

**PROCESSO** - A. I. Nº 129712.0003/14-8  
**RECORRENTE** - UNIÃO DE LOJAS LEADER S. A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JF nº 0059-02/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/12/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0224-12/16

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL E PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE ST. MULTA. 2. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA DIVERSA. 3. CRÉDITO INDEVIDO. a) ATIVO PERMANENTE. b) SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infrações 1, 2, 3, 5 e 6, reconhecidas através do Programa “Concilia Bahia 2015”. 4. CRÉDITO INDEVIDO. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Restou comprovada a validade do lançamento objeto da autuação. Infração 4 subsistente. 5. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERÊNCIA DE ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL. OPERAÇÕES DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. Não há argumentos recursais necessários para reparo. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração referente à exigência do valor de R\$419.133,75 a título de ICMS, em decorrência das seguintes infrações:

*INFRAÇÃO 1 – 07.15.03: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a junho de 2013. Valor de R\$90.773,21. Consta que: “CONFORME ANEXO II”.*

*INFRAÇÃO 2 – 07.01.03: Multa percentual sobre o Imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a abril de 2013. Valor de R\$ 31.497,79; Consta que: “CONFORME ANEXO III”.*

*INFRAÇÃO 3 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 255.386,80. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO IV”.*

*INFRAÇÃO 4 – 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para o uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março a setembro, novembro e dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 925,91. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO V”.*

*INFRAÇÃO 5 – 01.02.01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no mês de dezembro de 2013. Valor do imposto: R\$ 4.014,27. Multa proposta de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VI”.*

*INFRAÇÃO 6 – 01.02.06: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de maio, novembro e dezembro de 2012, e janeiro a dezembro de 2013. Valor: R\$ 30.545,50. Multa de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VII”.*

*INFRAÇÃO 7 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de dezembro de 2012, março a julho, setembro, novembro e dezembro de 2013. Valor: R\$ 5.991,27. Multa de 60%. Consta que: “CONFORME ANEXO VIII”.*

Constam dos autos: 1) Termo de Início de Fiscalização (folha 10); 2) Recibos de arquivos eletrônicos (folhas 11 e 12); 3) DVD (folha 13); 4) Intimações para apresentação de livros e documentos (folhas 16 a 18); 5) Demonstrativo ANTECIPAÇÃO PARCIAL – EXERCÍCIO DE 2013 (folhas 20 a 26); 6) DANFE's (folhas 27 a 50); 7) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 51 a 54); 8) Demonstrativo ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO DE 2012 (folhas 56 a 68); 9) Cópias de Fita-Detalhe (folhas 69 a 75); 10) Demonstrativo ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO DE 2013 (folhas 76 a 88); 11) Cópias de Fita-Detalhe (folhas 89 a 94); 12) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Resumo do Débito (folha 96); 13) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Lista de notas fiscais/itens (folhas 97 a 98); 14) Demonstrativo “Crédito Indevido – Material de Uso ou Consumo – Resumo por Item (folha 99); 15) DANFE's (folhas 100 a 105); 16) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Lista de notas fiscais/itens (folha 106); 17) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Resumo do débito (folha 107); 18) Demonstrativo “Crédito Indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Resumo por item (folha 108); 19) DANFE's (folhas 109 a 110); 20) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Lista de notas fiscais/itens (folhas 112 a 116); 21) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo por item (folhas 117 a 120); 22) DANFE's (folhas 121 a 124); 23) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 125 a 126); 24) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Lista de notas fiscais/itens (folhas 127 a 147); 25) Demonstrativo “Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo por item (folhas 148 a 159); 26) DANFE's (folhas 160 a 166); 27) Cópias do Livro Registro de Entradas (folhas 167 a 169); 28) Demonstrativo “Débito de Diferencial de Alíquota – Material de uso ou consumo – Lista de notas fiscais/itens (folhas 171 a 172); 29) Demonstrativo “Débito de Diferencial de Alíquota – Material de uso ou consumo – Demonstrativo de Cálculo (folha 173); 30) Demonstrativo “Débito de Diferencial de Alíquota – Resumo do débito (Difal) (folhas 174 a 175); 31) DANFE (folha 176); 32) Cópia do Livro Registro de Entradas (folha 177); 33) Relatório “Relação de DAEs” (folhas 179 a 192); 34) impugnação (folhas 200 a 295); 35) informação fiscal (folhas 297-A a 305); 36) petição do autuado (folhas 309 a 314); 37).

O autuado apresentou impugnação às folhas 200 a 295, na qual contestou o presente lançamento.

A 2ª JfF julgou o Auto de Infração Procedente consignando o seguinte voto:

#### VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de falta de clareza na descrição dos fatos, noto que a autuante, após descrever a conduta infratora, anexou um demonstrativo de débito para cada uma das infrações apontadas, os quais foram acompanhados dos DANFE's correspondentes e (conforme o caso) de cópia do Livro Registro de Entradas, elementos que permitiram, ao sujeito passivo, conhecer plenamente em que se funda a acusação fiscal e, conseqüentemente, exercer de forma adequada o seu direito de defesa.

Quanto à alegação de cerceamento de direito de defesa, observo que o presente Auto de Infração já fora pautado para julgamento no dia 12/03/2015, tendo sido, contudo, retirado de pauta, por força da alegação, por parte do representante empresarial, de que não havia sido intimada, por e-mail, acerca da data de julgamento.

Depois de novamente inserido em pauta, para o dia 14/04/2015, houve adiamento do julgamento por força de solicitação do advogado da empresa, que voltou a alegar a falta de emissão do e-mail, notificando do julgamento, omissão que teria impedido que o escritório de advocacia, localizado no Rio de Janeiro, pudesse preparar-se para fazer a defesa do autuado.

Na presente sessão, o representante da empresa compareceu, não tendo, contudo, feito uso da sua prerrogativa de sustentação oral. Ora, após dois adiamentos do julgamento do presente feito, e considerando que o representante empresarial não fez uso da palavra, durante a sessão de julgamento, entendo que restou provado que não houve nenhum prejuízo à defesa, sendo forçoso reconhecer que o processo transcorreu sem falhas.

Rejeito, assim, a alegação de nulidade por cerceamento de direito de defesa por ausência e qualquer prejuízo à parte.

Indefiro o pedido de diligência por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Quanto ao pedido para que as intimações sejam destinadas ao escritório de advocacia, defiro por entender que não há óbice na legislação.

Quanto ao mérito, relativamente à infração I, a acusação consistiu na falta de pagamento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado. A impugnante não nega a conduta que lhe foi atribuída, pelo contrário, confessa o fato que deu base à acusação fiscal, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 208, abaixo transcrito.

*“Ocorre que, conforme declarado pelas próprias Sras. Auditoras Fiscais autuantes, no seu relato, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, sendo certo que a Impugnante não recolheu o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual na entrada da mercadoria no seu estabelecimento (grifo acrescido), mas também não se creditou de tal valor. Todavia, as saídas*

*posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente com a aplicação integral da alíquota interna (17%).”*

*Opõe-se, contudo, à aplicação da penalidade proposta, alegando desproporcionalidade e irrazoabilidade, pois entende que não houve prejuízo ao erário, já que o imposto foi recolhido na saída da mercadoria. Pede que a multa seja dispensada ou reduzida.*

*Considerando que os fatos não foram contestados, entendo que se encontra caracterizada a infração em comento. Julgo, portanto, procedente a infração 1.*

*Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, o art. 158 do RPAF só o permite à medida em que fique provada a ausência dolo, fraude ou simulação, conforme abaixo.*

*“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação (grifo acrescido) e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”*

*Como não há provas, no processo, nesse sentido, entendo que este colegiado não possui lastro para dispensar a penalidade prevista em lei. Assim, denego o pedido da impugnante.*

*Quanto à infração 2, a acusação fiscal é semelhante à da primeira infração, pois consistiu em falta de pagamento do ICMS antecipação tributária, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado.*

*Da mesma forma que procedeu em relação à infração anterior, o autuado não nega a conduta que lhe foi atribuída, confessando, também, o fato que deu base à acusação fiscal, mas opondo-se à multa aplicada sob o argumento de ser desproporcional, conforme se pode depreender da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 210, abaixo transcrito.*

*“Entende que é flagrante a irrazoabilidade e a desproporcionalidade da multa imposta à ora Impugnante, isto porque, o lapso temporal entre a data que o ICMS antecipado deveria ter sido pago pela Impugnante e a data em que o ICMS normal foi efetivamente recolhido aos Cofres Públicos é inferior a um mês. Com isso, a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não tem proporcionalidade, eis que não estabelece uma relação ponderada entre o grau de restrição da infração e o grau de realização do objetivo, sendo certo que no caso em tela apenas caberia a exigência de juros e acréscimos monetários em relação a este lapso temporal.”*

*Ora, aqui se aplica o mesmo raciocínio desenvolvido relativamente à infração 1, pois os fatos não foram contestados, do que resulta, de forma cristalina, a caracterização da presente infração. Julgo, assim, igualmente procedente a infração 2.*

*Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, considero, da mesma forma, inaplicável o art. 158 do RPAF, pois não há provas, no processo de que o sujeito passivo tenha se pautado com ausência de dolo. Assim, denego o pedido da redução da multa.*

*Quanto à infração 3, a conduta foi descrita como recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota. Em sua impugnação, o autuado equivocou-se, fazendo referência a infração diversa daquela efetivamente capitulada. Diz, portanto, que reafirma que se creditou do imposto nas entradas das mercadorias sujeitas, alegando, contudo, que também se debitou na saída das mesmas, o que invalidaria a autuação, conforme trecho, à folha 210, reproduzido abaixo.*

*“No que diz respeito a esse item da autuação, cumpre esclarecer que, muito embora a impugnante tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto (grifo presente nos originais).”*

*Ocorre, contudo, que não foi essa a acusação. Os elementos probatórios anexados às folhas 56 a 94 não dão margem a dúvidas, pois a autuante elaborou demonstrativos “ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA – SAÍDAS ECF – EXERCÍCIO 2012” e “... EXERCÍCIO 2013”, devidamente acompanhados das fitas-detalle respectivas. Esses anexos conjugados ao correto enquadramento da infração são reveladores de que a autoridade fiscal desincumbiu-se do seu ônus processual em evidenciar a ocorrência dos fatos geradores da obrigação principal, elementos que viabilizam o exercício da prerrogativa do cargo, consistente no lançamento de ofício.*

*Como não houve defesa efetiva, neste ponto, entendo que restou caracterizada a infração 3.*

*Quanto à infração 4, a acusação é de utilização indevida de material de uso ou consumo. Em sua defesa, o autuado nega a prática dos fatos que lhe são atribuídos, anexando cópias do Livro RAICMS para prova do quanto alegado, conforme trecho de sua peça defensiva, à folha 211, abaixo transcrito.*

*“Todavia, da simples análise do Livro Registro Apuração de ICMS verifica-se que a impugnante não se apropriou de crédito nas operações de aquisição de mercadorias de uso e consumo (CFOP 2.556 - Compra de material para uso ou consumo).”*

*Na sua informação fiscal, a autuante esclarece que o creditamento indevido não se deu sob a rubrica 2.556, mas sob a rubrica 2.102, ou seja, contabilizados como materiais destinados à comercialização, conforme se pode extrair da leitura de trecho da peça informativa, à folha 301, abaixo reproduzido.*

*“Com referência às alegações do impugnante, esclarecemos que de fato a empresa não se creditou de material classificado com o CFOP 2556, mas utilizou o crédito classificando indevidamente materiais de uso e consumo com o CFOP de mercadorias para comercialização, conforme constante no Demonstrativo Anexo V, às fls. 97 e 98, onde se pode verificar que foi cobrado o crédito indevido de materiais a exemplo de “saca areia”, “envelope saco”, “elástico” etc. que a empresa não comercializou, sendo portanto de uso e consumo.”*

*Examinando os autos, é possível constatar que a autuante anexou ao processo o demonstrativo “Crédito indevido – Material de uso ou consumo – Lista de notas fiscais/itens”, mediante o qual fez a relação de todas as notas fiscais objeto da glosa de crédito, com a descrição dos itens de mercadorias correspondentes. Anexou, igualmente, os DANFE’s respectivos, devidamente acompanhados de cópias do Livro Fiscal comprobatório do lançamento efetuado pelo estabelecimento autuado, conforme folhas 96 a 104. Assim, a negativa do fato alegada pela empresa não encontra amparo nas provas existentes no processo. Entendo, por isso, que restou caracterizada a presente infração.*

*Quanto à infração 5, a acusação consistiu em utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias destinadas ao ativo imobilizado. Em sua defesa, a empresa alega falta de clareza na descrição da infração, acusando a fiscalização de ter incorrido em erro no levantamento fiscal, conforme se pode depreender da leitura de trecho da sua peça defensiva, à folha 204, abaixo transcrito.*

*“Veja-se, como exemplo, o Anexo VI, correspondente à Infração 05, segundo a qual a Impugnante teria utilizou (sic) indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento.*

*...*

*Conforme se verifica, a infração supostamente cometida refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Contudo, o valor do crédito tributário lançado é o constante da coluna “Difal” do Anexo.”*

*Pede, por isso, a declaração de nulidade da infração em comento.*

*Analisando as peças que compõem o presente PAF, nota-se que a infração tipificada foi atinente a creditamento indevido, conforme folha 03 do presente processo. O demonstrativo “Crédito indevido – Crédito de ativo integral no mês de aquisição – Lista de notas fiscais/itens” (folha 106) evidencia que a conduta autuada foi o creditamento, conclusão inequívoca a que se chega considerando, ademais, o DANFE e a cópia do Livro Fiscal, anexos às folhas 109 a 110.*

*Assim, rejeito a argüição de nulidade deduzida pela impugnante. Quanto ao mérito, a impugnante não faz qualquer consideração, assumindo o risco da condenação na hipótese de sair vencida na questão preliminar argüida. Tenho, portanto, a infração 5 por procedente.*

*Quanto à infração 6, a acusação fiscal é de utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas sob o regime de substituição tributária. O autuado não nega a conduta que lhe foi atribuída, confessando, também, o fato que deu base à acusação fiscal, mas opondo-se à multa aplicada sob o argumento de que se debitou, também indevidamente, quando da saída das mercadorias objetos do creditamento, o que invalidaria a autuação, conforme se pode extrair da leitura de trecho de sua peça defensiva, à folha 212, abaixo transcrito.*

*“No que diz respeito a esse item da autuação, cumpre esclarecer que, muito embora a Impugnante tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao **realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do Fisco, debitou e recolheu o imposto** (grifo nos originais).*

*Deste modo, o procedimento adotado pela impugnante não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, posto que o imposto devido na operação foi recolhido pela Impugnante.”*

*Adotou, portanto, o autuado, a estratégia defensiva consistente na alegação de fato modificativo, ocorrido após o creditamento indevido flagrado. Ao assumir a ocorrência de fato posterior, trouxe para si a responsabilidade de provar a sua ocorrência, dando conta do seu ônus probatório.*

*Examinando as peças do presente PAF, observa-se que não há provas, por parte do sujeito passivo, de que tenha promovido a tributação das operações de saída e, conseqüentemente, anulado os efeitos financeiros do creditamento indevido. Não tendo se desincumbido do seu ônus processual em provar a ocorrência do fato modificativo alegado, é forçoso reconhecer que restou provada a infração apontada pela autoridade fiscal. Assim, tenho por procedente a infração 6.*

*Quanto à infração 7, a acusação fiscal consiste em falta de recolhimento do Difal relativo às aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento. Em sua defesa, o autuado não nega o*

*fato a ela atribuído, negando, contudo a qualificação jurídica que lhe quis emprestar a fiscalização, pois entende que não há incidência de ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme se lê à folha 213 do presente PAF.*

*“No que diz respeito a esta infração, cabe destacar que a grande maioria das operações elencadas no Anexo VI, do Auto de Infração, referem-se a operações de transferências de bens do Ativo Imobilizado e de material de uso/consumo, recebido pela impugnante, de outros estabelecimentos da empresa, localizados em outras unidades da federação.*

*A referida cobrança é totalmente insubsistente, uma vez que por não existir operação econômica na operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, esse tipo de saída física sequer comportaria incidência do ICMS, e, nessa mesma linha de raciocínio, também não comportaria a incidência do DIFAL.”*

*A questão passa, portanto, pelo tratamento jurídico a ser conferido às operações de transferência entre estabelecimento de uma mesma empresa. Vejamos como a questão foi disciplinada no âmbito do microsistema do ICMS.*

*Pois bem, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.*

*A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.*

*Diferentemente do que prega a impugnante, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.*

*“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;  
...”*

*Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado.*

*Assim, entendo que se encontra caracterizada a infração 7.*

*Diante do exposto, julgo PROCEDENTE o Auto de Infração.*

Irresignado, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, aponta a sua tempestividade, relata as infrações imputadas, e destaca as penalidades aplicadas e suas previsões legais.

Comenta o julgamento pela procedência da JJF e o voto para cada infração do Auto de Infração.

Passa a apresentar suas razões recursais.

Quanto à infração 1, destaca que a gravosa multa de 60% apenas se justifica quando o contribuinte deixa de recolher o imposto devido por antecipação parcial e também não recolhe o tributo na efetiva saída da mercadoria. Aduz que, no caso em lide, as notas fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, sendo certo que o recorrente não recolheu o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual na entrada, mas também não se creditou. E nas saídas posteriores foram tributadas normalmente com a aplicação da alíquota integral de 17%.

Logo não houve prejuízo aos cofres públicos, sendo desproporcional a multa de 60%.

Requer a aplicação do artigo 159 do RPAF para reduzi-la.

Na infração 2 alega que, em razão da falta de pagamento da antecipação tributária foi imputada a multa de 60%, desproporcional porque o lapso temporal entre a data que o ICMS antecipado deveria ter sido recolhido e a data do efetivo pagamento do tributo foi inferior a um mês.

Deve ser considerada improcedente pelo mesmo artigo do RPAF.

Em relação à infração 3 alega que deixou de recolher a Substituição Tributária, mas recolheu o tributo na saída. Clama pela improcedência por não ter dado prejuízo ao erário público.

No que se refere à infração 4 que acusa o Contribuinte de utilização indevida de crédito de ICMS de materiais adquiridos para uso e consumo no seu estabelecimento salienta que da simples análise do livro Registro Apuração de ICMS verifica-se que o recorrente não se apropriou do crédito proveniente dessas aquisições (CFOP 2.556 – Compra de Material de uso ou consumo).

E mais, alega que a fiscalização glosou o crédito relativo ao mês de março de 2013 e neste mês não houve aquisições dessas mercadorias.

Copia a página do citado livro.

Sobre a infração 5 reitera a arguição de nulidade, considerando que o fiscal autuante não conseguiu identificar o nexo causal entre a conduta do recorrente relatada no Auto de Infração, os dispositivos legais violados e os demonstrativos anexados, de forma que o Contribuinte se vê impedido de se defender.

Em relação à infração 06. – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária -, aponta que, embora tenha se creditado, nas saídas debitou e recolheu o ICMS, sendo assim improcedente.

Por fim, com relação à infração 7, que exige o Diferencial de Alíquota sobre mercadorias adquiridas em outros estados destinadas ao consumo do estabelecimento, destaca que a grande maioria das operações elencadas refere-se a transferências de bens do ativo imobilizado e de material de consumo recebida de outros estabelecimentos da mesma empresa, localizados em outros estados.

Resalta que para que haja a circulação jurídica da mercadoria há que haver a transferência de propriedade.

Cita doutrina, Sumula nº 166 do STJ Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Transcreve Jurisprudência.

Requer a sua improcedência.

Em Parece da PGE/PROFIS, analisa as infrações, o trâmite do feito, inclusive informação fiscal e o julgamento da 2ª JF pela procedência do Auto de Infração. E a adesão do Contribuinte ao Concilia Bahia/2015, parcelando as infrações 1, 2, 3, 5 e 6.

Sobre a infração 4 salienta que não foram encontrados amparo na negativa do fato alegado pelo recorrente, nos documentos acostados ao processo como provas, e considerou caracterizada a infração.

Na infração 7, aponta que o autuado não nega o fato a ela atribuído, negando, contudo, a qualificação jurídica que lhe quis emprestar a fiscalização, pois entende que não há incidência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Aduz que, diferente o que prega a impugnante a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica ao não se encontrar fora da incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar LC 87/96 assim interpretou a matriz constitucional ao editar o art. 12, inciso I. Apesar da Sumula nº 166 do STJ a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao interprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação dos poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não

houver declaração de inconstitucionalidade. Assim, entende que a infração deve ser mantida.

Assim concluiu pelo Não Provimento do Recurso Voluntário quanto às infrações 4 e 7, observando que as demais foram objeto de parcelamento.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, ao rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª JF deste CONSEF, Acórdão JF 0012-15/16, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento da exação do tributo apurado na ação fiscal.

Inicialmente, verifico que o recorrente repete as mesmas razões apresentadas por ocasião da impugnação do Auto de Infração e que foram devidamente rechaçadas pela Decisão de piso.

Igualmente, destaco que o Contribuinte aderiu ao programa “Concilia Bahia 2015”, parcelando o débito proveniente das infrações 1, 2, 3, 5 e 6.

Assim, embora a opção de pagá-las por meio desse parcelamento, venha a indicar o reconhecimento de suas procedências, destaco que coaduno com os argumentos do julgamento *a quo* que consideraram essas infrações subsistentes.

Com relação à infração 4, que não foi objeto do parcelamento, verifico que a Decisão de piso, ao julgá-la procedente, teve como base a informação fiscal da autuante, esclarecendo que o creditamento indevido não se deu sob a rubrica 2.556, mas sob a de número 2.102. Ou seja, contabilizados como materiais destinados à comercialização, conforme se pode extrair da leitura de trecho da peça informativa, à folha 301, abaixo reproduzido.

*“Com referência às alegações do impugnante, esclarecemos que de fato a empresa não se creditou de material classificado com o CFOP 2556, mas utilizou o crédito classificando indevidamente materiais de uso e consumo com o CFOP de mercadorias para comercialização, conforme constante no Demonstrativo Anexo V, às fls. 97 e 98, onde se pode verificar que foi cobrado o crédito indevido de materiais a exemplo de “saca areia”, “envelope saco”, “elástico” etc. que a empresa não comercializou, sendo portanto de uso e consumo.”*

E ainda aponta que: (...) *“a autuante anexou ao processo o demonstrativo “Crédito indevido – Material de uso ou consumo – Lista de notas fiscais/itens”, mediante o qual fez a relação de todas as notas fiscais objeto da glosa de crédito, com a descrição dos itens de mercadorias correspondentes. Anexou, igualmente, os DANFE’s respectivos, devidamente acompanhados de cópias do Livro Fiscal comprobatório do lançamento efetuado pelo estabelecimento autuado, conforme folhas 96 a 104. Assim, a negativa do fato alegada pela empresa não encontra amparo nas provas existentes no processo. Entendo, por isso, que restou caracterizada a presente infração.”*

Tendo em vista que resta comprovada a validade do levantamento objeto da autuação, mantenho a Decisão de piso sobre essa infração.

Quanto à infração 7, que também não está incluída no referido parcelamento, por ser uma questão de Direito, valho-me do Parecer da Doutra Procuradoria que aponta:

*(...) “o autuado não nega o fato a ela atribuído, negando, contudo, a qualificação jurídica que lhe quis emprestar a fiscalização, pois entende que não há incidência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa”.*

*Aduz que, diferente o que prega a impugnante a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não se encontra fora da incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar LC 87/96 que assim interpretou a matriz constitucional ao editar o art. 12, inciso I. A despeito da sumula 166 do STJ a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao interprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação dos poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade. Assim, entende que a infração deve ser mantida.”*

Portanto como também considero a infração 7 subsistente, não vejo na peça recursal supedâneo para rever a Decisão Recorrida.

Por tudo o quanto exposto, voto no sentido de NÃO PROVER o presente Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 7)**

Peço a devida vênia do nobre Relator para discordar quanto ao seu posicionamento em relação a Infração 7, a qual foi considerada subsistente, NÃO PROVENDO o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo no que tange ao DIFAL cobrado sobre as transferências de mercadorias para uso e consumo e ativo imobilizado realizadas com intuito de abastecer as lojas situadas neste estado.

Isso porque 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.

É notório que não ocorreu a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria 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 nº 166 no sentido que *“não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Mesmo tendo a Súmula 166 sido publicada em data 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)*

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 nº 166 do STJ.

Do mesmo modo é a jurisprudência de ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, como se vê 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 3ª 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.*

Desta forma, as operações que deram ensejo à autuação sequer deveriam estar sujeitas à incidência do ICMS, por se tratarem de meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Nesse caso, considerando que não é fato gerador do ICMS a mera circulação física de mercadorias, entendo que sobre as operações de transferências (em que não há transferência de propriedade), não incide também o diferencial de alíquota.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário quanto à Infração 7, quanto ao DIFAL cobrado sobre as transferências.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 129712.0003/14-8, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$296.862,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor **R\$122.271,00**, prevista no inciso II, "d" e §1º, do mesmo diploma citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo serem homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR (Infração 7) - Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Infração 7) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 7)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS