

**PROCESSO** - A. I. N° 206886.0001/11-3  
**RECORRENTE** - PIRELLI PNEUS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0263-04/12  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**INTERNET** - 23.08.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0306-13/13

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. A base de cálculo do tributo, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na Unidade Federada de origem, constante do documento fiscal, e o ICMS a ser pago será a quantia resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas na Bahia, segundo a espécie de mercadoria, e a interestadual estatuída na legislação da unidade da Federação de origem. Refeitos os cálculos para retirar dos levantamentos as aquisições de insumos e materiais de embalagem. Infração parcialmente elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Diligência efetuada em sede de primeiro grau. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração n° 206886.0001/11-3, lavrado em 31/10/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$646.126,10, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de pagamento das diferenças entre as alíquotas interna e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias originárias de outras Unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, período de janeiro/2006 a dezembro/2007.

Consta, na Descrição dos fatos à fl. 01 do Auto de Infração, que o contribuinte recebeu, a título de transferências de estabelecimentos situados em outros Estados do País, materiais de consumo cujas notas de entrada foram registradas nos livros próprios com Código Fiscal de Operação - CFOP 2557 [*Transferência de material para uso ou consumo*], e deixou de lançar, no campo correspondente a “outros débitos”, o imposto devido por diferença de alíquotas (exercícios de 2006 e 2007), tudo conforme Anexos I a IV do Auto de Infração.

O Fisco acosta, às fls. 05 a 76, documentos que consistem, dentre outros, em Termos de Início e de Prorrogações de Fiscalização; Termos de Intimação; cópias de livros fiscais; demonstrativos do levantamento fiscal, realizado com recibos de entrega ao autuado; cópias de documentos do representante legal do autuado.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 80 a 91, dentre outros pontos alegando a inconstitucionalidade da cobrança fiscal e aduzindo que dentre as operações objeto do lançamento havia operações de transferência de insumos, matéria-prima e material de acondicionamento. Acostou documentos às fls. 92 a 620 (volumes I e II).

O autuante prestou informação fiscal às fls. 624 a 626 contestando as alegações defensivas e mantendo a imputação.

A 4ª JJF, à fl. 630, enviou o PAF em diligência ao autuante e à repartição de origem, para que fossem retiradas do lançamento de ofício todas as compras de insumos e materiais de embalagem, com decorrente elaboração de novo demonstrativo de débito.

Às fls. 634/635 o auditor apresentou a segunda informação fiscal, na qual afirmou ter efetuado novos cálculos (fls. 638 e 648), obedecendo à solicitação da Junta, de modo que o ICMS exigido restou modificado de R\$646.126,10 para R\$623.365,89 (R\$ 261.053,81 em 2006 e R\$ 362.312,08 em 2007). O autuante juntou novo demonstrativo de débito às fls. 636 e 637 e demonstrativos da revisão fiscal realizada às fls. 638 a 654.

Intimado do resultado, fl. 655, o contribuinte juntou procuração à fl. 656.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0263-04/12, às fls. 660 a 662. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

**VOTO**

*Os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram observados, uma vez que o auditor autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu a infração, juntando documentos e demonstrativos, bem como seus dados e cálculos, e indicando o embasamento jurídico.*

*Portanto, nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade. Não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.*

*O art. 155, VII, “a” da CF/88 determina que nas operações entre estabelecimentos localizados em unidades federativas distintas incidirão as alíquotas interestaduais quando o adquirente for contribuinte do imposto, cabendo ao estado de localização do mesmo a diferença entre estas e as internas (inciso VIII). O instituto da diferença de alíquotas encontra-se igualmente previsto nos artigos 2º, IV; 13, I, “j” e 17, § 9º, II, “b”, 1 da Lei 7.014/1996, dispositivos cuja constitucionalidade este Conselho não possui competência para apreciar (art. 167, I, RPAF/1999). Também foi regulado no art. 5º do RICMS/1997.*

*Rejeitada, portanto, a preliminar de nulidade.*

*Efetuada a diligência, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), reputo suficientes para a formação da convicção dos julgadores os elementos já contidos nos autos.*

*No mérito, com respeito às transferências de mercadorias ou bens entre sociedades empresárias de mesma titularidade, o ICMS incide, nos termos do art. 4º, I, Lei nº 7.014/1996 c/c art. 2º, I, RICMS/BA/1997.*

*A base de cálculo do tributo, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante do documento fiscal, e o ICMS a ser pago será a quantia resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas na Bahia, segundo a espécie de mercadoria, e a interestadual estatuída na legislação da unidade da Federação de origem (art. 69, RICMS/1997).*

*É devido o pagamento se houver destaque a mais ou a menos no documento fiscal, em razão de erro na aplicação da alíquota ou na determinação da base de cálculo, caso em que será levado em conta o valor corretamente calculado pela legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais.*

*Desse modo, não merecem albergue as razões de defesa no sentido de que as legislações dos estados onde se localizam os remetentes dispõem que o gravame em enfoque não incide nas presentes situações.*

*Às fls. 634/635 o auditor apresentou informação, por intermédio da qual efetuou novos cálculos (fls. 638 e 648), que desde já acato, obedecendo à solicitação da JJF (para deduzir do lançamento de ofício, com a elaboração de novos demonstrativos de débito, todas as compras de insumos e materiais de embalagem), de modo que o ICMS restou modificado de R\$ 646.126,10 para R\$ 623.365,89 (R\$ 261.053,81 em 2006 e R\$ 362.312,08 em 2007).*

*Acolho os levantamentos de fls. 638 e 648, elaborados pelo autuante, de maneira que o valor lançado seja reduzido de R\$ 646.126,10 para R\$ 623.365,87 (R\$ 261.053,81 em 2006 e R\$ 362.312,08 em 2007).*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 673 a 686, historiando os fatos do processo e reproduzindo as suas alegações da impugnação

originária inclusive no sentido de que não deveria recolher o diferencial de alíquotas do ICMS, principalmente por força do artigo 155, inciso II, da Constituição da República e da Súmula 166 do STJ.

Argüiu nulidade da Decisão *a quo* porque aquela não teria abarcado todas as alegações impugnatórias, deixando de apreciar e apresentar fundamentação no que tange à alegação de não incidência do ICMS. Discorre a respeito. Diz que “*a autoridade julgadora não justificou a não aplicação do artigo 7º, inciso III, alínea (a) do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia e muito menos se manifestou sobre a aplicação da súmula 166 do STJ, já que a transferência ocorreu entre estabelecimentos da ora recorrente. Dessa forma, a ausência de motivação de sua Decisão, implica em nulidade do ato administrativo, por não atentar aos princípios basilares de todo regime jurídico administrativo.*”

*Diante de todo o exposto, o recorrente requer que a Decisão ora recorrida seja declarada nula, por não ter respeitado os princípios da motivação, publicidade, do contraditório e da ampla-defesa.”*

No mérito, reprimendo as alegações defensivas já apresentadas, aduz que o Auto de Infração foi lavrado por suposta falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no recebimento em transferência de mercadorias advindas de estabelecimentos dele, Recorrente, localizados em outras Unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento localizado no Estado da Bahia. Que no exercício de suas atividades realiza transferências de insumos, mercadorias e bens de uso e consumo entre os seus próprios estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação. Que, por realizar tais transferências, o Fisco, se apoiando nos artigos 5º e 69 do RICMS/BA, lavrou Auto de Infração referente a transferências ocorridas entre 30/01/2006 e 31/12/2007.

Que no julgamento de base não teria havido a análise dos seus fundamentos no que concerne à pretendida não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mas apenas a citação do art. 4º, I, Lei nº 7.014/1996 c/c art. 2º, I, do RICMS/BA.

Que a legislação estadual estaria em desacordo com as decisões dos Tribunais Superiores, e embora seja permitido aos Estados da Federação possuir legislação própria de ICMS, o Supremo Tribunal de Justiça - STJ editou Súmula dizendo que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte – Sumula 166*”.

Que o entendimento do STJ é no sentido de não haver incidência do ICMS, porque neste tipo de operação não existe transferência de domínio do bem e tampouco conteúdo econômico na operação, elementos estes que reputa imprescindíveis para que seja configurada a ocorrência do fato gerador do imposto em questão. Cita decisões da esfera judicial em outros processos e texto de jurista. Argumenta neste sentido. Compara dispositivos do RICMS/BA, do RICMS/SP e do RICMS/RS. Aduz que agiu em obediência aos dispositivos regulamentares dos Estados de origem dos materiais que enviou.

Diz que a transferência não diria respeito a mercadoria, porque “*o bem envolvido não está disponível ao mercado, sendo integralmente remetido ao estabelecimento baiano e permanecendo agregado ao patrimônio da empresa*”.

Conclui pedindo o provimento do Recurso Voluntário interposto, com reforma da Decisão de base e o julgamento pela improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Cruz, emite Parecer às fls. 712 e 13 aduzindo que preliminarmente o recorrente suscita a nulidade da Decisão por inobservância dos princípios do processo administrativo, especialmente da motivação, publicidade, contraditório e ampla defesa mas que ela, Procuradora, não vislumbrava, na Decisão objeto de Recurso, quaisquer das hipóteses ensejadoras das nulidades capituladas no artigo 18 do RPAF/99.

Considera ausentes argumentos jurídicos suficientes para provocarem a revisão do Acórdão recorrido, considerando que o recorrente não trouxe prova, nem argumentos jurídicos, capazes de modificar o julgamento com o qual ela, Procuradora se coadunava.

Afirma que o recorrente aduz, em sua defesa, que a operação apurada no lançamento não sofre incidência do ICMS, consequentemente não pode ser exigida a diferença de alíquotas. Que, entretanto, a legislação tributária estadual expressamente prevê a incidência do ICMS em casos como tais, consoantes o disposto no artigo 4º, I, da Lei nº 7.014/96.

Que o recorrente reapresenta os mesmos argumentos, desprovidos de prova, já apresentados em sede de defesa e analisados pela primeira instância de julgamento, que por sua vez apreciou todas as questões ventiladas nos autos.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange à infração imputada.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, inclusive a Decisão de base, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, se pronunciado quanto ao mérito neste processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, ainda que sob o argumento de que a legislação tributária estadual estaria contrária ao posicionamento de tribunais da esfera judicial.

Argüições de nulidade do Auto de Infração rejeitadas.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão de base, assinalo que, inversamente ao quanto dito pelo recorrente, foram analisados todos os questionamentos trazidos em sede de impugnação, embora não no sentido proposto pelo autuado. Não cabe, como já dito neste voto, a este contencioso administrativo, analisar se há constitucionalidade, ou ilegalidade, em norma vigente, e laborou corretamente a JJF ao aplicar o quanto existente na legislação estadual, inobstante a existência da Súmula 166 do STJ.

Não cabe, inclusive, ao Julgador administrativo da Bahia, opinar acerca da aplicabilidade, ao caso em foco, da legislação tributária de outras Unidades Federativas.

Assinalo, ainda, que na Decisão de base foi apreciada a materialidade da discussão, tendo sido determinada à realização de diligência fiscal na busca da verdade dos fatos, a partir das alegações defensivas, do que resultou, inclusive, minoração do débito lançado originalmente pelo Fisco. Arguição de nulidade da Decisão rejeitada.

No mérito, não merece reparo a Decisão objeto do Recurso.

Quanto à alegação recursal no sentido de que a mercadoria objeto da autuação não teria similar no mercado local, ou mesmo que a operação estaria amparada por Convênio, tais afirmativas, feitas de forma genérica, não foram comprovadas nos autos deste processo, não tendo sido

acostada documentação, pelo autuado, que as corrobore. Portanto, por falta de base fática, inaplicável o artigo 7º, inciso III, alínea “a” ou “b”, do RICMS/BA.

O tema desta lide é recorrente neste Colegiado. Não se trata de assunto em que exista unanimidade de entendimento, mas, por larga maioria, e de acordo inclusive com os opinativos reiterados da PGE/PROFIS neste sentido, as decisões deste CONSEF têm sido no sentido de que incide o ICMS nas transferências interestaduais de materiais de consumo e de bens do ativo entre estabelecimentos de mesma empresa. As operações que não se encaixavam nesta descrição, e que foram objeto do lançamento originário, foram excluídas da autuação em diligência realizada pelo autuante, por correta solicitação da primeira instância de julgamento. Assinalo ainda que, conforme dados dos demonstrativos fiscais acostados ao processo tanto quanto do lançamento originário, quanto em fase de instrução processual, já em atendimento a diligência determinada pela primeira instância deste contencioso administrativo, o Fisco apenas lançou a favor do erário baiano os valores atinentes à diferença de alíquota devidos à Bahia, respeitando o quanto de imposto devido aos Estados de origem.

Por tudo quanto exposto, e com base inclusive no artigo 2º, IV c/c artigo 4º, XV, ambos da Lei nº 7.014/96, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida, que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico de ICMS de R\$623.365,89.

#### VOTO DIVERGENTE

Trata-se *in casu* de Auto de Infração lavrado para exigir o pagamento de ICMS supostamente devido em razão da transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Entendo que no caso em comento, apesar de ocorrer à saída física da mercadoria de um estabelecimento para o outro, não há hipótese de incidência de ICMS, pois referida saída não pode ser entendida como uma “*operação de circulação de mercadoria*”, logo não se materializou a hipótese (critério material) definida no art. 156, inciso II, da Constituição Federal.

Sobre o tema, a doutrina especializada é simplesmente pacífica no sentido de que a circulação de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, depende da mudança de titularidade da aludida mercadoria, conforme esclarece Roque Carrazza, *in verbis*:

*“Tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio do ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cleber Giardino etc.), encontrou ressonância do próprio STF.”* (2006, p. 39) referindo-se à RTJ 64/538. A ‘circulação’ é termo que qualifica, portanto, a expressão ‘operação’. E, ainda, a ‘circulação’ é o simples efeito da ‘operação’ realizada.

*Na doutrina de Ataliba: sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) - relação na qual um dos sujeitos (o que detém mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem - haverá circulação.”* (1994, p. 26-27)

*E, para o Superior Tribunal de Justiça é necessária uma operação que promova a circulação da mercadoria, de acordo com inserido na Súmula n.166 “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”* (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.)

Demais disso, a jurisprudência pátria segue, também, o mesmo entendimento historicamente sufragado pela doutrina, tanto que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº. 166, cristalizando a orientação de que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” (STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996).

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para afastar autuação em razão da inexistência de hipótese de incidência de ICMS na transferência de mercadorias de um

estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, julgando, em consequência, IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206886.0001/11-3, lavrado contra PIRELLI PNEUS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$623.365,89, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda de Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS