

**PROCESSO** - A. I. N° 279196.0001/15-7  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0204-04/15  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/06/2016

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

#### ACORDÃO CJF N° 0079-11/16

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA EFD. a) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. b) OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e de 1% sobre os valores comerciais das mercadorias não registradas. Aplicado o princípio da retroatividade benigna na infração 01. Alterado o percentual da multa para 1%. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, quer de dispositivos legais atinentes a multas, quer daqueles relativos à obrigação principal, muito menos para negar eficácia ao art. 12, I da LC 87/1996 ou ao art. 4º, I e XV da Lei 7.014/1996, que determinam a incidência do imposto, inclusive nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de realização de diligência ou perícia. Decretada, de ofício, a redução da multa da infração 1 para 1%, conforme a Lei n° 13.461/2015. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4<sup>a</sup> JJF n° 0204-04/15, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 24/03/2015 para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$ 152.716,11, sob a acusação do cometimento de 04 (quatro) irregularidades, das quais apenas as três primeiras fazem parte do apelo.

INFRAÇÃO 1 – Entradas tributáveis sem registro na escrituração fiscal digital. Multa de R\$ 127.228,70, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no art. 42, inciso IX da Lei n° 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 - Entradas não tributáveis sem registro na escrituração fiscal digital. Multa de R\$ 14.783,79, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas, com previsão no art. 42, inciso XI da Lei n° 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. R\$10.247,64 e multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei n° 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 20/10/2015 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade (fls. 413 a 424), nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO

O autuado inicia sua defesa suscitando a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que os autuantes compilaram “diversas supostas infrações” em um único Auto de Infração, o que dificulta a apresentação da respectiva impugnação.

Não é o que vejo nestes autos, no qual constam apenas quatro infrações, sendo que a de número quatro foi reconhecida pelo autuado, cujo valor exigido foi pago. Das três infrações restantes, as duas primeiras são de natureza absolutamente semelhantes, apenas separadas por se tratar de operações tributadas e isentas, tanto que, o próprio autuado utilizou para a segunda infração os mesmos argumentos considerados para defender-se da primeira infração. Desta maneira, a rigor, configuram-se apenas duas situações distintas para defesa nestes autos: falta de registro de notas fiscais na EFD e falta de pagamento de diferença de alíquota.

Assim, vejo que as infrações estão todas demonstradas de forma analítica, cujas planilhas foram entregues ao autuado possibilitando-lhe os mais amplos meios de defesa e o contraditório, inexistindo qualquer ofensa às regras estabelecidas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia - RPAF/BA. Ademais, não existe no RPAF qualquer norma que limite a lavratura do Auto de Infração a uma determinada quantidade de infrações apuradas, situação esta que, aliás, não se aplica ao presente caso, conforme acima já explicitado.

Não acolho, portanto, o primeiro argumento de nulidade do Auto de Infração suscitado pelo autuado.

O segundo argumento de nulidade se refere especificamente às infrações 01 e 02, de natureza idênticas, tanto que a defesa as enfrentou sob os mesmos fundamentos.

Utilizou como argumentos o que denominou de (a) “incongruência entre os fatos descritos pela Autoridade Fiscal (imputados à autuada) e sua respectiva previsão legal” e (b) “ausência de especificação/indicação dos dispositivos legais correspondentes à conduta praticada pelo autuado e consideradas pelo Fisco como infracionais”

Neste aspecto diz que o Auto de Infração traz apenas referência genérica ao Art. 322 do RICMS, fazendo menção tão somente a “incisos e parágrafos”, sem especificá-los. Cita que o fato descrito, entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, não há no aludido artigo a descrição de qualquer conduta a ser praticada pelo contribuinte, visto que o art. 322 refere-se tão somente à destinação do livro Registro de Entradas.

Não vejo também como acolher este argumento da defesa. Em primeiro lugar, o art. 322 mencionado refere-se apenas aos fatos ocorridos até o mês de março/2012, e reporta-se que o livro Registro de Entradas destina-se à escrituração das entradas a qualquer título e as aquisições de mercadorias e dos serviços de transporte e de comunicações adquiridos pelo contribuinte, situação esta que se adequa perfeitamente aos fatos, ou seja, falta de escrituração no livro Registro de Entradas das operações listadas nos demonstrativos de fls. 06 a 19.

Vale ainda registrar que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19 do RPAF/BA).

Considerando que a descrição dos fatos está posta de forma clara, possibilitando o mais amplo meio de defesa e, ainda, a indicação do art. 322 para parte do período autuado se coaduna aos fatos descritos, deixo de acolher este argumento de nulidade requerido pela defesa.

O terceiro argumento de nulidade relaciona-se a infração 03 “por ausência de detalhamento da origem do suposto recolhimento a menor de difal”. Considera que, neste ponto, houve ofensa ao princípio da vinculação à lei, o contraditório e ampla defesa.

Analizando as planilhas e demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 20 a 26, vejo que estes efetuaram o levantamento mensal de cada documento fiscal adquirido para fim de uso ou consumo, apontando o CNPJ do fornecedor, o CFOP da operação, o número do documento fiscal, o estado de origem, o código e a descrição do produto, valor da operação e a alíquota do estado de origem, chegando por fim ao valor devido a título de diferença de alíquota, o qual foi comparado com o que foi efetivamente recolhido, exigindo a parcela que deixou de ser paga.

Com isso, não vejo como acolher o argumento de que houve prejuízo imediato à defesa do autuado, pois estão presentes e lhe foram fornecidos todos os elementos que proporcionaram meios seguros e suficientes para se determinar, com segurança, a infração, não havendo qualquer afronta ou violação ao art. 142 do CTN e seu parágrafo único, já que consta na apuração dos fatos o detalhamento da origem das diferenças apuradas.

Quanto ao argumento de que as notas fiscais listadas na planilha anexa à defesa se referirem a transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, e que, por esta razão afasta a constituição do fato gerador nos moldes da Súmula 166 do STJ, será adiante analisado quando me reportar ao mérito da autuação.

Desta maneira, deixo de acolher todos os argumentos de nulidade suscitados pela defesa, passando, a seguir, à análise aos argumentos relacionados ao mérito da autuação.

As infrações 01 e 02, penalidades por falta de escrituração de notas fiscais na escrita fiscal, o autuado, em relação à primeira infração se defendeu afirmando que as operações constantes das notas fiscais nº 24986, 21252, 21255, 102518, 18568, 46602, 4766, e 10 estavam registradas, pleiteando, assim, que o débito desta infração fosse reduzido no valor de R\$33.981,94 correspondente a estas notas.

Os autuantes, quando da informação fiscal acolheram e ratificaram o argumento acima da defesa, asseverando que "Mesmo se tratando de escrituração extemporânea, os autuantes reconhecem imperiosos excluírem-se do demonstrativo de débito todas as oito notas fiscais escrituradas pela contribuinte em 2014 (terceiro parágrafo da fl. 62 do presente processo), cujos valores de multa remontam a R\$33.981,94". Com isso, posicionaram-se pela redução do débito da infração 1 de R\$127.228,70 para R\$93.246,86.

Juntamente com a defesa, o autuado acostou ao processo cópia do seu livro Registro de Entradas referente ao exercício de 2014, onde constatei, por amostragem, o registro de algumas das notas fiscais questionadas pelo autuado, a exemplo das constantes às fls. 217, 221, 224, 239 e 324. Entretanto, como se trata de uma análise que envolve diversas notas fiscais, a qual, sem dúvida, foi feita pelos autuantes, e considerando que estes acolheram as exclusões pleiteadas para a infração 01 na forma acima já explicitada, e parte da infração 02, em relação as notas fiscais nº 24548, 26222, 14816, 27555, 15459, 9754, 9893, 2, 3629 e 30942, levando também em consideração a escrituração extemporânea das mesmas, reduzindo o montante de R\$566,45 a elas relacionadas, não vejo como deixar de acolher os exames levados a feito pelos próprios autuantes, e, desta forma, reduzo o débito da infração 02 de R\$14.783,79 para R\$14.217,34 e da infração 01 para R\$93.246,76, cujos valores reduzidos possuem a configuração abaixo: [planilha de fl. 420].

Com relação as penalidades aplicadas vejo que estão corretas, pois possuem previsão na Lei nº 7.014/96, Art. 42, incisos IX e XI, e correspondem às condutas relacionadas às infrações imputadas ao autuado, sendo que, em relação às demais notas fiscais não escrituradas, que permaneceram em ambas as infrações, onde o autuado limitou-se a dizer que a escrituração não foi localizada, e requer a realização de perícia, porém não apresentou as provas, argumentos ou elementos necessários à execução da mesma, visto que, a simples afirmação de que há indícios de notas fiscais canceladas, mercadorias não recebidas, destinadas à outras filiais, não são razões suficientes para deferimento do pleito de realização de perícia, ante a inexistência de qualquer elemento probatório. De maneira que não vislumbro nos argumentos defensivos razões suficientes para fim de conversão do processo em diligência ou realização de perícia já que os argumentos defensivos centram-se no campo de suposições, sem que haja indicações concretas para efeito de atendimento do pleito do autuado. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia em relação às infrações 01 e 02.

Ingressando nas razões de mérito relacionadas a terceira infração os argumentos do autuado centram-se, praticamente, na tese de não ocorrência da incidência tributária nas operações de transferências entre estabelecimentos filiais do mesmo titular, citando a seu favor a Súmula 166 do STJ.

Analizando os argumentos defensivos, destaco inicialmente que é jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Assim é que, de início destaco que a Súmula 166 do STJ não é vinculante e foi publicada antes da Lei Complementar 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em comento.

A referida LC é chamada de Lei Nacional do ICMS e dispõe sobre hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de naturezas mais específicas.

O Diploma Legal Complementar trata no seu art. 13, § 4º, sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da referida LC, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Isto posto, não vejo como afastar a exigência fiscal em relação as operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo próprio pelo estabelecimento porque além da legislação tributária em vigor conter previsão expressa neste sentido, a autoridade fiscal tem atividade vinculada e tem o dever de aplicar o quanto previsto pela legislação tributária vigente.

Neste aspecto, a Lei Estadual nº 7.014/96 em seu Art. 2º, inciso IV, estabelece:

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; (grifo não original).

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

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

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

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

Por sua vez, os autuantes se basearam o Art. 4º, incisos I e XV da mesma Lei, que estabelecem:

Art. 4º 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;

[...]

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; (grifo não original).

De maneira que, à luz do quanto acima exposto, cabe à autoridade julgadora e, também, ao agente fiscalizador, cumprirem o quanto está exposto pela legislação tributária deste Estado que prevê a cobrança do imposto a título de diferença de alíquota nas situações aqui debatidas.

E este entendimento tem sido sustentado pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, a exemplo do Parecer Jurídico nº 2014224287-0, proferido nos autos do Processo nº 20694000001134, pelo i.procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, cujo excertos transcrevo a seguir:

"A irresignação tracejada na presente súplica recursal (...) cinge-se, em suma, aos seguintes argumentos: a) de que não há fato gerador do ICMS por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do autuado, não havendo circulação econômica; b) de que não se pode cobrar diferencial de alíquota nas transferências de bens de uso e consumo entre mesmos estabelecimentos do recorrente.

(...)

Pois bem, estribado nas razões lançadas pelo recorrente, faz-se necessário trazer a baila o matiz constitucional do ICMS, a fim de melhor apreendermos seu alcance eficacial, observe.

Preconiza o art 155, II, da CF/88:

"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 Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..."

A leitura da norma constitucional, mesmo que de forma breve, conduz inequivocamente a ilação de que o constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações "relativas" à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. e não, como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda de mercadorias.

Neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar definir o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro, é claro, dos limites demarcados pelo legislador constitucional.

Assim, ancorado no permissivo constitucional, o legislador complementar como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, devidamente normatizado no art. 12, da LC nº 87/96:

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;

Aliás, quadra sublimar, tal posicionamento normativo já existe no nosso ordenamento jurídico desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM nº 66/88, veículos legais com força de Lei Complementar, não sendo, assim, nenhuma novidade.

(...)

Dessa forma, sendo perfeitamente legal, quiçá constitucional, que o legislador fixasse como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, afigura-se claro à simplicidade franciscana que as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como o foram neste presente lançamento.

Aliás, vale referver que, o ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre operações de

vendas de mercadorias.

Neste sentido, impende afirmar que é irrelevante para efeito (diga-se efeito tributário) de incidência do ICMS, se nas etapas de circulação de mercadorias haja ou não transferência de propriedade, bastando, assim, a circulação tendente a encaminhar o bem para seu consumo final.

(...)

Com efeito, é possível afirmar que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não é uma simples movimentação de mercadoria, mas, isto sim, um fato econômico, que possui relevância jurídica tributária.

Contudo, em que pese os fortes argumentos urdidos pela doutrina acerca da questão, o STJ trilhou um caminho no sentido da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo ente, sendo este entendimento devidamente sedimentado na Súmula 166.

Entretanto, não é este o problema do caso em apreço, aliás, como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob enfoque dado à questão pelo STJ.

Nesse passo, além das considerações acima alinhavadas sobre a questão de remessa de mercadorias à empresa de um mesmo contribuinte, acresce-se ao caso em análise, a questão das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, observemos.

No caso das transferências interestaduais, a operação comercial engendradora da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado Membro da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo.

(...)

Desta forma, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (em que pese no meu entender a falta de competência desta Corte para apreciação de questão nitidamente constitucional relativa ao alcance da regra matriz Constitucional do ICMS) mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

Neste caso, forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, verbis:

**"ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.**

... Embora possa Parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro.

Daí afasta-se a aplicação da súmula..."

Assim, enlaçando as considerações acima expostas ao caso em apreço, conclui-se restar absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item, cabendo o recolhimento do diferencial de alíquota, por expressa determinação constitucional e, outrossim, por motivos de lógica jurídica como acima alinhavado.

(...)

Destaco, também, que a Segunda Turma do STJ em sede de apreciação do REsp 1109298/RS, cujo Relator foi o Ministro Castro Meira (DJe 25/05/2011), decidiu pela aplicação do disposto no Art. 13, § 4º da LC 87/96, que trata especificamente da constituição da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Por fim, pontuo ainda, que o Conselho de Fazenda Estadual já firmou entendimento a respeito desta matéria, a exemplo do quanto dispõe o Acórdão nº 0352-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, embora não unânime, peço vênia para transcrever o acórdão pertinente ao Voto Vencedor proferido pelo Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0352-11/13**

**EMENTA: ICMS. (...) 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO. d) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Incide o imposto nas operações da transferência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Recurso**

*NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.*

*Portanto, à luz do quanto acima exposto, não merece albergue a alegação de que o ICMS não incide nas transferências interestaduais de material de consumo.*

*Isto posto, julgo a infração 03 procedente.*

*Em relação às multas aplicadas, vejo que elas estão em consonância com a previsão contida pela Lei nº 7.014/96 e não se revelam de natureza confiscatória posto que se trata de lei com plena vigência e não há qualquer declaração de constitucionalidade a respeito da mesma. A propósito, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de constitucionalidade, Art. 167, I do RPAF/BA. Consequentemente, mantenho as penalidades aplicadas em relação às infrações 01 e 02 na sua integralidade, bem como as multas pelo descumprimento de obrigação principal quanto as infrações 03 e 404.*

*Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, sendo as infrações 01 e 02 subsistentes parcialmente nos valores respectivos de R\$93.246,76 e R\$14.217,34, a terceira infração procedente no valor de R\$10.247,64 enquanto que a quarta infração fica mantida no valor de R\$455,98 devendo o valor já recolhido, a ela referente, ser homologado pelo setor competente desta SEFAZ, ficando, consequentemente, extinto o respectivo crédito tributário a ela relativo”.*

Com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), a sociedade empresaria interpõe Recurso Voluntário às fls. 436 a 464, no qual inicia sintetizando os fatos e suscitando preliminar de nulidade, pois entende que o indeferimento do pedido de perícia na primeira instância de julgamento administrativo, que reitera, atingiu o direito à ampla defesa. A quantidade de infrações que lhe foram imputadas também teriam dificultado o referido exercício de defesa, “uma vez que se fez necessário o estudo de quatro situações fáticas distintas”.

Com fulcro no princípio da legalidade, argumenta que há incongruência entre os fatos descritos e as previsões legais das infrações 1 e 2, tendo a Fiscalização se limitado a apontar o art. 322 do RICMS/BA, sem indicar incisos, parágrafos ou o dispositivo legal correspondente.

Alega que a terceira infração é igualmente nula, por ausência de detalhamento da origem da suposta falta de recolhimento das diferenças de alíquotas. Segundo afirma, os demonstrativos trazem valores de bases de cálculo, percentuais e diferenças, mas não informam a que notas fiscais dizem respeito, o que não teria sido analisado no Acórdão recorrido, situação que demonstra a nulidade da Decisão “a quo”.

No mérito, sustenta que as notas foram escrituradas, volta a reclamar do número de acusações e a ressaltar a necessidade de realização de perícia, tendo em vista a dificuldade que enfrentou para levantar as provas concernentes à contestação das infrações 1 e 2.

Relativamente à terceira infração, com fundamento na Súmula nº 166 do STJ, assinala que o art. 12, I da LC 87/1996 é de constitucionalidade duvidosa, objeto de debate nos Tribunais Superiores.

Assegura ter anexado planilha em sede de primeira instância que demonstra pagamentos de diferenças de alíquotas em valor superior ao exigido (R\$ 11.562,86 x R\$ 10.247,64), o que também não teria sido enfrentado pela JF.

Argumenta que as multas têm efeito de confisco, motivo pelo qual pleiteia redução ou cancelamento, e encerra requerendo o provimento do Recurso.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 483 a 488, emitido pela Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, pontua que o Recurso contém as mesmas argumentações da defesa, exaustivamente enfrentadas pela Junta.

Considera ausentes argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão de base, destaca a norma do art. 167, I do RPAF-BA/1999, rechaçando a tese de nulidade, e esclarece que os levantamentos fiscais são suficientemente claros.

Em seguida, no que tange à incidência do imposto nas transferências interestaduais (infração 03), ressalta que a operação de circulação econômica projeta efeitos em outro Estado, tendo em vista que parte do ciclo ao qual ficará adstrito o bem se desenrolará no seu território, razão por que a alegação de não incidência constitui afronta ao pacto federativo.

Assim, opina pelo Não Provimento do apelo.

## VOTO

Primeiramente, deve ser consignado que o Auto de Infração é composto de quatro acusações, das quais uma foi paga e duas são de mesma natureza (operações de entrada sem registro na escrita; infrações 1 e 2). Por conseguinte, não tem cabimento a alegação de cerceamento de direito de defesa devido ao suposto excesso de imputações.

Ademais, pelo menos até o momento em que foi lavrado o lançamento de ofício, não existia na legislação de regência (RPAF-BA/1999) qualquer limite concernente ao número de infrações dos Autos lavrados pelo Fisco.

O deferimento ou não do pedido de perícia é Decisão que cabe ao julgador efetuar, de acordo com o seu convencimento e as suas convicções, desde que apresente a pertinente fundamentação de fato e de direito, como, aliás, ocorreu no presente caso e deve ocorrer na maior parte das demais espécies de atos administrativos.

Relativamente ao enquadramento legal, restaram indicados, no que se refere às infrações 1 e 2, os incisos IX e XI do art. 42 da Lei do ICMS/BA, nos quais se enquadram os fatos descritos nos campos próprios, pelo que não há que se falar em violação ao princípio da legalidade ou da ampla defesa por carência de fundamentação.

É inverídica a alegada falta de indicação de notas fiscais no demonstrativo da infração 3. Como bem disse o i. relator da JJF, nos “*demonstrativos elaborados pelos auuentes, fls. 20 a 26, (...) estes efetuaram o levantamento mensal de cada documento fiscal adquirido para fim de uso ou consumo, apontando o CNPJ do fornecedor, o CFOP da operação, o número do documento fiscal, o estado de origem, o código e a descrição do produto, valor da operação e a alíquota do estado de origem, chegando por fim ao valor devido a título de diferença de alíquota, o qual foi comparado com o que foi efetivamente recolhido, exigindo a parcela que deixou de ser paga*”.

Melhor sorte não merece o argumento de que a JJF não enfrentou a alegação defensiva relativa à infração 3, de recolhimentos supostamente efetuados a maior do que a quantia ora exigida. Efetivamente, à fl. 65, na impugnação, o contribuinte informou ter juntado a planilha de fls. 144 a 158, a qual alega ser prova suficiente do pagamento da diferença de alíquotas no montante de R\$ 11.562,86, superior ao lançado (R\$ 10.247,64).

Muito embora os julgadores da instância de primeiro grau não tenham ofertado uma resposta específica a esta questão, considero que o texto acima transscrito é suficiente e elucidativo, seja porque a referida planilha é de mero controle interno, desacompanhada dos documentos de arrecadação estadual respectivos, seja porque não esclareceu a correlação com as notas fiscais designadas às fls. 20 a 26 (levantamento da Fiscalização).

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No mérito da infração 3, de acordo com os comandos contidos no art. 167, I e III do RPAF-BA/1999, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, quer de dispositivos legais atinentes a multas, quer daqueles relativos à obrigação principal, muito menos para negar eficácia ao art. 12, I da LC 87/1996 ou ao art. 4º, I e XV da Lei 7.014/1996, que determinam a incidência do imposto, inclusive nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Indefiro o pleito de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999, pois todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros deste órgão estão contidos nos autos.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento de multa por descumprimento de obrigação principal, esta CJF não tem competência para apreciá-lo.

Não acolho o pleito de redução das multas por descumprimento de obrigações acessórias, porquanto ausente um dos requisitos estatuídos no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/1996, que da infração não tenha resultado falta de pagamento de tributo. Tal Lei, no § 4º do art. 4º, presume a ocorrência

de saídas tributáveis sem pagamento de imposto no caso de falta de escrituração de notas de entradas, tributáveis ou não.

Todavia, é preciso, de ofício, corrigir o valor referente à infração 1 (entradas tributáveis sem registro na escrita), tendo-se em vista o princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

É que a redação do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/1996 foi alterada pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, com efeitos a partir de 11/12/2015. Restou diminuído, assim, o percentual da multa relativa ao ilícito em tela, de 10% para 1%.

Por conseguinte, o “*quantum debeatur*” da primeira imputação, tendo em vista a revisão perpetrada pela Junta de julgamento Fiscal à fl. 420, deverá ser modificado para R\$ 9.324,64. Importante perceber que na referida planilha, de fl. 420, estão os valores que devem ser excluídos da infração, e não os remanescentes.

Data Ocorrência	Valor Julgado-JJF	Valor Reduzido
31/01/2012	7.980,88	798,09
29/02/2012	7.370,02	737,00
31/03/2012	635,02	63,50
30/04/2012	771,34	77,13
31/05/2012	17.591,34	1.759,14
30/06/2012	863,62	86,36
31/07/2012	532,33	53,23
31/08/2012	1.909,02	190,90
30/09/2012	1.067,74	106,77
31/10/2012	8.171,15	817,12
30/11/2012	6.342,22	634,22
31/12/2012	40.012,18	4.001,22
<b>TOTAL</b>	<b>93.246,86</b>	<b>9.324,68</b>

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e, de Ofício, reduzo a multa da infração 1 para R\$ 9.324,68, devendo ser homologado o valor já recolhido.

#### VOTO DIVERGENTE (Infração 3)

Divirjo do entendimento firmado pelo i. Relator com relação à infração 3, que imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento.

Pela análise do quanto trazido aos autos, observo que algumas operações são de transferências, que no meu entender não constitui hipótese de incidência do ICMS.

A hipótese de incidência do ICMS é a ocorrência de operação de circulação de mercadorias envolvendo negócio econômico entre diferentes sujeitos, de modo que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

A obrigação de recolher o ICMS só se configura com a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular.

O Superior Tribunal de Justiça tem posicionamento pacificado na Súmula 166 no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Sobre o conceito de circulação que se extrai da Constituição Federal afirma Roque Carrazza: “*A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade de mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadorias, não há falar em tributação por meio de ICMS*”. (ICMS. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011)

No mesmo sentido, José Soares Melo ensina que: “*somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica*” (ICMS: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000).

Apesar da Súmula 166 ser anterior à Lei Complementar nº 87/96, o STJ manteve o entendimento de que não há ocorrência do fato gerador de ICMS na simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, inclusive em julgamento submetido ao rito de recurso representativo de controvérsia:

*“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. [...]”*

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. [...]

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)

O ministro Luiz Fux explicou que a chamada “circulação de mercadorias” de que fala o artigo 155 da Constituição Federal refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato mercantil, com a finalidade de obter lucro, transferindo-se a titularidade.

Assim, o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não implica incidência do ICMS, porque para ocorrer o fato gerador é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

Recentemente, após a publicação do Recurso Representativo da Controvérsia acima citado, o Superior Tribunal de Justiça novamente necessitou manifestar-se a respeito da matéria em julgamento de Recurso Especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.”*

*A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” da mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a súmula 166 do STJ. Incidência da súmula 83 do STJ.” (AgRG no Agravo em Recurso Especial Nº 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 07 de fevereiro de 2012).*

Para tanto, citou-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a fim de demonstrar que o entendimento é uníssono no mesmo sentido da vigência da Súmula 166 do STJ.

Do mesmo modo é a jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como sevê nas ementas abaixo:

*“O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte que é no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, a exemplo do que se observa no julgamento do AI 131.941-AgR/SP”. (STF, 1ª Turma, AgRg no AI nº 693.714-6, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, DJe 30.06.09).*

*“No mérito, conforme afirmado na decisão agravada, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que assentou que não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade” (STF, 2ª Turma, AgRg no RE nº 466.526, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJe 18.08.12)*

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3<sup>a</sup> Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

*EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.*

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo legais. Deve-se observar que a Lei em comento é de 1996, em uma realidade completamente diferente da atual, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá trazer prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

No presente caso, considerando que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, entendo que sobre as operações de transferências não incide diferencial de alíquota.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para excluir da infração 3 as operações de transferências.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<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, de ofício, reduzir a penalidade referente à infração 1, e modificar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 279196.0001/15-7, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$10.703,62, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas "a" e "f", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de R\$23.542,02, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologado o valor já recolhido, referente à infração 4.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 3) - Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rafael Barbsa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAISA CATARINNA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 3)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS