

**PROCESSO** - A. I. N° 278868.2001/11-1  
**RECORRENTE** - SOUZA CRUZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0344-01/11  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 15/02/2013

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0006-11/13

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. 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 uso e consumo do estabelecimento, sendo irrelevante o fato de se tratar de operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Infração parcialmente elidida, após exclusão de valores quando da revisão fiscal e do acolhimento, em recurso, da exclusão das mercadorias oriundas de serviços gráficos. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário por se encontrar irresignado com a Decisão da 1ª JJF, a qual, através do Acórdão nº 0344-01/11, considerou Procedente em Parte a ação fiscal, exigindo ICMS e multa fixa no valor total de R\$52.294,62, decorrente de duas infrações, sendo objeto do recurso, apenas a imputação de nº 2, assim descrita:

*Infração 02 - Deixar 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 apresentou, às fls. 40/58, impugnação tempestiva, tendo, em seguida, o auditor prestado a informação fiscal de praxe (fls. 239/243).

Após os trâmites legais, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa na seguinte literalidade:

*“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, § 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 Carrazza, 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, o autuado 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, o autuado 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, reconsideraram 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 deficiente 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 do autuado 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. Nesses 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:*

Infracão	DataOcor.	Data Venc.	Base de Cálculo	Aliquota	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
<b>TOTAL</b>					<b>45.418,11</b>	

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

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 302 a 316), apresentando, inicialmente, uma síntese da ação fiscal e da Decisão recorrida.

Sustentou, de plano, que depois de realizados os devidos ajustes, com os valores considerados como indevidos pelo acórdão recorrido e pelos fiscais autuantes, a discussão, no particular, se restringia à incidência, ou não, do ICMS: (i) nas operações de transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, - CFOP 2557; e (ii) de mercadorias recebidas do vendedor remetente em vendas à ordem – CFOP 2923- impressos personalizados.

Asseverou que a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, no que tange ao material de consumo (i), considerou ocorrente o cometimento da infração, apesar de reconhecer a existência de posicionamento de tribunais superiores e doutrina em sentido contrário e, com referência ao (ii), assegurou haver, nos serviços gráficos, a incidência do ICMS.

Sequenciando, invocou o Princípio da Eficiência da Administração Pública, arguindo que apesar de saber que os veredictos proferidos pelo Poder Judiciário não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada, ressaltava que a administração se encontra vinculada, também, ao princípio constitucional da eficiência, nos termos do art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Daí, o processo administrativo tributário deveria ser visto como uma ferramenta para a aplicação do princípio da eficiência da administração pública, evitando o ajuizamento de ações desnecessárias e prejuízos ao Fisco como, por exemplo, a sua condenação em honorários de sucumbência.

No particular, a jurisprudência é pacífica, há mais de 30 anos, no sentido de não ser devido o ICMS nas operações de transferência de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Por outro lado, no tocante à incidência do ICMS nos serviços gráficos, como entendeu a Decisão hostilizada, a Jurisprudência é remansosa em sentido contrário, inclusive com edição da Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça.

Aprofundando a temática da não incidência do ICMS na hipótese de transferências interestaduais de material de uso e consumo e de bens do ativo fixo, frisou que as operações sequer foram tributadas na origem, não havendo razão para se falar em mercadorias, pois não constituíam bens destinados a atos de mercância, e, se nesses casos, inexiste a obrigação de tributar tais

transferências, não haveria porque se cogitar de cobrar diferenças de alíquotas no destino, como entendeu, equivocadamente, o fiscal autuante.

Citou lição do Prof. Roque Antonio Carrazza em tal sentido e buscou apoio na jurisprudência, transcrevendo trecho de acórdão da 1<sup>a</sup> Turma do STF, no RE 72.412, Relator Min. Djaci Falcão e, também, reproduziu a ementa da decisão da 2<sup>a</sup> Turma do STF, no RE 267599 AgR-ED/MG, Relatora Min. Ellen Gracie, bem como a Súmula 166 do STJ. Por fim, trouxe à colação as transcrições de duas ementas de acórdãos do TJ-BA e de duas decisões do STJ.

Disso decorria a necessidade de aplicação desse entendimento ao caso versado, 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 importasse em considerá-las como mercadorias, pois isso importaria em violação ao art. 110 do CTN, segundo o qual a lei tributária não poderia 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, ressaltando que, segundo o direito comercial, “mercadorias” seriam apenas as coisas destinadas à venda.

Argumentou que tanto nas transferências de materiais de uso e consumo como nas transferências de bens de ativo fixo os materiais envolvidos não poderiam ser consideradas mercadorias nos estabelecimentos de origem, nem nos destinatários, uma vez que se apresentavam como operações de circulação sem conteúdo econômico.

Ressaltou que em todas as notas fiscais que serviram para documentar as transferências de materiais de uso e consumo constavam no rodapé, no campo “Informações Complementares”, a observação quanto a não incidência do ICMS, com a indicação da base legal respectiva, ou seja, o artigo do Regulamento do ICMS do Estado de origem da transferência.

Com referência à manutenção da exigência do ICMS nos serviços gráficos personalizados e sob encomenda, alegou que a Decisão farpeada acolheu, erroneamente, a manifestação fiscal, na linha de que qualquer outro serviço sobre a mercadoria, que não fosse de fotocomposição, clicheria, zincografia e foto litografia, tais como: recorte, dobradura e colagem, seria tributado pelo ICMS.

Asseverou que tal entendimento não poderia prosperar, na medida em que, com base na jurisprudência pacificada, a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolvesse o fornecimento de mercadoria, estaria sujeita, apenas, ao ISS, citando e transcrevendo, como amparo à sua tese, ementa de Decisão com base na Súmula 156 do STJ.

Afirmou que se podia constatar pelas notas fiscais que acobertaram as operações em tela, que se tratavam de serviços de impressos personalizados e sob encomenda, do recorrente, para impressão de suas marcas (Free, Derby, Hollywood etc.) nos bens transferidos e não estariam sujeitos ao ICMS.

Aduziu que: “*Admitindo-se a hipótese, somente por argumentação, de que o serviço prestado incluía o corte, recorte, dobradura ou colagem, o que definitivamente não é o caso, ainda sim tais serviços não estariam sujeitos ao ICMS porque o item 14 da Lista dos Serviços Sujeitos ao ISS, que trata dos serviços relativos aos bens de terceiros, em seu subitem 14.05 relaciona os serviços de restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.*”

Por fim, pugnou pela reforma da Decisão recorrida para que fosse declarada a improcedência dos lançamentos referentes às diferenças de alíquotas do ICMS relativamente a materiais de uso e consumo recebidos por transferências interestaduais de outros estabelecimentos da empresa, bem como a cobrança do ICMS nos serviços de impressos personalizados e sob encomenda, nesse passo, requerendo o provimento do recurso e, em consequência, a improcedência do Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer (fls. 325/327), opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Manifestou que: “*A alegação de que as questões postas em julgamento já estão sedimentadas na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais Superiores é irrelevante, porquanto, as decisões transcritas não são dotadas de efeito vinculante e só fazem coisa julgada entre os litigantes. Ademais, é oportuno registrar a incompetência do Egrégio CONSEF para apreciação de questões versando sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, em face dos termos do art. 167, RPAF/BA*”.

Ressaltou que o princípio constitucional da eficiência da administração pública foi rigorosamente observado, na ação fiscal, uma vez que o Fisco materializou os lançamentos tributários de acordo com a legislação tributária vigente, precisamente o art. 11, § 1º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, o qual considera como fato imponível do ICMS a saída do estabelecimento de contribuinte para outro do mesmo titular, dispositivo recepcionado pela Lei nº 7.014/96 (art. 2º, IV) e pelo RICMS/BA (art. 4º, XV).

No que tange à não incidência do ICMS na prestação de serviços gráficos, entendeu que os documentos fiscais apresentados pelo sujeito passivo (fls. 226/232) atestavam a inclusão de mercadorias que sofriam incidência do ICMS, razão pela qual seria inaplicável o tratamento fiscal restrito ao ISS, além de estabelecer o RICMS, no art. 6, XIV, “d”, quais os serviços efetuados por gráficas, sobre os quais não incidem o ICMS, não sendo os serviços do caso em análise.

## VOTO

O Recurso Voluntário versa sobre as razões do inconformismo do contribuinte no tocante à Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, onde lhe é imputada à falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (infração 2).

Conforme minuciosamente relatado, o sujeito passivo, nas suas razões recursais, concentrou a sua irresignação na tese da não incidência do ICMS nas transferências de bens de uso, consumo entre estabelecimentos da mesma empresa, por inexistir circulação da mercadoria em caráter econômico e nem tampouco configuração da prática de negócio jurídico mercantil, trazendo à colação doutrina, decisões de tribunais, inclusive súmula do STJ sobre a matéria.

No específico, contudo, cabe esclarecer que, por se tratar o autuado de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação local do ICMS, a qual dispõe, 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 subsequentes.*

Já o § 1º do citado dispositivo legal estabelece 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;*

Ainda na invocada Lei, determina o art. 4º, inciso XV, ao tratar do fato gerador:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

**XV- da entrada ou da 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 subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.**

A par disso, o art. 5º, I, do RICMS/BA, previsiona:

*Da Ocorrência do Fato Gerador para Fins de Pagamento da Diferença de Alíquotas*

*Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento; (grifo do relator)*

Por fim, o Convênio ICMS 19/91, quando fixa as regras acerca do tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, em sua cláusula primeira, inciso II, estabelece 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.*

Desse contexto resulta que, 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 pretende o recorrente.

Ademais, é de bom alvitre trazer à baila, por perfeita identidade da matéria, trecho do didático e bastante esclarecedor voto proferido pelo ilustre Julgador deste CONSEF, Dr. José Bizerra Lima Irmão, no Acórdão nº A-0132-03.11, em Auto de Infração lavrado contra o mesmo contribuinte, imputando-lhe as mesmas exigências:

(...)

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

*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 inobjetável.

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

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

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

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, 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.”

No que concerne à argumentação do recorrente para não incidência do ICMS, decorrente das notas fiscais de “Remessa Por Conta e Ordem de Terceiro”, que acompanhavam mercadorias, cujo remetente seria uma prestadora de serviço gráficos, entendo que razão assiste, ao contribuinte porquanto, conforme se verifica nos autos as notas fiscais objeto da autuação, Notas Fiscais nºs 007, fl. 226; 200, fl. 227; 338, fl. 228; 793, fl. 229; 916, fl. 230; 1003, fl. 231 e 1.145, fl. 232,

indicam tratar-se de materiais gráficos, impressos personalizados, com observação de operações sujeitas apenas a incidência do ISS.

Assim é que o exame das notas fiscais confirmam remessas de mercadorias descritas como “nicho parede grande”; “calendário com base”; “móvel display bandeja”; “display nicho pequeno”, etc., e o Fisco não comprova, na ação fiscal, que não são mercadorias decorrente de serviços gráficos, ressaltado ainda que consta dos autos consulta ao Cadastro de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, confirmando a atividade econômica da empresa emitente, dentro do setor gráfico.

Destaque-se, finalmente, que a legislação tributária do Estado, é bastante clara e objetiva, especificamente o art. 6º, inciso, XIV, alínea “d”, item 2, do RICMS/BA, quando registra, no seu texto:

*Art. 6º O ICMS não incide nas seguintes situações:*

(...)

**XIV - saída ou fornecimento:**

(...)

*d) efetuada por prestador de serviços gráficos:*

*1 - de materiais que tenham sido submetidos em seu estabelecimento a processos de composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia, exclusivamente;*

*2 - de mercadoria produzida em seu estabelecimento sob encomenda direta do consumidor final, assim entendidos os impressos que não se destinem à participação, de alguma forma, de etapas seguintes de comercialização ou industrialização; (grifo do relator)*

Nesse contexto, as provas dos autos, dão lastro ao pleito recursal, e consequentemente devem ser excluídos do levantamento de débito de fls. 244 a 261 os seguintes valores, referentes às notas fiscais acima referidas:

Nota Fiscal nº 007, 10/06/2010 - R\$7,47

Nota Fiscal nº 200, 13/07/2010 – R\$937,33

Nota Fiscal nº 338, 17/08/2010 – R\$937,33

Nota Fiscal nº 793, 09/12/2010 – R\$7,50

Nota Fiscal nº 916, 11/01/2011 – R\$12,97

Nota Fiscal nº 1.003, 31/01/2011 – R\$72,60

Nota Fiscal nº 1.145, 25/03/2011 – R\$138,60

Remanescendo, então para a infração 2 o valor total de R\$43.304,31, conforme demonstrativo de débito abaixo:

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	11.392,29	17,00	1.936,69	60
2	31/07/2010	09/08/2010	7.556,41	17,00	1.284,59	60
2	31/08/2010	09/09/2010	14.901,17	17,00	2.533,20	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	34.107,00	17,00	5.798,19	60
2	31/01/2011	09/02/2011	29.421,79	17,00	5.001,70	60
2	28/02/2011	09/03/2011	20.340,29	17,00	3.457,85	60
2	31/03/2011	09/04/2011	696,70	17,00	118,44	60
<b>TOTAL</b>					<b>43.304,31</b>	

Concludentemente, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reformar, a Decisão hostilizada, porquanto em perfeita consonância com os ditames legais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.2001/11-1, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.304,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual de 60% por descumprimento de obrigação acessória 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, 10 de janeiro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS