

**A. I. Nº** - 269353.0850/15-9  
**AUTUADO** - COR BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A  
**AUTUANTE** - SÉRGIO MARCOS DE ARAÚJO CARVALHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 11.08.2016

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0135-04/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE APRESENTAÇÃO QUANDO REREGULARMENTE INTIMADO. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ENTREGA COM AUSÊNCIA DE REGISTROS. MULTAS. Infrações de naturezas distintas. Ausência de *bis in idem*. Não acolhida a arguição de nulidade. Penalidades mantidas. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO PRÓPRIMO PELO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Item não impugnado quanto ao mérito. Acusação mantida. 4. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO NAS SAÍDAS. MULTAS. **a)** ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS MODÉLO 1. **b)** NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS. Incide o ICMS nas operações de transferências interestaduais. Não aplicação da Súmula nº 166 do STJ. Infrações mantidas. 5. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Item não impugnado quando ao mérito. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Apesar de não ter havido impugnação em relação ao mérito desta infração, há de ser aplicado, de ofício, o princípio da retroação benéfica previsto no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional ao caso concreto, para adequar a penalidade, de 10% para 1%, consoante o previsto na Lei nº 13.461/15. Infração subsistente, com adequação da penalidade aplicada. Não acolhida a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência foi expedido em 30/11/2015 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$83.020,06 em face das seguintes acusações:

1 - Deixou de apresentar, quando regularmente intimado, documentos fiscais lançados no livro Registro de Entradas referentes a aquisições de mercadorias, no exercício de 2010. Tudo conforme intimação às fls.8 e 9 e cópia dos Livros Fiscais constantes do Anexo VII. Multa no valor de R\$460,00 prevista pelo Art. 42, inciso XX da Lei nº 7.014/96.

2 - Falta de entrega de arquivo eletrônico nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela Legislação. Multa no valor de R\$1.380,00 prevista pelo Art. 42, inciso XIII-A, alínea "j" da Lei nº 7.014/96.

3 - Deixou de recolher ICMS no valor de R\$6.982,72, 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, no exercício de 2010, conforme planilhas constante do Anexo I, extrato do sistema INC constante do Anexo VI, contendo os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, e cópia dos livros fiscais constantes do Anexo VII. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

4 - Multa percentual no valor de R\$4.419,29 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. Consta que as aquisições em tela foram acobertadas pela emissão de Notas Fiscais modelo 1, conforme lançamentos efetuados no livro Registro de Entradas do contribuinte. Tudo conforme planilhas constantes do Anexo II, extrato do sistema INC constante do Anexo VI, contendo os recolhimentos efetuados pelo contribuinte e cópia dos livros fiscais constantes do Anexo VII. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

5 - Multa percentual no valor de R\$55.643,62 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. Consta que as aquisições em tela foram acobertadas pela emissão de Notas Fiscais eletrônicas, conforme lançamentos efetuados no livro Registro de Entradas do contribuinte. Tudo conforme planilhas constantes do Anexo II, extrato do sistema INC constante do Anexo VI, contendo os recolhimentos efetuados pelo contribuinte e cópia dos livros fiscais constantes do Anexo VII. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

6 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$73,09 equivalente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas conforme previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

7 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa no valor de R\$14.061,34 equivalente a 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas conforme previsão no Art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Devidamente notificado, o autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 261 a 289, onde, após efetuar uma síntese dos fatos, apresenta os argumentos sintetizados a seguir, enfatizando inicialmente que o Auto de Infração não merece prosperar, eis que (i) há flagrante decadência dos créditos tributários relacionados a fatos geradores anteriores a 30.11.2010, o que gera a nulidade das infrações 03, 04, 05, 06 e 07; (ii) há nulidade em relação às infrações 01 e 02, eis que autuam atitudes antagônicas, nas quais a segunda inviabiliza a primeira; (iii) a infração 05, em sua grande maioria, refere-se a mercadorias decorrentes de mero deslocamento físico entre estabelecimentos da Impugnante (matriz e filial); e (iv) as infrações 04 e 05 não levaram em consideração que a grande maioria dos produtos autuados eram destinados ao consumo na prestação de serviços, de modo que não havia qualquer antecipação a ser recolhida.

Em seguida, passa a arguir de forma específica a decadência das infrações 03, 04, 05, 06 e 07, ao teor do Art. 150, § 4º do CTN, enfatizando que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, no qual a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, para, em seguida, homologar expressa ou tacitamente os valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, devendo, contudo, respeitar o prazo quinquenal de decadência.

Assim, pontua que foi intimada da autuação em 30.11.2015, de forma que houve a decadência do lançamento referente a todos os fatos geradores anteriores a 30.11.2010, em estrita observância ao artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto porque, uma vez que houve recolhimento

antecipado do tributo, ainda que parcialmente, é sabido que o prazo decadencial começa o correr na data do fato gerador, conforme prevê o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Em seu socorro transcreve Decisões do Superior Tribunal de Justiça, e tratando enfaticamente sobre a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, transcreve Decisões do Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Especial representativo de controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), por igual, Decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, para concluir que uma vez que o ICMS está sujeito ao lançamento por homologação, tem-se avocada a aplicação do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional para as hipóteses em que tenha havido pagamento do imposto no período, como ocorreu durante todo o exercício de 2010.

Desta forma, assevera que resta claro que os eventuais créditos, ainda que referentes a multas tributárias, decorrentes de fatos geradores anteriores a 30.11.2010 estavam inexoravelmente extintos pela decadência à época do lançamento tributário, conforme estabelece o artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, pontuando finalmente que a regra inserta do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, seria aplicável tão somente se não tivesse efetuado qualquer pagamento a título de ICMS no exercício de 2010, o que definitivamente não é o caso dos presentes autos.

Em conclusão, afirma que impõe-se que seja decretada a decadência do direito de o Fisco Estadual constituir créditos tributários sobre os fatos geradores ocorridos em períodos anteriores ao quinquênio contado da ciência da autuação, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, razão pela qual padecem de regularidade as infrações 03, 04, 05, 06 e 07, eis que são anteriores a 30.11.2010, estando extintos.

Passa a arguir a nulidade das infrações 01 e 02, porque, foi autuada já que “*Deixou de apresentar, quando regularmente intimado, documentos fiscais*” e “*Entregou, depois de intimado, os arquivos magnéticos SINTEGRA, do exercício de 2010, sem os registros 50, 54, 74 e 75*”. Com isso, sustenta que ou deixou de apresentar quando intimada, ou apresentou quando intimada, com a ausência de alguns registros, pontuando que uma suposta infração invalida a outra, não sendo admissível a concomitância de duas penalidades antagônicas e excludentes entre si.

Sustenta que no direito pátrio, para cada infração existe uma só penalidade, não havendo que se falar na aplicação de mais de uma multa sobre um mesmo fato, sob pena de *bis in idem* e, por conseguinte, confisco do patrimônio do contribuinte, que, pagando duas vezes por um mesmo ato, estará sendo onerado de forma absolutamente desarrazoada e indevida.

Desta maneira entende que sendo assente que a ausência de entrega de documentos fiscais não se coaduna com a entrega de documentos com ausência de informações, o Fisco jamais poderia lhe autuar pelas duas supostas condutas infrativas, na medida em que uma invalida a outra.

Assevera, por fim, que não há como afastar a nulidade material do Auto de Infração em relação às infrações 01 e 02, tendo em vista a ofensa ao princípio do *bis in idem*, haja vista que foram impostas duas multas para a mesma conduta imputada.

Passa a arguir a improcedência da infração 05, em face de se constituir mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos da impugnante, configurando-se ausência de fato gerador do ICMS, à luz do Art. 155, inciso II da CF/88 e Súmula nº 166 do STJ.

Diz que nos moldes relatados na infração 05, não teria recolhido o ICMS por antecipação parcial em relação às mercadorias listadas no Anexo III do Auto de Infração, contudo o autuante não observou que as mercadorias, em sua esmagadora maioria, tinham como remetente sua matriz localizada no Estado do Rio de Janeiro, conforme consta nos CFOPs - 21.52 transferência para comercialização, 1.154 transferência para utilização na prestação de serviço e 2.154 transferência para utilização na prestação de serviço.

Após citar o inciso II, Art. 55 da CF a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 12, inciso I, e a Lei nº 7.014/96, Art. 4º, inciso I, pontua que a remessa de produtos de um estabelecimento para

outro da mesma pessoa jurídica não constitui, a rigor, uma operação tributável pelo ICMS, já que não decorre de um negócio jurídico mercantil, e, como não ocorre a transferência de titularidade dos bens, não há que se falar em circulação dos produtos.

Em seu socorro cita que o Superior Tribunal de Justiça, por meio do enunciado da Súmula nº 166, pacificou que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, destacando que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso especial representativo de controvérsia (artigo 543-C do Código de Processo Civil), reiterou o teor da referida súmula, efetuando a respectiva transcrição, mencionando ainda que, no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, em operação interestadual, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, nos termos que transcreveu., dizendo ainda que, como não poderia ser diferente, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também se posicionou de igual forma, cuja Decisão transcreveu.

Com estes argumentos pugna pela improcedência da infração 05.

No tópico seguinte, passa a arguir a improcedência das infrações 04 e 05, citando que nos moldes dos relatos das referidas infrações, foi autuada com “*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*”.

Nesse rumo diz que o autuante não se atentou para o fato de que a grande maioria das mercadorias era destinada à utilização na prestação de serviços que realizada, citando os CFOPs das operações de transferências realizadas, ou sejam: 1.154 - transferência para utilização na prestação de serviço; 2.154 - transferência para utilização na prestação de serviço; 2.126 - compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ICMS e 1.126 - compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ICMS.

Após citar o Art. 352-A do RICMS/97 utilizado para fundamentar ambas as infrações, assevera que é patente que o recolhimento antecipado de ICMS incidiria apenas sobre as mercadorias destinadas à comercialização, sendo que o autuante, sem se atentar para as finalidades específicas de cada mercadoria ingressada, simplesmente houve por bem autuar por ausência de recolhimento antecipado, ignorando, assim, a presença de diversas mercadorias destinadas à utilização na prestação de serviços.

Menciona decisões oriundas deste órgão julgador, asseverando que é incontroverso que não incide ICMS antecipado na hipótese das mercadorias não serem destinadas à comercialização, como ocorre no presente caso, e que o autuante jamais poderia ter desconsiderado a classificação fiscal dada às mercadorias autuadas sem justificativa adequada e sem dar oportunidade ao contraditório e à ampla defesa, de modo que os CFOP's utilizados devem ser respeitados, sob pena de ofensa ao artigo 5º, inciso LV, da Constituição da República de 1988.

Com estes argumentos assegura que resta demonstrada a improcedência da autuação em relação às infrações 04 e 05.

Em conclusão, após requerer a improcedência do Auto de Infração, apresenta os seguintes pedidos:

I - Houve o decurso do prazo decadencial para constituição de eventuais créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 30.11.2010, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, de modo que as infrações 03, 04, 05, 06 e 07 não devem prosperar;

II - Há incontestada nulidade material do auto de infração em relação às infrações 01 e 02, tendo em vista a ofensa ao princípio do *bis in idem*, já que foram impostas duas multas para a mesma conduta imputada;

III - Não há que se falar em incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre a matriz, localizada no Estado do Rio de Janeiro, e a Impugnante, motivo pelo qual a infração nº 05 não

procede, em atenção ao artigo 155, inciso II, da Constituição da República, à Súmula nº 166 e ao entendimento consignado no recurso especial representativo de controvérsia nº 1.125.133/SP (artigo 543-C do Código de Processo Civil) do Superior Tribunal de Justiça;

IV - Nos moldes do artigo 352-A do antigo RICMS/BA, o recolhimento antecipado de ICMS parcial era devido apenas em relação às mercadorias destinadas à comercialização, sendo, pois, improcedentes as infrações 04 e 05, já que a Fiscalização não fez tal observação.

V - Ademais, ainda que se entenda que (i) a decadência, (ii) a não incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e (iii) a inobservância de que grande parte das mercadorias listadas nos Anexos II e III eram destinadas à utilização na prestação de serviços não são capazes de invalidar integralmente as infrações 03, 04, 05, 06 e 07, requer que o Auto de Infração seja baixado em diligência para que as multas relacionadas às referidas irregularidades sejam excluídas da autuação.

O autuante prestou informação fiscal, fls. 328 a 331, onde discorda da autuada quanto a arguição de decadência e mantém a autuação com respaldo no Art. 107-A do COTEB e 150, § 4º do CTN, pontuando ainda que nas infrações 03, 04 e 05 foi apurado falta de recolhimento do imposto, razão pela qual a contagem do prazo decadencial deve ser feita na forma prevista pelo Art. 173 do CTN, enquanto que as infrações 06 e 07 se referem a multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, portanto, ao seu entender, descabe a pretensão do autuado de considerar decaído o direito da Fazenda Pública de constituir créditos tributários para o exercício de 2010.

Referindo-se às infrações 01 e 02, onde a autuada requer a nulidade de ambas, diz que esta confunde falta de apresentação de documentos fiscais com a multa aplicada por falta de apresentação de arquivos eletrônicos. Menciona que os documentos referidos na infração 01 referem-se a notas fiscais modelo 1 emitidas pelos fornecedores e destinadas à autuada, enquanto que os arquivos eletrônicos citados na infração 02 são os previstos pelo Art. 708 do RICMS/97, portanto são duas infrações distintas, não sendo possível o acolhimento da tese da defendente.

Em relação às infrações 04 e 05, destaca que a primeira se refere a aquisições interestaduais através de notas fiscais modelo 1, enquanto que a seguinte se refere ao mesmo tipo de infração, porém, oriunda de aquisições através de notas fiscais eletrônicas. Menciona o Art. 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96 e o Art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, para consignar que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, configura ocorrência de fato gerador do ICMS.

Quanto ao argumento do autuado de que não se atentou para o fato de que a grande maioria das mercadorias destinadas à autuada eram empregadas na prestação de serviços, diz que analisando o livro Registro de Saídas da mesma constatou que todas as suas operações com mercadorias foram feitas com o CFOP 5.102, que trata de venda de mercadorias, que comprova que ao prestar o serviço em seu estabelecimento o faz cobrando, separadamente, pelo serviço prestado e pela mercadoria utilizada. Mantém a autuação em ambas as infrações.

Quanto as multas aplicadas diz que obedeceram ao que manda a Lei, razão pela qual pugna pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente examino a arguição de nulidade suscitada pela Defesa em relação às infrações 01 e 02, ao mencionar que houve imposição de duas multas antagônicas na mesma conduta. Efetivamente, não é o que consta dos autos. A infração 01 trata de penalidade prevista pelo Art. 42, inciso XX da Lei nº 7.014/96, pela falta de apresentação de documentos fiscais solicitados mediante intimação, fl. 08, enquanto que a infração 02 se refere a penalidade pela entrega de arquivos magnéticos com a falta dos Registros 50, 54, 74 e 75, prevista no inciso XIII-A, alínea "j" do mesmo dispositivo legal. Portanto, se tratam de duas situações absolutamente distintas, sendo cabíveis ambas as penalidades, inexistindo, pois, ofensa ao princípio do *bis in idem*.

Quanto a preliminar de decadência suscitada pelo autuado concernente aos períodos anteriores a 30.11.2010, não vejo como acolher a tese defensiva visto que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento, portanto, neste caso, não pode ser acatada a alegação de decadência, com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo para homologação, sendo que o legislador baiano tratou de prever prazo distinto para efetivação do lançamento, conforme inciso I do art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

Ressalto que o CTN, diploma legal com *status* de lei complementar, a quem cabe determinar as normas gerais de direito tributário, nos termos do art. 146, II, “b” da Constituição Federal, inicialmente fixa como marco inicial do prazo decadencial o fato gerador da obrigação tributária, mas, o § 4º do art. 150 respaldou que a legislação dos entes federados fixasse prazo para homologação, ao cunhar, no início do parágrafo citado, a expressão “*se a lei não fixar prazo à homologação*”. Assim, a legislação baiana - respaldada na autorização legal do art. 150, § 4º do próprio CTN, ou seja, autorização dada pela própria lei complementar que fixa as normas gerais em matéria de legislação tributária - fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Frise-se, ainda, que a expressão “lei”, cunhada no dispositivo citado, deve ser entendida como lei ordinária, e não lei complementar. Portanto, a lei baiana, dentro do permissivo legal do próprio CTN, fixou prazo para homologação, razão pela qual, neste caso, não vejo como possa ser aplicada o entendimento do Ministério da Fazenda e do STJ citados pela Defesa.

Por outro lado, temos que o Art. 173, inciso I, do CTN, dispõe que “*o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”.

Como visto, o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, que estabelece como prazo de decadência cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, a norma especial, contida no código baiano, afasta a incidência da norma genérica, prevista no CTN, e, desta maneira, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30.12.2014, entendendo plenamente aplicável ao lançamento ora em apreço a regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe que o prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Desta forma, não havia ainda ocorrido a decadência do direito de lançar o crédito relativo às operações realizadas no período de janeiro a outubro/2010, o que somente se daria em janeiro de 2016, nos termos do inciso I do art. 107-A, do COTEB, acima citado.

Por fim, vejo que por ocasião da revogação do art. 107-A do COTEB, decorrente do advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, firmou-se entendimento, tanto na PGE/Profis como neste CONSEF, que por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental, ela não pode retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador ocorrido sob a égide da legislação tributária à época vigente, a exemplo de recentes decisões proferido pelas Câmaras de Julgamento Fiscal (Acórdãos CJF nº 0031-11/15 e 0050-12/15).

Assim, os fatos geradores anteriores a 30.11.2010, referentes as infrações 03, 04, 05, 06 e 07, impugnados pela autuada, só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2016 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração, ocorreram ainda no exercício de 2015, havendo, portanto, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2010.

Não acolho, portanto a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado, concernente à decadência de parte do período abrangido pela autuação.

No tocante a infração 05, o autuado requer sua improcedência por ausência de fato gerador, pelo fato de que essas operações se referem a transferências de mercadorias entre seus

estabelecimentos, e que, ao seu entender, não há que se falar em incidência de ICMS nos termos da Súmula nº 166 do STJ, mencionando ainda Decisões do próprio STJ, a exemplo do posicionamento sumulado em julgamento submetido ao regime de recurso repetitivo – REsp. 1.125.133/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJE 10.09.2010, decisão do STF e também do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

A este respeito, vejo que não assiste razão ao autuado. Já tive oportunidade de participar nesta mesma 4ª Junta de Julgamento Fiscal, de julgamento de matéria idêntica a que ora se enfrenta, a exemplo do Acórdão nº 0204-04/15, oportunidade em que me manifestei na forma abaixo transcrita, posicionamento o qual aqui fica mantido:

*Ingressando nas razões de mérito (...) 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.*

*Analisando 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 irrisignação 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 da autuada, 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 da 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 eficaional, 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 lindes 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 refferer 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 engendrada 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 vênha 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 de transferências. 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, com fulcro nos argumentos acima, fica mantida a penalidade pela falta do pagamento do ICMS a título de antecipação parcial concernente a infração 05.

Em relação a infração 03, no mérito, não houve impugnação específica por parte do autuado, razão pela qual a mesma fica mantida.

No que se refere a infração 04 e ainda em relação a infração 05, o autuado alega que se tratam de transferências de mercadorias para emprego nas prestações de serviço que realiza, citando os CFOP utilizados nas notas fiscais, e que não se referem, portanto, a mercadorias para comercialização, citando decisões deste órgão julgador a respeito desta matéria.

Inicialmente pontuo que apesar da autuada estar cadastrada na posição 9602502 - Atividades de estética e outros serviços de cuidados com beleza, possui como atividades secundárias o comércio varejista de produtos de beleza, vestuário, calçados, dentre outras.

Analisando as cópias do livro Registro de Apuração do ICMS juntado aos autos, verifiquei que apesar das entradas de mercadorias sob os códigos 1154, 2154, 2126 e 1126 estarem registradas sem utilização de crédito, constam operações de vendas de mercadorias e, nessa condição, o autuado não trouxe aos autos qualquer elemento de prova que possa respaldar seus argumentos.

As decisões deste CONSEF que foram citadas pelo autuado refletem, ao meu ver, situações distintas das aqui enfrentadas, já que, naqueles julgamentos ficou comprovado que se tratavam de aquisições que não se destinavam à comercialização, diferentemente do aqui ocorrido, onde, apesar do esforço da autuada, não vieram aos autos estas comprovações. Portanto, não se trata simplesmente de desconsideração da classificação fiscal atribuída às mercadorias autuadas, mas, sim, a ausência de comprovação de que não houve a comercialização dessas mercadorias.

Mantenho as penalidades aplicadas em relação às infrações 04 e 05.

No tocante às infrações 06 e 07 não houve insurgência, de forma específica pelo autuado. Entretanto, verifiquei de ofício que o inciso IX do Art. 42 da Lei nº 7.014/96, que estabelecia a multa em 10% do valor comercial das mercadorias tributáveis não registradas, foi alterado pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, passando a ter a seguinte redação:

*“Art. 42 -.....*

*IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”*

Em vista disto, vejo que o Código Tributário Nacional, em seu Art. 106, inciso II, estipula três casos de retroatividade (aplicação a ato ou fato pretérito) da lei mais benigna, aos contribuintes e responsáveis, **tratando-se de ato não definitivamente julgado**: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) **quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática**.

Na hipótese da alínea “c” do citado dispositivo, a lei nova continua prevendo penalidade para o ato praticado pelo contribuinte, mas comina a este ato uma pena menos severa. Dessa forma, a penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da lei nova.

A jurisprudência majoritária aceita que a interpretação de *ato não definitivamente julgado* compreende tanto o julgamento administrativo como o judicial e, portanto, há de ser aplicado o princípio da retroação benéfica previsto no mencionado artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional ao caso concreto, para adequar o valor da penalidade, de 10% para 1%, passando o débito da infração 07 de R\$14.061,34 para R\$1.406,13, restando esta infração subsistente, porém com adequação da penalidade aplicada.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, ficando mantidas integralmente as infrações 01 a 06 e a infração 07, reduzida para o valor de R\$1.406,13, na forma acima explicitada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269353.0850/15-9** lavrado contra **COR BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.982,72** acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42,

inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$3.319,22** previstas pelos incisos IX [com adequação a norma ora vigente, com base na aplicação da regra do Art. 106, I do CTN], XI, XIII "J" e XX, do citado dispositivo legal, da penalidade pecuniária no total de **R\$60.062,91**, com previsão no inciso II "d" do mesmo dispositivo legal, ambas com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, em 04 de agosto de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - JULGADORA