

**PROCESSO** - A. I. N° 298922.0001/11-1  
**RECORRENTE** - COMPANHIA HIDRO ELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO (CHESF)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0284-04/12  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 11.09.2013

### **3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF N° 0321-13/13**

**EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO.** Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. **2. OPERAÇÕES TIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO.** A classificação como material de uso e consumo dos produtos, objeto desta exação fiscal, foi do próprio sujeito passivo, ao grafar o código fiscal da operação como “6557”, correspondente a Transferência de Material de Uso ou Consumo. O art. 12, I, da LC 87/96, prevê que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, cuja disposição foi recepcionada no art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96. Item subsistente. Mantida a Decisão; **b) DEVOLUÇÃO DE MATERIAL ADQUIRIDO PARA USO E CONSUMO OU ATIVO IMOBILIZADO.** A operação de devolução em questão tem por objetivo anular a operação anterior, com a utilização da mesma base de cálculo e das mesmas alíquotas, e, em não havendo a apropriação dos créditos de origem pelo autuado, como restou provado na instrução do processo, é inexigível a cobrança do imposto constante desses itens, pois implicaria em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Exigência insubsistente. Modificada a Decisão. **RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria quanto à infração 2.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99, contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 443.897,41, sob as seguintes acusações:

1. Deixou de recolher o ICMS de R\$ 26.347,23, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e destinadas a consumo e ativo permanente do estabelecimento, nos meses de janeiro a junho e novembro 2007, conforme demonstrativos constantes nos Anexos I, II e III;
2. Deixou de recolher no prazo regulamentar o ICMS de R\$ 337.797,53, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, incidente sobre as transferências interestaduais de material de uso e consumo, no exercício 2007, conforme demonstrado no Anexo V;

3. Deixou de recolher o ICMS de R\$ 13.839,53, inerente a operações escrituradas nos livros fiscais, incidente sobre operações de devolução de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, no exercício 2007, demonstrado no Anexo IV, com saídas à alíquota de 7%;
4. Deixou de recolher o ICMS de R\$ 48.702,78, referente a operações escrituradas nos livros fiscais, incidente sobre operações de devolução de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, no exercício 2007, demonstrado no Anexo IV, com saídas à alíquota de 12%;
5. Deixou de recolher o ICMS de R\$ 17.210,34, referente a operações escrituradas nos livros fiscais, incidente sobre operações de devolução de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, no exercício 2007, demonstrado no Anexo IV, com saídas à alíquota de 17%.

Na Decisão recorrida, inicialmente, foi ressaltado que, nas provas apresentadas, parte das razões defensivas foi acatada pelos autuantes por ocasião da informação fiscal, visto que:

Na infração 1, na qual se exige a diferença entre alíquotas interna e interestadual, por se tratar de operação com mercadoria contemplada com substituição tributária (combustível), acertadamente os autuantes excluíram a Nota Fiscal nº 234.791 (fl. 215). Quanto às operações beneficiadas com redução de base de cálculo, conforme ressaltado pelos autuantes, o Convênio ICMS 75/91 (§1º, 4, Cláusula primeira), prevê identificação na nota fiscal do prefixo das aeronaves e publicação das empresas em Ato Cotepe para fruição do benefício fiscal (art. 75 do RICMS/BA). Logo, considerando que apenas nas notas fiscais nº 1.431 e 666 (fls. 229, e 231), consta a identificação do proprietário ou arrendatário de aeronaves, como também a respectiva matrícula e prefixo, acertadamente, foram excluídos da infração. Do mesmo modo, por contemplarem operações albergadas pela redução de base de cálculo concedida pelo Convênio ICMS 52/91, também foram excluídas da autuação as Notas Fiscais nºs 867, 83128, 18914 e 20990 (fls. 235-238). Em relação às notas fiscais nºs 679 e 10578, às fls. 239/240, inerentes à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento (contínuo multivias e blocos de fichas de atendimento laboratorial), não são contempladas pela não incidência prevista no artigo 6º, do RICMS/BA, como alega o impugnante. Assim, a JJF concluiu como corretas as exclusões efetuadas pelos autuantes e subsistente em parte a infração, no valor de R\$ 10.692,40, conforme demonstrativo de débito de fl. 447 dos autos.

Na infração 2, que trata de falta de recolhimento de ICMS das operações de transferência de material de consumo, a JJF concluiu que a acusação fiscal tem suporte no demonstrativo de fls. 16 a 18 dos autos, onde, excetuando as Notas Fiscais nºs 3301, 3305, 3308, 3363, 3370 e 3376, cujo CFOP é 6949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), de fato, o próprio autuado classifica os bens como material de uso e consumo (CFOP 6557 - Transferência de material de uso ou consumo), conforme documentos fiscais às fls. 246 a 418 dos autos. Assim, considerando que as operações não registram transferências de bens do ativo fixo do estabelecimento para ser objeto da isenção prevista no art. 22, IV, do RICMS/BA, mas tratam de remessa de mercadorias destinadas ao uso e consumo do autuado (CFOP 6557) e outras saídas de mercadorias ou prestações de serviço não especificados (CFOP 6949), portanto, tributáveis nos termos dos arts. 2º, IV, e 4º, I, da Lei nº 7.014/96, a JJF concluiu que a infração resta indubitavelmente caracterizada.

Quanto às infrações 3, 4 e 5, as quais tratam de exigência de ICMS de operações relativas a devoluções de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, distinguindo-se apenas quanto à alíquota do imposto (7, 12 e 17%), logo, de fato, se consubstanciam em uma única infração, do que salienta a JJF que essas infrações têm suporte inicial no demonstrativo de fls. 12-15 (Anexo IV) e dele constam os seguintes CFOP's: 5.556 - Devolução de compra de material de uso ou consumo, 6.556 - Devolução de compra de material de uso ou consumo, 6.553 - Devolução de compra de bem para o ativo imobilizado, 5.913 - Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração, 6.913 - Retorno de mercadoria ou bem recebido para demonstração e 6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado.

Sustenta a decisão que não há direito de uso de crédito fiscal na aquisição de material de uso e consumo, mas conforme o próprio impugnante se apercebe, o ICMS é devido na saída em devolução de material de uso e consumo e o art. 652 do RICMS/BA autoriza o crédito fiscal quando o material

de uso e consumo é devolvido, desde que o registro ocorra dentro do período decadencial. Diz que o autuado, embora tenha destacado ICMS em notas fiscais de devolução, não escriturou o débito e tampouco o crédito fiscal. Neste caso, o débito é devido e está corretamente exigido, cujo direito ao crédito fiscal correspondente deve ser através da escrituração, na forma regulamentar, ainda que extemporaneamente, desde que no prazo decadencial, não sendo possível a compensação como pretende o impugnante. Afirma a JJF que esse mesmo raciocínio vale para as operações de devolução de mercadorias adquiridas para o ativo imobilizado do estabelecimento.

Destaca a JJF não haver razão para exclusão das notas fiscais n<sup>os</sup> 10790, 10913 e 10914, como pleiteia o autuado, pois as operações acobertadas por essas notas são tributáveis e não se incluem na hipótese de não incidência apontada na defesa. Igualmente, tendo em vista apenas haver previsão legal para suspensão de incidência de ICMS nas saídas internas de mercadorias remetidas para demonstração (RICMS/BA: art. 599), também não há razão para exclusão das notas fiscais com CFOP's 5913, 6913 e 6949, como pedido pelo impugnante.

Aduziu a JJF que, embora tenha invocado dispositivo regulamentar equivocado, os autuantes corretamente excluíram do lançamento às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 2531, 11014, 11015 e 10300, tendo em vista a hipótese de suspensão de incidência de ICMS sobre as operações, conforme previsto no art. 624 do RICMS/BA. Do mesmo modo, em face da operação de comodato não se encontrar no campo de incidência do ICMS, as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 10473 e 3.433 também foram devidamente excluídas da autuação, assim como também foi excluída a nota fiscal n<sup>o</sup> 10997, tendo em vista a comprovação do pagamento do imposto contida na fl. 428.

Assim, diante de tais considerações, a JJF acolhe o “*Demonstrativo do ICMS Devido nas Saídas não Recolhido – Devoluções Interestaduais – Retificado*” de fls. 451 e 452, concluindo pela subsistência parcial das infrações 3 e 4, em face do ajuste do valor de R\$ 13.839,53 para R\$ 8.137,33 (infração 3), de R\$ 48.702,78 para R\$ 36.754,17 (infração 4) e da manutenção da exigência fiscal relativa à infração 5 (R\$ 17.210,34).

Face ao exposto, vota pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$ 410.591,77.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, às fls. 492 a 507 dos autos, no qual, em relação à primeira infração, sustenta que para o cálculo do ICMS de diferença de alíquota, a Decisão recorrida ignorou a existência de base de cálculo reduzida nas transações de aquisição de mercadorias realizadas, prevista no art. 75 do RICMS/BA, inerente às Notas Fiscais n<sup>os</sup>: 1390, 1391, 5352, 363, 838, 577, 435, 650, 6489, 434, 2920, 455, 456, 1431, 666, 9011, 6604 e 17045, assim como se equivocou com relação à exigência relativa às notas fiscais n<sup>o</sup> 679 e 10578, inerentes às aquisições de formulários, sobre as quais não incide ICMS (art. 6º, XV, RICMS), do que aduz inexistir qualquer diferença de alíquota de ICMS sobre os títulos especificados.

No tocante à segunda infração, diz que a Decisão deve ser reformada, pois, a classificação errônea do CFOP não autoriza a cobrança do ICMS, visto que as transferências realizadas pela CHESF não foram de materiais de consumo e sim de bens do seu ativo, a exemplo das Notas Fiscais de n<sup>os</sup>: 2262, 2271, 2485, 10857, 10858, 3456 e 2579, onde se lê que a movimentação realizada pela CHESF foi de caixa de freja, bucha de alta tensão, extintores de incêndio, medidor de relação, sequenciômetro, etc., cujos equipamentos são, sem dúvidas, materiais do ativo da CHESF, cuja movimentação encontra guarida no artigo 22 do RICMS/BA, sendo indevida a exigência do imposto cobrado.

Contudo, na hipótese de admitir que as movimentações tenham sido de materiais de consumo, diz que também não há incidência de ICMS, haja vista que, nos termos do art. 155, II, da CF, consigna incidir o ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sinônimo de negócio jurídico de natureza mercantil, no qual ocorre a circulação de mercadorias entre distintos sujeitos de direito e com a finalidade de realizar a transferência do domínio de mercadoria. Cita doutrina e jurisprudência no sentido de que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*” (Súmula n 166 do STJ).

Aduz, ainda, que impugnou a exigência relativa às Notas Fiscais nºs: 10649, 10819, 10196, 3301, 10545, 10521, 2305, 10622, 10600, 10610, 10585, 3355, 10638, 10646, 10692, 3363, 10710, 10731, 3370, 3376, 3380, 3383, 10788, 10772, 3396, 3493, 10800, 3406, 3413, 10816, 10821, 2502, 10831, 10834, 3425, 3426, 10850, 11013, 2542, 10960, 3453, 10983, 2559, 11112, 2581 e 10161, anexadas aos autos, por tratarem de remessa de bauxita, para descarte, da unidade da Bahia para a unidade situada em Sergipe, como também de remessa, para análise, de amostra de óleo isolante da unidade da Bahia para o laboratório da própria autuada, situado em Pernambuco. Diz ser tal cobrança indevida, visto que são remessas de um estabelecimento para outro da mesma empresa, o que não enseja mudança de titularidade do bem, não constitui negócio jurídico, tampouco operação econômica, requisitos essenciais e exigíveis para a cobrança do imposto. Alega que, a teor do art. 6º, XVI, do RICMS, tais remessas não incidem o ICMS e que, sobre a matéria, a JJF não se pronunciou, do que requer a apreciação, dando-lhe provimento para expurgar da autuação a cobrança do ICMS relativo às citadas notas fiscais.

Quanto às infrações 3 a 5, o apelante alega que a Decisão deve ser reformada pelos fundamentos:

1. A cobrança de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de materiais de consumo - CFOP 6556 e 5556 - é totalmente indevida, pois dúvida não existe acerca da incidência do ICMS sobre operação de devolução de material de consumo, como também quanto à legalidade do contribuinte se beneficiar do crédito do imposto relativo à aquisição do material devolvido, a teor do disposto no artigo 652 do RICMS. Assim, valendo-se do permissivo contido no citado dispositivo, compensou o débito pela saída de mercadorias (devolução) com o crédito de entrada daquelas - princípio da não cumulatividade tributária. Neste sentido é o entendimento do CONSEF, ao decidir casos semelhantes, nos Autos de Infração nº 281228.0004/05-8 e 269095.0001/07-9, nos quais figurou como autuada a própria recorrente. Assim, sustenta ser indevida a exigência do ICMS.
2. A cobrança de ICMS incidente sobre a saída (devolução) de bens do ativo imobilizado - CFOP 6553 - é igualmente indevida, pois, embora seja facultada a utilização do crédito da aquisição dos referidos bens (art. 652 do RICMS), a recorrente não vem utilizando os ditos créditos desde setembro de 2006. Logo, se vem assim procedendo, não é lícito que pague ICMS sobre a devolução dos bens que adquiriu sem se valer do benefício de utilização do crédito relativo às citadas aquisições. Por isto, entende que o imposto cobrado a este título é totalmente indevido.
3. A exigência de ICMS inerente às Notas Fiscais nºs 10790, 10913 e 10914 é indevida porque se referem ao transporte de cinzas e resíduos sólidos de equipamentos para destruição, não incidindo sobre tal operação o imposto cobrado, conforme previsão contida no art. 6º, XVI, do RICMS/BA.
4. O ICMS incidente sobre a saída (devolução) de bens recebidos para demonstração e para substituição de bens defeituosos - CFOP 5913, CFOP 6913 e CFOP 6949 - é indevido, pois, embora ao contribuinte seja facultada a utilização dos créditos incidentes sobre preditas operações - art. 93, VII, do RICMS - não utilizou os ditos créditos. Assim, não é lícito que pague ICMS sobre a devolução dos mencionados bens.

Por fim, diante de tais considerações e da prova documental acostada aos autos, a recorrente sustenta que não deve as diferenças de alíquota do ICMS, tampouco o ICMS cobrado nas demais infrações, que deram azo à decisão censurada, impondo-se, *data venia*, sua reforma para julgar totalmente improcedente o Auto de Infração em discussão.

A PGE/PROFIS, em seu parecer às fls. 515 a 519 dos autos, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, visto que o recorrente repete os mesmos argumentos aduzidos em sua impugnação inicial, todos já devidamente apreciados pela Decisão de 1º grau. Afirma o opinativo que as infrações estão devidamente tipificadas e comprovadas mediante demonstrativos, notas e levantamentos fiscais elaborados com fundamento nos livros e documentos fiscais do contribuinte. Diz que as provas materiais constantes nos autos se revelam suficientes para a demonstração dos fatos impositivos, do que salienta que os elementos de prova apresentados na defesa inicial foram acatados pelos autuantes, por ocasião da informação fiscal.

Quanto à alegação relativa à falta de apreciação das operações contempladas com redução da base de cálculo (1390, 1391, 5352, 363, 838, 577, 435, 650, 6489, 434, 2920, 455, 456, 1431, 666, 9011, 6604 e 17045), o opinativo é de que não poderá ser acatada porque a JJF examinou e afastou a exclusão dos referidos documentos fiscais com respaldo na legislação tributária, visto que, o Convênio ICMS 75/91, no § 1º da cláusula primeira, prevê identificação na nota fiscal do prefixo das aeronaves e publicação das empresas em Ato COTEPE para fruição do benefício fiscal previsto no art. 75 do RICMS/BA, cuja interpretação normativa há que ser restritiva e literal no que diz respeito ao atendimento dos requisitos traçados na norma.

Ressalta, ainda, que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 679 e 10578 acobertam operações de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento autuado (contínuo, multivias e blocos de fichas de atendimento laboratorial) que não estão contempladas pela não incidência do imposto prevista no art. 6º do RICMS/BA, razão pela qual é devida a cobrança da diferença de alíquotas de ICMS.

Inerente à segunda infração, a PGE/PROFIS diz não proceder a alegação relativa à falta de exame pela JJF da impugnação relativa à cobrança do imposto das notas fiscais relacionadas a remessas de bauxita para descarte e remessa para análise de amostra de óleo isolante, haja vista que os julgadores asseguraram que o suporte da referida exigência encontra-se no demonstrativo de fls. 16/18, no qual com exceção das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 3301, 3305, 3308, 3370 e 3376, cujo CFOP é 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), as demais operações foram classificadas pelo próprio contribuinte como operações com material de uso e consumo (CFOP 6557 - transferência de material de uso e consumo).

A PGE/PROFIS registra que a JJF, com fundamento nos documentos fiscais juntados pelo próprio sujeito passivo, às fls. 246 a 418, considerou caracterizada a infração fiscal, uma vez que os bens transferidos são objeto de uso e consumo do estabelecimento, logo, as operações não registram transferências de bens do ativo fixo do estabelecimento, não cabendo a isenção prevista no art. 22, IV, do RICMS/BA, pois se trata de remessa de mercadorias destinadas ao uso e consumo do autuado (CFOP 6557) e outras saídas de mercadorias ou prestações de serviço não especificados (CFOP 6949), portanto, operações tributáveis nos termos dos arts. 2º, IV, e 4º, I, da Lei nº 7.014/96.

Diz ser irrelevante a alegação de que as questões postas em julgamento já estão fundamentadas na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais Superiores, porquanto as decisões transcritas não são dotadas de efeito vinculante e só fazem coisa julgada entre as partes litigantes. Aduz, também, ser incompetente o CONSEF para apreciação de questões versando sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, em face do art. 167 do RPAF/99.

Ressalta que o próprio contribuinte indicou a classificação fiscal para as operações de transferências, destacando a CFOP relativa a transferências interestaduais de material de uso e consumo em todas as notas fiscais objeto de irresignação. Diz que, em consonância com o art. 11, § 1º, II, da LC nº 87/96, considera como fato impositivo do ICMS a saída do estabelecimento de contribuinte para outro do mesmo titular, cujo dispositivo foi recepcionado pela Lei nº 7.014/96 (art. 2º, IV) e pelo RICMS/97 (art. 4º, XV), que preconiza a autonomia entre os estabelecimentos do mesmo titular para fins de tributação do ICMS, do que ressalta que o CONSEF, em reiteradas decisões, tem considerado legal a cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

No tocante às infrações 3, 4 e 5, as quais tratam de exigência de ICMS de operações relativas a devoluções de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, na hipótese em tela, embora o recorrente tenha destacado ICMS em notas fiscais de devolução não escriturou o débito e tampouco o crédito fiscal. Assim, a PGE/PROFIS opina que o débito é devido e está corretamente exigido no lançamento de ofício, apesar de ser inegável o direito ao crédito fiscal correspondente, cuja escrituração é obrigatória, ainda que extemporânea, desde que no prazo decadencial, não sendo possível a compensação arguida pelo recorrente.

No que concerne às saídas internas de mercadorias remetidas para demonstração, diz que os autuantes já excluíram do presente lançamento tributário as notas fiscais nº 2531, 11014, 110115 e 10300, tendo em vista a hipótese de suspensão de incidência de ICMS, prevista no art. 624 do RICMS.

Ao finalizar, o parecer da PGE/PROFIS concluiu pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração.

Quanto à infração 1, a qual exige o ICMS no valor de R\$ 26.347,23, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições em outras unidades da Federação de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo o veredito pela subsistência parcial da infração, no valor de R\$ 10.692,40, conforme demonstrativo de fl. 447, devo ressaltar que descabe a alegação recursal de que a Decisão recorrida ignorou a existência de base de cálculo reduzida nas transações de aquisição de mercadorias. Da análise do Acórdão hostilizado observa-se que a JJF examinou e manteve a exigência relativa às Notas Fiscais nºs: 1390, 1391, 5352, 363, 838, 577, 435, 650, 6489, 434, 2920, 455, 456, 9011, 6604 e 17045, com o fundamento de que “...o *Convênio ICMS 75/91* (§ 1º, 4, *Cláusula primeira*), *prevê identificação na nota fiscal do prefixo das aeronaves e publicação das empresas em Ato Cotepe para fruição do benefício fiscal (art. 75 do RICMS/BA)*”, cuja interpretação normativa há que ser restritiva e literal, no que diz respeito ao atendimento dos requisitos traçados na norma. Assim, considerando que apenas nas Notas Fiscais nºs 1.431 e 666 (fls. 229 e 231) consta a identificação do proprietário ou arrendatário de aeronaves, como também a respectiva matrícula e prefixo, acertadamente, a JJF as excluiu da infração. Porém, no tocante aos demais documentos fiscais, na operação de venda de partes, peças, acessórios ou componentes de aeronaves, efetuada para proprietários e arrendatários, se faz necessária a identificação pela anotação da matrícula e prefixo da aeronave no documento fiscal, as quais não existem, para a fruição do benefício fiscal.

Do mesmo modo, não tem pertinência à alegação recursal de que a Decisão da JJF se equivocou com relação à cobrança de diferença de alíquota de ICMS, relativa às Notas Fiscais nºs 679 e 10578, inerentes às aquisições de formulários, sobre as quais não incide ICMS, a teor do art. 6º, XV, do RICMS/BA. O referido dispositivo legal citado pelo recorrente, vigente à época dos fatos, previa a não incidência do ICMS na *operação de arrendamento mercantil*. A imunidade para operação com livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, inclusive o serviço de transporte dos mesmos, era previsto no inciso I do citado art. 6º do RICMS (Decreto nº 6.284/97). Contudo, conforme § 1º, incisos I e II, do aludido dispositivo legal, não se aplicava a: i) papel encontrado em estabelecimento que não exerça atividade de empresa jornalística, editora ou gráfica impressora de livro ou periódico; consumido ou utilizado em finalidade diversa da edição de livros, jornais ou periódicos, e ii) livros em branco, pautados ou destinados a escrituração ou preenchimento. Assim, acertadamente, a JJF manteve a exigência da diferença de alíquotas do ICMS, relativa às Notas Fiscais nºs 679 e 10578, que acobertavam operações de aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento autuado (contínuo, multivias e blocos de fichas de atendimento laboratorial), uma vez que não estavam contempladas pela não incidência do imposto prevista no art. 6º do RICMS/97, razão pela qual é devida a cobrança da diferença de alíquotas de ICMS. Mantida a Decisão.

Inerente à infração 2, na qual exige o ICMS de R\$ 337.797,53 incidente sobre as transferências interestaduais de material de uso e consumo, conforme demonstrado às fls. 16 a 18 dos autos, o recorrente alega que a transferência é de bens do seu ativo, a exemplo de caixa de freja, bucha de alta tensão, extintores de incêndio, medidor de relação, sequencímetro, etc., e que a classificação errônea do CFOP não autoriza a cobrança do ICMS. Diz que, na hipótese de se admitir que as movimentações tenham sido de materiais de consumo, também não há incidência de ICMS, por não haver negócio jurídico de natureza mercantil, nem transferência do domínio de mercadoria, conforme prevê o art. 155, II, da CF e Súmula n 166 do STJ. Cita ainda que impugnou a exigência

relativa às notas fiscais de remessas de bauxita para descarte, como também de amostra de óleo isolante para análise em laboratório, entre estabelecimentos da mesma empresa, sem mudança de titularidade do bem, as quais, a teor do art. 6º, XVI, do RICMS, não incidem o ICMS, não tendo a JJF se pronunciado sobre a matéria.

Conforme se consignou na Decisão recorrida, a classificação dos produtos como material de uso e consumo nos documentos fiscais, objeto desta exação fiscal, foi efetivada pelo próprio sujeito passivo ao grafar o código fiscal da operação (CFOP) como “6557”, correspondente a Transferência de Material de Uso ou Consumo, conforme documentos fiscais às fls. 246 a 418 dos autos. Por outro lado, como bem salientaram os autuantes na Informação Fiscal, à fl. 438, no caso em análise, a descrição do bem não é suficiente para classificá-lo como sendo de ativo imobilizado ou material de uso e consumo, pois, se os bens foram utilizados em substituição a outros idênticos, decorrente de manutenção corretiva ou preventiva, se caracterizam como material de consumo. Assim, caixa teste freja, bucha de alta tensão, transformador de corrente, disjuntor, medidor de relação, espaçador, elemento filtrante, cabo de alumínio, botina, material de escritório, luva de segurança, protetor auricular, lixa para ferro, camisas e calças, chave de fusível, selador acrílico, tinta, etc., codificados sob nº 6557, devem ser considerados como material de reposição e de uso e consumo, visto que não restou comprovado tratar-se de uma “classificação errônea do CFOP” pelo autuado.

Melhor sorte também não logrou o recorrente quanto à sua alegação relativa às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de bauxita para descarte e de amostra de óleo isolante para análise em laboratório, sob o manto de que não incide o ICMS, a teor do art. 6º, XVI, do RICMS, não tendo a JJF se pronunciado sobre a matéria. Conforme bem ressaltou a PGE/PROFIS, com a qual me coaduno, não procede à alegação de falta de exame pela JJF da impugnação relativa às remessas de bauxita para descarte e remessa para análise de amostra de óleo isolante, visto que a JJF asseverou que o suporte da exigência fiscal encontra-se no demonstrativo de fls. 16 a 18, no qual com exceção das notas fiscais com CFOP 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), as demais operações foram classificadas pelo próprio contribuinte como material de uso e consumo (CFOP 6557 – transferência de material de uso ou consumo). Logo, como as citadas operações de remessas de bauxita e de óleo isolante foram classificadas com CFOP 6557 a Decisão recorrida examinou a procedência da exigência sob o âmbito de tratar de material de uso e consumo, tendo a JJF afirmado que “...portanto, operações tributáveis nos termos dos arts. 2º, inciso IV e 4º, inciso I, da Lei nº 7.014/96.”

Também tais operações não estão acobertadas pela não incidência do ICMS, nos termos do art. 6º, XVI, do RICMS/97, como alega o recorrente, pois o aludido dispositivo legal, então vigente, previa a não incidência para as demais situações em que não se configurasse o fato gerador do imposto, fato este não comprovado, visto que o próprio contribuinte atribuiu às operações de transferência de bauxita para descarte, como também de amostra de óleo, como material de uso e consumo, código 6557, e com valor econômico, sem especificar o dispositivo legal da não tributação e sem comprovar o retorno do material supostamente enviado para análise, caracterizando-se, assim, operação tributável.

Ainda em relação à segunda infração, o recorrente alega que, na hipótese de se admitir que as movimentações tenham sido de materiais de consumo, não há incidência de ICMS por não haver negócio jurídico de natureza mercantil, nem transferência do domínio de mercadoria, conforme prevê o art. 155, II, da CF e Súmula nº 166 do STJ. Contudo, como bem frisou a PGE/PROFIS, a decisão não gera efeito vinculante e só faz coisa julgada entre as partes litigantes. Ademais, o CONSEF não tem competência para apreciação de questões versando sobre inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual, em face do art. 167 do RPAF/99. O fato é que o art. 12, I, da LC 87/96 prevê que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, cuja disposição foi recepcionada no art. 4º, I, da Lei nº 7.014/96. Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da LC 87/96, a Súmula nº 166 do STJ tornou-se inaplicável,

conforme posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo nº 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

*AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)*

Assim, diante de tais considerações, mantenho a Decisão recorrida quanto à segunda infração.

No tocante às infrações 3, 4 e 5 do lançamento de ofício, por tratarem de exigência de ICMS de operações relativas a devoluções de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo, distinguindo-se apenas quanto à alíquota do imposto (7, 12 e 17%), serão analisadas em conjunto.

Conforme dito pelo autuado, à fl. 208, e não rebatido pelos autuantes, o contribuinte não utiliza créditos fiscais das aquisições de bens do ativo imobilizado (CFOP 6553) desde setembro de 2006. Igualmente, por força normativa, não há utilização de crédito na aquisição de material de consumo.

A operação de devolução em questão tem por objetivo anular a operação anterior, com a utilização da mesma base de cálculo e das mesmas alíquotas e, em não havendo a apropriação dos créditos de origem pelo autuado, como restou provado na instrução do processo, é inexigível a cobrança do imposto constante desses itens, até porque o contrário implicaria em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Registre-se que os próprios autuantes, em sua informação fiscal, à fl. 441, aduzem que: “*Realmente, caso o contribuinte houvesse cumprido à risca a legislação tributária, não haveria ICMS a ser recolhido nestas operações, pois o crédito fiscal que ele utilizasse compensaria por completo o valor do ICMS devido nas operações de devolução.*”, do que concluem, à fl. 442, que a única concessão que se pode fazer à autuada é permitir a utilização extemporânea do crédito fiscal lançado nas notas fiscais de devolução.

Saliente-se, ainda, que, além de a devolução de bens do ativo imobilizado ou de materiais de uso e consumo ser, na verdade, o desfazimento do fato gerador do ICMS, cujo destaque objetiva o ressarcimento pelo fornecedor do ICMS na operação anterior, há de se registrar que a falta de recolhimento do ICMS destacado nesta operação de devolução, sem o respectivo crédito fiscal pelo autuado, conforme ocorreu no caso concreto, não ensejou prejuízo para Erário estadual uma vez que o débito destacado seria anulado com o correspondente crédito fiscal apropriado, não resultando ICMS a recolher nesta operação. Ressalte-se que inexistente a possibilidade de futura compensação do crédito fiscal visto que já operou a decadência do direito de o contribuinte lançar o crédito fiscal relativo a fato gerador ocorrido no exercício de 2007, cuja cobrança implicaria em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e geraria um enriquecimento indevido ao Estado, como vem reiteradamente decidindo o CONSEF, a exemplo dos Acórdãos 0047-11/13 e 0380-12/12.

Diante de tais considerações, concluo pela insubsistência dos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração subsistente parcialmente no valor de R\$ 348.489,93, após manter a Decisão de 1º grau no tocante às infrações 1 e 2, e modificá-la em relação às infrações 3, 4 e 5, julgadas insubsistentes.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 2)**

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de

propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

*“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

*É bom esclarecermos, desde logo, que 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 da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.*

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.*

*(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)*

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

**Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.**

A súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.**

**DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.**

**1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.**

**Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)**

**2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).**

**3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"**

**4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.**

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que 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 de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente decisão, proferida em Junho/2012:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.**

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

**AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato impositivo demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

**EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL**

(LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma incontestada nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria resta pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, divirjo do Relator para declarar não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por maioria quanto à infração 2, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298922.0001/11-1, lavrado contra **COMPANHIA HIDRO ELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO (CHESF)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$348.489,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as) – Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Valtércio Serpa Junior e Fernando Antonio Brito de Araújo.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à infração 2)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS