise da documentação, concluiu que os valores do ICMS a título de DIFAL devidos nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo (CFOP 2556) nos meses de agosto (nota fiscais 19603, 19605, 19721, 5483, 1728 e 481411), novembro (nota fiscal 413) e dezembro (notas fiscais 5816, 11491, 11413, 1877, 10894 e 10895) já foram efetivamente recolhidos pelo autuado, sendo inadequada a sua cobrança.

Em seguida, o autuante destaca que, após tomar ciência da natureza das mercadorias que foram objeto das transferências de material de uso e consumo (CFOP 2557), conforme notas fiscais anexas às fls. 277 a 307, depurou o valor lançado para este tópico, efetuando as devidas alterações, do que apresenta novo demonstrativo de valores a serem cobrados, em relação às infrações 3 e 4, constante à fl. 261 dos autos, no qual remanesce o valor de R\$ 376,05 para a terceira infração e R\$ 25.022,58 para a quarta infração.

Quanto à “celeuma” a respeito da ocorrência do fato gerador do ICMS na simples transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo proprietário, onde o defendente alega inexistir fato gerador do ICMS por não haver alteração da propriedade da mercadoria, o preposto fiscal reproduz o art. 155 da Constituição Federal, além dos artigos 1º, 2º e 4º da Lei nº 7.014/96, do que, através da interpretação da legislação, concluiu que a simples circulação de mercadoria, a qualquer título, já configura fato gerador do ICMS. Sustenta que os trabalhos dos juriconsultos e as decisões judiciais arroladas pela defesa equivocam-se na aceção do termo “mercadoria” utilizado pelo legislador, uma vez que o termo foi utilizado para definir a coisa, o produto, passível de ser valorado comercialmente, ou seja, suscetível de ser comprado ou vendido, independentemente de demandar uma operação de mercancia, como interpreta o autuado, pois, em nenhum momento o legislador fez essa exigência na configuração do fato gerador do imposto. Diz ser a matéria tão pacífica que já fora inclusive objeto de regulamentação do Convênio ICMS 19/91, anexo à fl. 263, no qual dispõe especificamente sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo.

Assim, pede a procedência parcial do Auto de Infração.

Às fls. 310 a 313 do PAF constam extratos de pagamento, datado de 26/10/10, através de “Benefício de Lei”, nos montantes de R\$ 1.903,33 e R\$ 3.194,40, inerentes aos totais dos valores exigidos na infração 1, 30% dos valores das multas exigidas na infração 2 e parte da infração 04.

Em pauta suplementar de 29/03/2011, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência à INFAZ para intimar o contribuinte a se manifestar, querendo, no prazo de 10 (dez) dias, sobre os documentos acostados na informação fiscal pelo autuante.

Às fls. 322 a 332 dos autos, o sujeito passivo aduz que os valores exigidos foram acertadamente alterados, ficando a exigência fiscal adstrita tão-somente às infrações 3 e 4 (parcialmente), que exigem o pagamento do ICMS incidente sobre as operações de transferência de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, conforme documentos às fls. 339 a 427 dos autos, na medida em que, nas operações de aquisição de material de uso e consumo e de bens de ativo fixo, ficou comprovado o recolhimento do diferencial de alíquota.

Salienta que, conforme ressaltou o autuante, o cerne da questão gira em saber se constituiu fato gerador do ICMS a mera transferência de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado. Reitera suas razões de defesa de que nessas hipóteses não há que se falar em mercadorias ou mesmo em circulação, no sentido jurídico, pois, de fato, não se tratam de bens destinados a atos de mercancia e não há qualquer alteração na propriedade dos bens. Assim, se não havia a obrigação de tributar tais transferências, não há porque de se cogitar de se cobrar diferenças de alíquotas. Cita doutrina e jurisprudência. Ressalta que todas as notas fiscais que acobertavam as transferências de materiais de uso e consumo não incidiram o ICMS. Pede a improcedência da exigência.

O autuante, às fls. 430 a 432 dos autos, reitera as suas razões aduzidas na informação fiscal.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$ 43.772,02, decorrente de quatro irregularidades, tendo o sujeito passivo reconhecido integralmente as duas primeiras infrações e impugnado totalmente a terceira e parcialmente a quarta infração, as quais se referem à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas entradas de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação e destinados ao ativo fixo (infração 3) ou ao uso e consumo do próprio estabelecimento (infração 4). Assim, a lide se restringe, unicamente, às infrações impugnadas, sendo procedentes as duas primeiras exigências.

Da análise das peças processuais, referente à infração 3, verifica-se que cabe razão ao autuado quanto à sua alegação de que já havia sido recolhido o imposto relativo ao diferencial de alíquota no mês de setembro, visto que o levantamento fiscal, à fl. 15 dos autos, exige o valor de R\$ 2.457,15, inerente às notas fiscais de nº 787, 67863 e 106, as quais foram oferecidas à tributação consoante documentos às fls. 141 a 146 dos autos. Portanto, descabe a exigência de R\$ 2.457,15, relativa ao mês de setembro de 2009, consignada na infração 3 do Auto de Infração.

No tocante aos meses de julho e novembro de 2009, da citada infração 3, nos valores respectivos de R\$ 126,05 e R\$ 250,00, o autuado defende que tais exigências são improcedentes, pois tratam de transferências de bens do ativo fixo, cujas operações não há incidência do ICMS, uma vez que inexistente fato gerador do ICMS, por não haver circulação da mercadoria em caráter econômico e nem configuração da prática de negócio jurídico mercantil.

Contudo, cabe esclarecer que, por se tratar o autuado de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação baiana do ICMS, a qual estabelece em seu art. 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, que:

*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 subseqüentes.*

Já o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

*§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;*

Por outro lado, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispõe que:

*Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.*

*Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:*

*I - é devido o pagamento:*

*a) se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais;*

Já o art. 624, inciso II, do RICMS/BA, enfatiza que, na entrada, no estabelecimento destinatário, este fará o pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Por fim, o Convênio ICMS 19/91 que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, em sua cláusula primeira, inciso II, determina que:

*Cláusula primeira. Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:*

*[...]*

*II – nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea “a” do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.*

Assim, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, se tratar de operação de transferência ou de não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega o recorrente. Portanto, diante do exposto, subsiste a infração 03 no valor de R\$ 376,05, consoante demonstrado à fl. 264 dos autos, sendo R\$ 126,05, relativo ao mês de julho e R\$ 250,00, ao mês de novembro de 2009.

Quanto à quarta infração, inerente à alegação de defesa de que a maioria absoluta das operações se refere a transferências de material de uso e consumo, cujas operações não se sujeitam à incidência do ICMS, não deve ser acolhida, pois, conforme já visto, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante se tratar de operação de transferência.

Inerente à alegação de que as aquisições (CFOP 2551) relativas aos meses de agosto, novembro e dezembro de 2009 o diferencial de alíquota devido foi efetivamente pago, consoante documentos às fls. 235 a 254 dos autos, tais exigências foram reconhecidas como indevidas pelo autuante, quando da sua informação fiscal, sendo as mesmas excluídas do levantamento de fls. 269/270 e 272 a 276 dos autos, do que concordo.

Por fim, relativamente aos valores de R\$ 829,91 (maio), R\$ 72,00 (junho) e R\$ 108,80 (julho), recolhidos pelo autuado (fl. 311), sem, contudo, explicar a razão de tais reconhecimentos e, em consequência, da impugnação das demais quantias inseridas nos respectivos meses, há de se ressaltar que o autuante, quando da sua informação fiscal, salienta que:

*“A despeito do silenciar da autuada, na busca do aprimoramento da peça acusatória objeto desta lide, obtive cópias das notas fiscais que acobertaram as operações de transferência de material de uso e consumo (CFOP 2557), onde a discriminação do produto transferido constante do arquivo SINTEGRA informado pela autuada limita-se a apenas “TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL PARA USO OU CO”, fato esse que me impossibilitou construir a plena formação de juízo quanto à incidência do ICMS para cada mercadoria específica. Agora, tendo acesso às cópias dos documentos fiscais que ora acosto aos autos, tomando ciência da natureza das mercadorias que foram objeto daquelas transferências, depuro o valor lançado para este tópico do auto de infração. Sendo assim, efetuadas as devidas alterações pertinentes, apresento novo demonstrativo de valores a serem cobrados neste tópico do auto de infração em pauta.”*

Em decorrência, o preposto fiscal apresentou novo demonstrativo de débito, inerente às infrações 3 e 4, conforme a seguir:

infr.	dt ocorr.	dt venc.	base cálculo	alíq.	débito
3	31/07/2009	10/08/2009	741,47	17	126,05
3	30/11/2009	10/12/2009	1.470,59	17	250,00
4	31/01/2009	10/02/2009	6.618,29	17	1.125,11
4	28/02/2009	10/03/2009	9.467,99	17	1.609,56
4	31/03/2009	10/04/2009	26.403,82	17	4.488,65
4	30/06/2009	10/07/2009	11.741,01	17	1.995,97
4	31/07/2009	10/08/2009	7.894,28	17	1.342,03
4	31/08/2009	10/09/2009	3.500,82	17	595,14
4	30/09/2009	10/10/2009	210,12	17	35,72
4	31/10/2009	10/11/2009	15.521,35	17	2.638,63
4	30/11/2009	10/12/2009	42.442,09	17	7.215,16
4	31/12/2009	10/01/2010	23.391,79	17	3.976,61

Considerando que o autuado, quando da ciência do novo demonstrativo, apenas se manifesta reiterando suas alegações relativas ao seu entendimento de que nas operações de transferências não incide o ICMS, alegação esta que considero já superada, concluo como subsistentes os valores remanescentes apurados pelo autuante.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 35.475,54, sendo R\$ 461,82, relativo à infração 1; R\$ 9.615,09 à infração 2; R\$ 376,05 à infração 3 e R\$ 25.022,58 à infração 4, devendo homologar-se os valores já recolhidos (fls. 310/313).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.0026/10-9**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.860,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$9.615,09**, prevista no art. 42, incisos II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA