

A. I. Nº - 278868.2001/11-1  
AUTUADO - SOUZA CRUZ S. A  
AUTUANTES - JOSÉ LUIZ OLIVEIRA MACEDO e JOSÉ MARCELO PONTES.  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - 28. 12. 2011

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0344-01/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Ilícito reconhecido pelo autuado. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. As operações interestaduais de transferências, entre estabelecimentos da mesma empresa, de mercadorias destinadas ao uso e consumo são tributadas pelo ICMS com relação ao pagamento da diferença de alíquotas (Art.4º, Inc. XV, da Lei 7.014/96). Ajustes realizados pelos Autuantes na informação fiscal reduziram o valor do débito. Rejeitada preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 24/06/2011, lança o valor total de R\$52.294,62, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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, sendo por isso aplicada multa equivalente a 60% do valor que deveria ter sido antecipado, lançado R\$4.464,45, referente aos meses de janeiro a outubro de 2010.
2. deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a março de 2011, sendo lançado o valor de R\$47.830,17, acrescido da multa de 60%;

O autuado apresenta defesa às fls. 40 a 58, mediante advogado, procuração fls. 59/61. Após resumir as infrações que lhe foram imputadas, afirma que reconhece a infração 01, já tendo, inclusive, efetuado o pagamento referente a este item, conforme comprovante anexo, fl. 34.

Relativo à infração 02, afirma que segundo a autuação fiscal, a empresa supostamente deixou de efetuar, “o recolhimento do ICMS - diferencial de alíquotas incidente nas transferências interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento”.

Diz que ao analisar o levantamento elaborado pelos Autuantes foi constatado que não se trata de aquisição de mercadorias para o uso e consumo, mas sim de meras transferências interestaduais de material de uso e consumo, registradas no Código Fiscal de Operações - CFOP 2557, cujas notas fiscais respectivas foram emitidas sem lançamento de ICMS, já que tal operação não se sujeita à incidência desse tributo.

Aduz que além dessas transferências, na relação de notas que formam o demonstrativo dos Autuantes, visa-se tributar operações enquadradas no CFOP 6105 - venda de produção do ACÓ JJF Nº 0344-01/11

estabelecimento que não deva por ele transitar, 2408 - transferência para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, 2409 - transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária e CFOP 2910 – entrada de bonificação ou brinde.

Assevera que nos casos de CFOP 6105, 2408, 2409 e 2910, não há que se falar em incidência do ICMS relativo ao diferencial de alíquota. Diz que, com relação ao CFOP 2557 transferências interestaduais de material de uso e consumo, operações que são a maioria, as notas fiscais sequer foram tributadas na origem, considerando que nessas hipóteses não há que se falar em mercadorias, pois, não se tratam de bens destinados a atos de mercancia. Reitera que não havia a obrigação de tributar estas transferências, pois não há porque se cogitar de cobrar diferenças de alíquotas no destino, como equivocadamente entenderam os fiscais autuantes. Transcreve doutrina e jurisprudência sobre incidência do imposto para amparar seus argumentos. Destaca que a não incidência do ICMS sobre transferência de bens para outros estados está atualmente pacificada também na jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça e transcreve decisão, Resp. nº 39.605-SP, 2ª Turma, Relatora Min. Eliana Calmon, DJ de 09/10/2000.

Assevera que esse entendimento do Judiciário deve ser aplicado ao presente caso, não sendo admissível que a mera transferência de materiais destinados ao uso e consumo e de bens de ativo fixo entre estabelecimentos de uma mesma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados, pois isto importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, lei tributária que impõe a impossibilidade em se alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, visto que no direito comercial, “mercadorias” são apenas as coisas destinadas à venda.

Argumenta que esse entendimento, 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, nos estabelecimentos de origem e destinatários, quando postos em circulação não envolvem conteúdo econômico.

Destaca que consta do rodapé de todas as notas fiscais de transferências de materiais de uso e consumo para o estabelecimento autuado, no campo das Informações Complementares, a “Não incidência do ICMS”, com a indicação da base legal correspondente ao artigo do Regulamento do ICMS do Estado de origem da transferência.

Frisa que se impõe a improcedência do auto de infração impugnado no que se refere à pretensão de cobrar o diferencial de alíquota do ICMS relativamente a transferências de materiais de uso e consumo recebidos de outros estabelecimentos da mesma empresa, cujas respectivas operações sequer foram tributadas na origem.

Referente ao CFOP 2102 – Compra para comercialização, diz que essa operação foi acobertada pela NF nº 20.281 emitida em 17.01.2011, pela BIC Amazônia S/A , anexa fl. 195, que ampara a aquisição de canetas esferográficas, mercadoria destinada a comercialização e não para uso e consumo. Esclarece que se pode constatar no Livro de Entradas, fl. 197, que o ICMS relativo ao crédito dessa nota fiscal foi devidamente escriturado em respeito ao princípio da não cumulatividade.

Salienta que iniciou as vendas dessas mercadorias em 02.2011, conforme Nota Fiscal nº 119.565, emitida em 07.02.2011, cuja natureza da operação é "venda de mercadoria adquirida de terceiros" com débito do ICMS pela revenda escriturado no livro de Saídas, cópia anexa fl. 198, portanto, não há que se falar em recolhimento de diferencial de alíquota também nessa operação.

Relativo às operações com CFOP 2408 - transferência para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, e CFOP 2409 – transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, argumenta que a substituição tributária é um regime em que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido em relação às operações subsequentes, é atribuída a outro contribuinte — em

geral, o remetente, ou seja, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Continuando, diz que a substituição tributária encerra a fase de tributação, portanto, não há que se falar em recolhimento de diferencial de alíquotas de mercadorias submetidas a este regime, onde o imposto foi recolhido antecipadamente, conforme o disposto no art. 353, inciso II, item 24, do RICMS-BA.

Frisa que nesse caso específico os Autuantes laboraram em equívoco ao classificar as notas fiscais, 84938, 89011, 97059, 107257, 109308, 110621, 106244, 181113, 926865, como transferência de material de uso e consumo, quando, na verdade, tratava-se de transferência de itens sujeitos a substituição tributária e destinados a comercialização.

Assevera que para ilustrar essa operação e para comprovar que não é devido o diferencial de alíquotas, anexa cópia das notas fiscais e dos livros de entrada e saída, a fim de comprovar que os valores de ICMS foram devidamente escriturados (doc. 5).

No que tange ao CFOP 2910 – Entrada de bonificação ou brinde, cita a nota fiscal nº 603873, de 08.02.2010, para afirmar que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 155, § 2º, incisos VII e VIII, que transcreve, dispõe que somente será devido o diferencial de alíquotas ao estado destinatário, quando nas operações interestaduais, o destinatário for contribuinte do ICMS e o consumidor final dos produtos, o que definitivamente não é o caso, na medida em que esses brindes foram transferidos para distribuição em campanha publicitária. Ressalta que não era o consumidor final dos brindes que foram distribuídos a diversos clientes, e devidamente tributados pelo ICMS na forma do art. 565 do RICMS-BA, que reproduz. Diz que dessa maneira, não caberia o recolhimento de qualquer parcela de imposto a título de diferencial de alíquota.

Argumenta que uma leitura cuidadosa do dispositivo regulamentar citado permite concluir que o efeito prático dessa sistemática, que foi adotada pela autuada, é justamente complementar a alíquota interestadual, produzindo o mesmo efeito do recolhimento do diferencial de alíquota. Diz que sedimentando esse entendimento, vale destacar a explicação dada no parecer nº 22763/2009, de 04/12/2009 (doc. 07), da própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que reproduz.

Conclui afirmando que seu procedimento estaria correto e não causou qualquer prejuízo aos cofres do estado da Bahia, muito menos resultou em falta de recolhimento de imposto.

Com referencia ao CFOP 2923 – mercadorias recebidas do vendedor remetente em vendas à ordem, argumenta que correspondem a “mercadorias recebidas do vendedor remetente em vendas à ordem”, cuja compra do adquirente originário foi classificada no código 1120, diz que não há que se falar em incidência do diferencial de alíquota do ICMS sobre essa operação, pois foi acobertada por nota fiscal de simples remessa, emitida por empresa prestadora de serviço, sem incidência de ICMS. Afirma que isso é verificável através de leitura atenta das notas fiscais relacionadas pelos fiscais Autuantes. Salienta que visando facilitar ao ilustre Julgador um melhor entendimento da dinâmica fática descrita acima, a autuada anexa, as Notas Fiscais nº 7, 200, 338, 793, 916, 1003, e 1145 (doc. 08), emitidas pela empresa ULTRA SET EDITORA LTDA., do Rio de Janeiro, para acobertar operações de mera remessa enquadradas no CFOP 2923, pela qual se vê que não se trata de operação alcançada pela incidência de ICMS.

Afirma que ao analisar essas notas fiscais, fica claro o equívoco dos Autuantes, pois sobre as operações acobertadas pelas notas fiscais relacionadas, deixaram de verificar que no próprio corpo desses documentos fiscais está destacado a seguinte informação: “Impressos personalizados – Art. 47, XV, Livro I, do RICMS/RJ, aprovado pelo Decreto 27427 de 17/11/2000. Operação sujeita apenas ao ISS, conforme previsto na Lista de Serviços constante do Decreto Lei 406/68, redação dada pela Lei Complementar 87/96.”

Argumenta que em consulta ao cadastro do SINTEGRA pode-se verificar que a atividade econômica da ULTRA SET EDITORA LTDA. é: impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas, ACÓ JJF Nº 0344-01/11

conforme se depreende da “Tela de Resultado à Consulta Pública ao SINTEGRA” (doc. 09), portanto se trata de empresa contribuinte apenas do Imposto sobre Serviços, de competência municipal.

Conclui dizendo que não foi dada a devida atenção pelos Fiscais Autuantes, que generalizaram todas as operações como aquisição de material de uso e consumo e não uma simples transferência entre filiais, assim como também consideraram as aquisições e transferências para a comercialização, como aquisições para uso e consumo. Requer seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Os Autuantes prestaram informação fiscal às fls. 239/243. Após reproduzirem as irregularidades constatadas no curso do procedimento fiscal, dizem que na peça defensiva a autuada concorda com o crédito constituído na infração 01, efetuando o pagamento correspondente, fl. 34. Já quanto a infração 02, requer a revisão do lançamento, contestando-o, e passam a rebater as alegações defensivas.

Afirmam que a autuada, pauta sua defesa com base nos CFOP's consignados nas notas fiscais, com as seguintes arguições: Sobre as operações com CFOP 2557 – transferência interestadual de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa, entende que essa operação, não trata de bem destinado a ato de mercancia, logo não há que se falar em mercadoria, não sendo, portanto, alcançada pelo ICMS. Para tanto, cita pareceres jurídicos, bem como, decisões nas diversas esferas judiciais que estariam alinhadas com seu entendimento.

Dizem que a respeito da ocorrência do fato gerador do ICMS na simples transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo proprietário, transcrevem o Art.155, II, §2º, Incisos VII e VIII da nossa Carta Magna e o disposto no Art. 1º e 2º, Incisos IV, §1º, e Art. 4º, XV da Lei 7.014/96 que afirmam fundamentar o acerto da autuação.

Aduzem que pela interpretação da legislação trazida, claro fica que a simples circulação de mercadoria, a qualquer título, já se configura em fato gerador do ICMS. Dizem que a autuada equivoca-se com a acepção do termo “mercadoria” utilizado pelo legislador, visto que foi empregado para definir a coisa, o produto, passível de ser valorado comercialmente, ou seja, suscetível de ser comprado ou vendido.

Afirmam que o sujeito passivo de forma equivocada interpreta os dispositivos legais referidos, pois o termo mercadoria não demanda necessariamente, uma operação de mercancia, pois em nenhum momento o legislador fez essa exigência na configuração do fato gerador do imposto.

Salientam que a matéria é tão pacífica que já foi objeto de regulamentação em convênio conforme acostam cópia a este processo – Convenio ICMS 19/91, que dispõe especificamente sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo.

Com relação à necessidade de transferência de propriedade, outra alegação defensiva, avocam o art. 42 do RICMS/BA, que reproduzem, entendendo que esse dispositivo define com muita propriedade o conceito de autonomia entre estabelecimentos, demonstrando que acontece a circulação de mercadoria na operação entre dois locais físicos autônomos, ainda que pertencentes a um mesmo titular.

Relativo a este item, finalizam dizendo que as operações de transferência interestadual de material para uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 2557), são tributadas pelo ICMS, cabendo assim a cobrança da diferença de alíquota, devendo ser mantidas na apuração do imposto devido.

No que tange a operação com CFOP 2102 – compra interestadual para comercialização, dizem que a autuada cita a operação acobertada pela nota fiscal de nº. 20.281, emitida em 17/01/2011 pela empresa BIC AMAZONIA S/A. (fl. 195). Acosta nota fiscal de saída que comprova a comercialização do produto adquirido (fl. 196), bem como cópia do livro de Registro das Entradas, onde está registrada a nota de

entrada citada (fl. 197). Pelas evidências carreadas ao PAF, afirmam reconsiderar sobre a incidência do imposto nesta transação e concluem não ser cabível a cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquota. Assim, excluem os valores dessa operação da apuração do imposto devido.

A respeito do CFOP 2408 – transferência para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, e com CFOP 2409 – transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, argumentam que a autuada menciona diversas operações que possuem natureza dos CFOP citados (fl. 53), alegando não estarem sujeitas à cobrança do diferencial de alíquota. Para tanto anexa cópia dos documentos, bem como dos livros fiscais, fls. 200 a 220. Afirmam que pelas evidências carreadas ao PAF, reconsideram as operações de aquisição e concluem não ser cabível a cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquota nas transações citadas. Assim sendo, essas operações foram excluídas da apuração do imposto devido.

Sobre as operações com CFOP 2910 – entrada de bonificação, doação ou brinde – os fiscais aduzem que a operação acobertada pela nota fiscal nº. 603873 (fl. 222), cuja natureza é transferência de brinde deve ser reconsiderada, pois concluem não ser cabível a cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquota na transação citada. Assim sendo, essa operação foi excluída da apuração do imposto devido.

Com referencia a operação com CFOP 2923 - Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem – os Autuantes frisam que o autuado solicita que este PAF seja baixado em diligência para elucidação dessas operações, procedimento que entendem ser desnecessário. Dizem existir duas questões a serem analisadas. Inicialmente, se cabe a cobrança de ICMS a título de diferencial de alíquota nas operações com o CFOP 2923; e também se é justificável a cobrança desse imposto em operação de simples remessa de empresa que, no entendimento da autuada, é apenas prestadora de serviço. Afirmam que para aclarar a primeira questão, no intento de um melhor entendimento da regulamentação da operação de venda à ordem, reproduzem o art. 413, Incisos I, II extraído do RICMS/BA.

Ressaltam que o inciso I do artigo 413 acima citado prescreve que o adquirente originário deve emitir nota fiscal em nome do destinatário da mercadoria com destaque do ICMS, quando devido. Depreende-se que na operação de venda à ordem objeto desta lide, a adquirente original é a empresa do mesmo grupo empresarial da autuada, situada em outro estado da Federação, que objetiva transferir a mercadoria adquirida para a autuada, para que esta destine a mesma para uso e consumo. Dizem que a empresa adquirente, no ato da aquisição da mercadoria, solicita que a entrega seja realizada no local da destinatária, neste caso específico a empresa autuada. As notas fiscais contempladas neste auto de infração se referem ao prescrito no inciso II, alínea “a” do mesmo art. 413, documento emitido pelo vendedor remetente, em nome do destinatário, aqui a autuada, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, consta como natureza da operação, a expressão "Remessa por conta e ordem de terceiro". Entendem que não foram emitidas aquelas notas fiscais prescritas no inciso I do multicitado artigo regulamentar, que, tributadas, seriam utilizadas para efeito de cobrança do diferencial de alíquota. Com o descumprimento dessa formalidade legal, fizeram uso das notas fiscais de simples remessa, CFOP 2923, que a princípio não sofreriam tributação, para então calcularem o imposto devido a título de diferença de alíquota nessas operações de venda à ordem.

Esclarecem que com relação ao segundo questionamento trazido pela autuada, sobre a incidência do imposto em operações que seriam apenas prestação de serviço, a empresa anexa documentos emitidos pela empresa Ultra Set Editora Ltda., CNPJ 33.961.681/0001-03 (fls. 226 a 232), por entender que essas operações não são alcançadas pelo ICMS. Ressaltam ser oportuno pontuar que o fato da atividade econômica da empresa emitente de documento fiscal constar do Cadastro de Contribuinte de ICMS como “impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas”, não constitui condição suficiente para se concluir pela tributação da mercadoria por ela produzida pelo ISS em detrimento do ICMS.

Dizem que nesses casos deve-se analisar cada item comercializado para se decidir sobre o imposto a ser aplicado. Afiram que foi o que fizeram no caso da empresa Ultra Set Editora Ltda, citado pela defesa, onde as notas trazidas aos autos acobertam mercadorias que sofrem a incidência do ICMS, embora o autuado tenha observado o contrário no corpo dos documentos fiscais, por isso, estas notas fiscais foram mantidas no cálculo do imposto devido.

Asseveram que quanto a esse tema, a alínea “d” do inciso XIV do art. 6º do RICMS/BA é claro, quando afirma que o ICMS não incide nas saídas efetuadas por prestador de serviços gráficos de materiais que tenham sido submetidos em seu estabelecimento exclusivamente a processos de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia e fotolitografia. Infere-se que havendo qualquer outro tipo de atuação sobre a mercadoria, tal como recorte, dobradura ou colagem, como no caso em análise, estas operações passam a ser tributadas pelo ICMS. Assim, declararam que estas notas fiscais devem ser mantidas no levantamento do valor devido.

Às fls. 244 a 261, os autuantes refazem o Anexo II quando da informação fiscal. Foi apresentando um novo demonstrativo de débito para a Infração 2, no valor de R\$ 45.418,11.

O autuado ao tomar ciência da Informação Fiscal, em nova manifestação fls. 274/275, afirma que o novo demonstrativo de apuração elaborado pelos Autuantes após examinarem a impugnação apresentada corrigiram parte dos erros concluindo como indevido o ICMS nas operações com os CFOP's: (i) 2102 – compra interestadual para comercialização; (ii) 2408 - transferência para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária; (iii) 2409 – transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária; e (iv) 2910 – entrada de bonificação ou brinde.

No entanto, mantiveram a autuação no que se refere ao ICMS em notas fiscais com CFOP's: (i) 2557 - transferências interestaduais de material de uso e consumo; e (ii) 2923 – mercadorias recebidas do vendedor remetente em vendas à ordem.

Desta forma, a impugnante pede vênia a esse e. Conselho Estadual de Fazenda para reiterar as suas razões já expostas na impugnação apresentada.

Aduz que relativamente ao CFOP 2557 - transferências interestaduais de material de uso e consumo quer destacar que uma recentíssima decisão do Supremo Tribunal Federal, publicada em 19.10.2011, decidiu no sentido de que não incide ICMS sobre as transferências de bem do ativo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Reproduz a decisão do STF referente (Emb. Decl. no Ag. Reg. no RE 577.898 – RJ, Relator Ministro Ayres Brito, Primeira Turma, no Julgamento de 16.08.2011, publicado em 19.10.2011. Reitera pela improcedência da autuação.

Consta do presente PAF, às fls. 270/271, manifestação da IFEP/SUL arguindo que a defesa do autuado seria intempestiva, considerando que não foi apresentada no período de trinta dias conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, portanto deveria ter sido arquivada. Entretanto, por equívoco, foi encaminhada para os autuantes produzirem a informação fiscal e posteriormente dirigida para julgamento por este CONSEF.

## VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir, na infração 01, multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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, e na infração 02, pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Preliminarmente, da análise dos requisitos de ordem formal, cabe observar que consta do presente PAF, às fls. 270/271, manifestação da IFEP/SUL arguindo que a defesa do autuado seria intempestiva,

pois não foi apresentada no período de trinta dias conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, portanto, deveria ter sido arquivada. Afirma que por equívoco foi encaminhada para os autuantes produzirem a informação fiscal e posteriormente, dirigida para julgamento por este CONSEF. Verifico que a ciência do contribuinte ocorreu em 28.06.2011, o prazo para defesa teria expirado em 28.07.2011. Entretanto, vejo que a peça defensiva foi encaminhada via SEDEX, cuja postagem se deu nos correios da cidade do Rio de Janeiro no dia 27.07.2011, conforme documento anexado à fl. 272, portanto, um dia antes do prazo final. Considerando que não foi aplicado o disposto no art. 112 do RPAF/BA, e os autuantes prestaram a correspondente informação fiscal, entendo superada esta arguição.

Indefiro a solicitação de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando ao mérito, vejo que o autuado não contesta a primeira infração, razão pela qual a considero subsistente visto que não há lide sobre esta acusação. Verifico o respectivo pagamento no valor de R\$ 1.389,33, conforme demonstrativo SICRED, fls. 279/280.

A partir da análise das peças processuais identifico que a segunda infração trata de operações interestaduais de mercadorias de uso e consumo a qual tem a pretensão fiscal da cobrança da diferença de alíquotas relativa a transferências interestaduais. Por conseguinte, não assiste razão ao autuado irresignar-se, tendo em vista que o ICMS por ser um imposto de competência Estadual, fica a critério dos entes federativos as competências em delimitar os contornos quanto às hipóteses de incidências dos tributos a eles correlatos.

Não se trata de violação a preceito normativo, vez que, através da edição da Lei Complementar 87/96 que estabelece como fato imponível do ICMS, saída do estabelecimento de contribuinte para outro do mesmo titular. O art. 11, §º II, da mencionada Lei, considera como autônomo para fins de tributação do ICMS, cada estabelecimento do mesmo titular, garantindo assim individualidade da pessoa jurídica, matéria recepcionada no inc. XV do art. 4º do RICMS-BA.

Como forma de embasamento jurídico em relação a tributação nas operações interestaduais de bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente, este preceito normativo é uma exceção à regra de incidência do ICMS o qual o autor Roque Carraza, mesmo jurista aduzido na defesa apresentada pela autuante, no mesmo livro ICMS, 11ª edição, pontifica; “Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS. (págs. 58 e 59)”.

Salienta-se que a matéria foi recepcionada no RICMS estadual e na Lei 7014/96, não havendo, portanto, a possível violação ao art. 110 do CTN, pois não se trata de matéria de reserva de lei tributária, ao qual está seguindo à risca dentro dos parâmetros do art. 2º, I e 5º, I do RICMS/BA, e artigos 2º, IV, 4º, XV da Lei 7.014/96, os quais determinam a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto.

O autuado alinha sua defesa separando as contestações em função do CFOP – Código Fiscal da Operação, forma pela qual farei as análises pertinentes.

No que tange às operações com CFOP 2557 – transferência interestadual de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa, a autuada entende que a transferência de material de uso e consumo, não trata de bens destinados a ato de mercancia, logo não há que se falar em mercadoria, não sendo, portanto, alcançada pelo ICMS.

Esta tese não pode prosperar, visto que a previsão no sentido de que as operações interestaduais de “transferências” de bens de uso e consumo e de ativo fixo estão sujeitas à incidência do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, está disposta no art. 2º, IV, da Lei nº 7.104/96, cujo fato gerador do imposto, preconizado pelo art. 4º, XV, da citada lei, é a *entrada* de mercadorias ou bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

Por consequencia, ao se considerar autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme preceitua o art. 14, § 2º, da Lei nº 7.014/96, irrelevante a alegação do impugnante de que se trata de operações de transferências, com mera circulação física e sem efeito econômico. Devo ressaltar que, por se tratar de materiais de uso e consumo do estabelecimento, as operações interestaduais de transferências são sujeitas à incidência do ICMS, e, como tal, é devida a exigência da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 2557), cabendo assim a cobrança do ICMS diferença de alíquota, devendo ser mantidos os valores referentes a estas operações na apuração do imposto devido.

Vale ressaltar, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0079-11/08. Por conseguinte, vejo que o levantamento fiscal está correto e não há razões para irresignação do autuado. Mantida a exigência fiscal.

Para as operações com CFOP 2102 – compra interestadual para comercialização, o autuado demonstra constar do levantamento dos Autuantes aquisições de mercadorias acobertadas pela nota fiscal de nº. 20.281, emitida em 17/01/2011 pela empresa BIC AMAZONIA S/A. (fl. 195). Acosta nota fiscal de saída que comprova a comercialização do produto adquirido (fl. 196), bem como cópia do livro de Registro das Entradas, onde está registrada a nota de entrada citada (fl. 197). Esta alegação foi acolhida pelos fiscais que declararam que à vista das evidências carreadas ao PAF, reconsideram este item da autuação e concluem não ser cabível a cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquota na transação citada. Assim sendo, o valor pertinente ao documento fiscal nº 20.281 deve ser excluído da apuração do imposto devido.

Sobre as operações com CFOP 2408 – transferência para industrialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária; e com CFOP 2409 – transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, a autuada menciona diversas operações que possuem natureza dos CFOP citados (fl. 53), e anexa cópia dos documentos, bem como dos livros fiscais, fls. 200 a 220 que dão suporte a sua alegação.

As operações que envolvem aquisições de mercadorias com o imposto pago antecipadamente, através do regime de substituição tributária, se encontram com as demais fases de tributação encerradas, não havendo, salvo exceções expressas, lançamentos a créditos ou débitos originários de posterior circulação destes produtos.

Os Autuantes com base nas evidências carreadas ao PAF, reconsideram o procedimento original e concluem não ser cabível a cobrança do ICMS a título de diferencial de alíquota nas transações citadas. Assim sendo, foram excluídas do levantamento dos Autuantes e consequentemente da apuração do imposto devido, as notas fiscais de nºs 84938, 89011, 97059, 107257, 109308, 110621, 106244, 181113, 926865.

Sobre as operações com CFOP 2910 – entrada de bonificação, doação ou brinde, o sujeito passivo cita a operação acobertada pela nota fiscal nº. 603873 (fl. 222), cuja natureza é a transferência de brindes. Os autuantes, no presente caso, exigiram o imposto, resultante da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, em operações com brindes e doações conforme pode ser verificado através da planilha que compõe o presente Auto de Infração às fls. 11/28 dos autos.

Neste caso, os brindes não podem ser classificados como bens para uso e consumo, pois não serão utilizados pela empresa em suas atividades, bem como não serão por ela consumidos. O art. 564 do RICMS/BA, ao definir brindes dita que: “*considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição*

*gratuita a consumidor ou usuário final.* Assim, os brindes são destinados à distribuição gratuita não cabendo o seu uso ou consumo pelo estabelecimento. Amparada nessa premissa, entendo não ser cabível a exigência ora pretendida, da diferença entre alíquotas sobre operações com “brindes”.

Neste passo, deve ser deduzido o valor referente a nota fiscal nº 603873, que consigna brindes do total do crédito tributário exigido nesta infração. Vejo que os Autuantes concordaram com esse entendimento realizando esta exclusão quando elaboraram a informação fiscal.

Quanto à respeitável jurisprudência citada na defesa, reitero que as decisões deste órgão julgador administrativo ficam delimitadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendant não vincula a presente decisão.

O autuado afirma que nas operações de CFOP 2923 – “Entrada de mercadoria recebida do vendedor remetente, em venda à ordem” – não é devida a diferença de alíquota porque cada operação foi acobertada por nota fiscal de simples remessa emitida por prestadora de serviço, sem a incidência do ICMS.

Entende-se por vendas à ordem aquelas em que o contribuinte alienante transmite a propriedade da mercadoria a um terceiro e, por conta e ordem, efetua sua entrega a um segundo adquirente. Essa questão atinente a vendas à ordem e para entrega futura já foi bem explicada pelos autuantes na informação fiscal, estando tal matéria disciplinada nos artigos 411 a 414 do RICMS-BA.

Nos casos das operações realizadas sob o CFOP 2923, não se pode olvidar que a cobrança da diferença de alíquota se refere à remessa efetuada pelos estabelecimentos da mesma empresa do autuado, situados em outras unidades da Federação. Examinando as notas fiscais acostadas ao processo, constata-se que as mercadorias relacionadas na autuação são tipicamente destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Quanto à incidência em operações que seriam apenas prestação de serviço, o argumento da autuada de que os documentos emitidos pela empresa Ultra Set Editora Ltda., CNPJ 33.961.681/0001-03 (fls. 226 a 232), não são alcançadas pelo ICMS encontra-se equivocado. O fato da atividade econômica da empresa emitente de documento fiscal constar do Cadastro de Contribuinte de ICMS como “impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas”, não determina que a mercadoria por ela produzida seja tributada exclusivamente pelo ISS. Nestes casos deve-se analisar cada item comercializado para se decidir sobre o imposto a ser aplicado. Verifico que os documentos fiscais emitidos pela empresa Ultra Set Editora Ltda, trazidos aos autos pela defesa, acobertam mercadorias que sofrem a incidência do ICMS, embora o autuado tenha observado o contrário no corpo dos documentos fiscais.

Acolho argumento dos Autuantes de que a alínea “d” do inciso XIV do art. 6º do RICMS/BA é claro, ao afirmar que o ICMS não incide nas saídas efetuadas por prestador de serviços gráficos de materiais que tenham sido submetidos em seu estabelecimento exclusivamente a processos de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia e fotolitografia. Infere-se que havendo qualquer outro tipo de atuação sobre a mercadoria, tal como recorte, dobradura ou colagem, como é o caso em análise, tais operações passam a ser tributadas pelo ICMS, por isso, estas notas fiscais devem ser mantidas no cálculo do imposto devido.

Após os ajustes realizados na infração 02, conforme demonstrativo dos autuantes, fls. 244 a 261, elaborado quando da informação fiscal, o valor do débito remanesce em R\$ 45.418,11, conforme demonstrativo de débito a seguir:

Infração	DataOcor.	Data Venc.	Base de Cálculo	Alíquota	Débito	% Multa
2	31/01/2010	09/02/2010	6.285,71	17,00	1.068,57	60
2	28/02/2010	09/03/2010	21.564,47	17,00	3.665,96	60
2	31/03/2010	09/04/2010	17.951,76	17,00	3.051,80	60
2	30/04/2010	09/05/2010	5.106,12	17,00	868,04	60

2	31/05/2010	09/06/2010	41.912,59	17,00	7.125,14	60
2	30/06/2010	09/07/2010	11.436,24	17,00	1.944,16	60
2	31/07/2010	09/08/2010	13.070,12	17,00	2.221,92	60
2	31/08/2010	09/09/2010	20.414,88	17,00	3.470,53	60
2	30/09/2010	09/10/2010	24.762,12	17,00	4.209,56	60
2	31/10/2010	09/11/2010	2.170,88	17,00	369,05	60
2	30/11/2010	09/12/2010	16.561,94	17,00	2.815,53	60
2	31/12/2010	09/01/2011	34.151,12	17,00	5.805,69	60
2	31/01/2011	09/02/2011	29.925,12	17,00	5.087,27	60
2	28/02/2011	09/03/2011	20.340,29	17,00	3.457,85	60
2	31/03/2011	09/04/2011	1.512,00	17,00	257,04	60
TOTAL					<b>45.418,11</b>	

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor pago.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.2001/11-1, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.418,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual de 60% no valor de **R\$4.464,45**, prevista no art. 42, II, “d”, da mesma da Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - RELATORA

ALVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR