

**PROCESSO** - A. I. N° 207140.0001/16-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PERINI COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0193-05/16  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/07/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0224-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS. ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. Operações de saídas a título de transferências (CFOP 5152) para estabelecimento do mesmo contribuinte situado na mesma unidade da Federação, não caracteriza mudança de titularidade. Aplica-se, ao caso, o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”. Infração insubstancial. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Tratamento tributário dispensado às operações com aquisições de talheres e copos plásticos, pratos de papelão, formas, pazinhas de sorvetes, fitas, etc., realizadas por contribuinte que exerce a atividade de lanchonete, delicatessen, etc. não se enquadra como material de consumo. O tratamento tributário a ser dispensado será o mesmo aplicado à mercadoria com fins de comercialização, ou seja, exigência de antecipação parcial na forma do art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Infração insubstancial. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício interposto em razão do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF N° 0193-05/16, que julgou improcedente o Auto de Infração nº 207140.0001/16-0, lavrado em 21/06/2016, para reclamar créditos tributários no valor histórico de R\$1.642.732,42, em decorrência de duas infrações distintas, descritas da forma a seguir.

INFRAÇÃO 01: 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS no valor de R\$1.506.785,05, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos exercícios de 2011 e 2012. Consta da descrição dos fatos que o contribuinte efetuou transferência de mercadorias adquiridas de terceiros para filiais do estabelecimento sem tributação do ICMS, sendo que o Regime Especial concedido pelo Fisco, por meio dos Pareceres 24.502/2009 e 10.755/2010, limitava as transferências sem destaque do ICMS de produtos de produção própria.

INFRAÇÃO 02: 06.02.01 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$135.947,37, 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. Consta da descrição dos fatos que se referem a aquisições de talheres e copos de plásticos, pratos de papelão, formas, pazinhas de sorvetes, fitas, etc.

A 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 03/11/2016 (fls. 106 a 112) e decidiu pela

improcedência do lançamento, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no montante de R\$1.642.732,42, por imputação ao sujeito passivo do cometimento de 2 (duas) infrações, sendo a primeira decorrente de ter deixado de recolher ICMS no valor de R\$1.506.785,05, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas; a segunda por ter deixado de recolher ICMS, no valor de R\$135.947,37, 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. Todas as duas infrações, com fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2011 e 2012, relativos aos meses de janeiro a dezembro, correspondente ao período fiscalizado, tendo sido lavrado e dado ciência do Auto de Infração em 21/06/2016.*

*Preliminarmente o sujeito passivo argui a decadência da perda do direito de rever o lançamento pelo Estado da Bahia, relativo aos valores cobrados do período de janeiro a maio de 2011 na forma do § 4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN. Entretanto, da análise das peças que compõe o presente processo, com base no parágrafo único do art. 155 do RPAF/BA, ultrapassa a preliminar de decadência, deixando de apreciar as alegações suscitadas pelo defendant, porque no mérito a exigência fiscal das duas infrações não subsiste, podendo ser decidido ao seu favor.*

*Em relação à Infração 1, que diz respeito a ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos exercícios de 2011 e 2012, consta da descrição dos fatos que o contribuinte efetuou transferência de mercadorias adquiridas de terceiros para filiais do estabelecimento sem tributação do ICMS, isto é, sem o destaque do ICMS nos campos próprios das notas fiscais emitidas.*

*Consta, ainda, da descrição dos fatos, corroborando com os termos descritos na informação fiscal apresentada pelo d. Fiscal Autuante às fls. 80/100 dos autos, que essas operações decorrem de saídas a título de transferências (CFOP 5152) para estabelecimento do mesmo contribuinte situado no próprio Estado da Bahia, mais especificamente da sua empresa matriz (CNPJ 11.965.515/0001-42), para suas diversas filiais estabelecidas no Estado, sem o destaque do ICMS nas Notas Fiscais.*

*Sobre a ausência do destaque, nas notas fiscais, do ICMS nas operações de saídas a título de transferências (CFOP 5152) para estabelecimento do mesmo contribuinte situado no Estado da Bahia, não há discordância entre as partes, a lide se instala quanto ao entendimento do autuante de que o inc. I, do art. 12, da LC 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal relativo às operações de circulação de mercadorias, considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento, dentre outras situações, a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*A despeito desse entendimento coaduno com o entendimento do autuante, entretanto há de se destacar, no caso em análise, o aspecto da circulação jurídica e física da mercadoria, para que se possa interpretar que efetivamente houvera incidência do imposto nas operações objeto em análise. Há, na realidade, um simples deslocamento físico de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, sem tampouco mudar a sua titularidade jurídica.*

*O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimento de uma mesma empresa, por si, não se subsumi a hipótese de incidência do ICMS, vez que, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível à circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.*

*No caso em lide houve apenas uma circulação física da mercadoria. O tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda que seja analisado o impacto financeiro nos cofres do Estado, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. No caso em tela não houve qualquer impacto financeiro para o Estado da Bahia.*

*Pelo princípio da não cumulatividade em que o ICMS se submete admitir o destaque do imposto, nas operações de saídas a título de transferências (CFOP 5152), para estabelecimento do mesmo contribuinte situado no próprio Estado, não traz nenhum resultado financeiro aos Cofres Público Estadual, pois o valor de débito do imposto destacado no documento que dê causa a transferência de um estabelecimento para outro estabelecimento, será crédito do estabelecimento que receber a mercadoria, anulando o aspecto econômico da operação (art. 25, LC 87/97).*

*Em sendo assim, por entender que, no caso em lide houve apenas uma circulação física da mercadoria, e que, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível à circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, inclusive com impacto financeiro para o Estado da Bahia, o que não ocorreu, onde não legitima a incidência do ICMS. Desta forma entendo insubstancial a Infração 1.*

*Por sua vez, em relação à Infração 2, que diz respeito a ter deixado 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, consta da descrição dos fatos que se refere às aquisições de talheres e copos de plásticos, pratos de papelão, formas, paziñas de sorvetes, fitas, etc.*

*Com tal, vê-se se tratar de materiais indispensáveis à comercialização dos produtos usualmente desenvolvidos em "delicatessen", uma das atividades do defensor, cujo nome de fantasia é Perini. Neste contexto, não resta dúvida que tais materiais fazem parte da atividade de comercialização dos produtos servidos na "delicatessen", e, portanto não se pode aventure que se trata de material de uso ou consumo do defensor.*

*Desta forma, coaduno com entendimento da DITRI/GECOT espelhado nos Pareceres nº 7.798/2009 (fl. 75) e 13.302/2012 (fl. 77), acostados aos autos pelo defensor, de que tais materiais fazem parte dos produtos servidos na "delicatessen", incidindo a mesma tributação dispensada às mercadorias comercializadas, ou seja, o tratamento tributário a ser dispensado será o mesmo aplicado à mercadoria com fins de comercialização, ou seja, exigência de antecipação parcial na forma do art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Entendimento semelhante pode-se observar na decisão da 1ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0016-11/15. Infração 2 insubstancial.*

*Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração"*

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$100.000,00 (cem mil reais), a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

## VOTO

Observo que a decisão da 5ª JJF (Acórdão Nº 0193-05/16) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de R\$1.642.732,42, montante este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o Recurso de Ofício.

Quanto ao mérito, verifico que a decisão de piso julgou improcedentes ambas as infrações, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal foi *"Deixou de recolher ICMS no valor de R\$1.506.785,05, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos exercícios de 2011 e 2012. ..."*. As operações autuadas referem-se a transferências de mercadorias adquiridas de terceiros para filiais do estabelecimento sem tributação do ICMS.

O sujeito passivo ataca o lançamento, opondo dois argumentos. Primeiramente alega decadencial parcial dos débitos anteriores a 21/06/2011. Depois, alega que as operações autuadas se referem, todas, a transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos seus, situados dentro do Estado da Bahia, traço que impõe o reconhecimento da não incidência do imposto.

Em sua informação fiscal, o autuante ratifica a informação de que as operações autuadas têm por objeto transferências internas, conforme se pode depreender da leitura de trecho da sua peça informativa, à folha 35, abaixo reproduzido.

*"Cuida-se de exigência do ICMS pela falta de recolhimento do imposto nas operações de transferências internas, dentro do Estado da Bahia."*

A 5ª JJF julgou improcedente a infração em análise ao fundamento de que teria havido, apenas, a mera circulação física da mercadoria, conforme se depreende da leitura de trecho do acórdão, abaixo reproduzido.

*"Em sendo assim, por entender que, no caso em lide houve apenas uma circulação física da mercadoria, e que, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível à circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade, inclusive com impacto financeiro para o Estado da Bahia, o que não ocorreu, onde não legitima a incidência do ICMS. Desta forma entendo insubstancial a Infração 1."*

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 microssistema 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 pelo sujeito passivo (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 afirma a decisão recorrida, 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 seu enunciado, a súmula 166, do STJ, é anterior à LC 87/96, que 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.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: *“Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*.

Assim, embora reconheça a ocorrência do fato gerador nas operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, entendo que o presente lançamento deve ser julgado improcedente pelo fato de que se referem a operações de transferência interna, com CFOP 5.152, enquadrando-se na situação disciplinada pelo Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS citado.

Ademais, a Lei nº 7.014/96 já prevê a possibilidade de transferência de créditos entre estabelecimentos situados dentro do Estado da Bahia, o que revela a clara intenção de desonerar as operações internas dessa natureza. Some-se a tudo isso o fato de que não houve qualquer prejuízo ao Estado, pois o débito que está sendo exigido possui uma contrapartida do crédito no estabelecimento de destino.

*Ex-positis*, mantendo a improcedência da Infração 1, alterando, contudo, a sua fundamentação.

Quanto à Infração 2, a acusação é *“Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$135.947,37, 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. ...”*. Consta da descrição dos fatos que se referem a aquisições de talheres e copos de plásticos, pratos de papelão, formas, pazinhas de sorvetes, fitas, etc.

A empresa alega que não há de se falar em recolhimento do diferencial de alíquotas, pois os itens

autuados fazem parte do objeto de sua atividade comercial, representando mercadorias do seu negócio. Informa que a DITRI já emitiu pareceres no sentido de que tais aquisições devem ensejar o recolhimento do ICMS-Antecipação parcial. Reproduz conteúdo dos pareceres 7.798/2009 e 13.203/2012 em apoio à sua tese.

Em sua decisão, a JJF julgou improcedente a exigência, ao fundamento de se tratar de aquisição de mercadorias com fins de comercialização, ensejando o recolhimento do ICMS-Antecipação Parcial, e não o diferencial de alíquotas, conforme se depreende da leitura de trecho da decisão, abaixo reproduzido.

*“Desta forma, coaduno com entendimento da DITRI/GECOT espelhado nos Pareceres nº 7.798/2009 (fl. 75) e 13.302/2012 (fl. 77), acostados aos autos pelo defendant, de que tais materiais fazem parte dos produtos servidos na “delicatessen”, incidindo a mesma tributação dispensada às mercadorias comercializadas, ou seja, o tratamento tributário a ser dispensado será o mesmo aplicado à mercadoria com fins de comercialização, ou seja, exigência de antecipação parcial na forma do art. 12-A da Lei nº 7.014/96. Entendimento semelhante pode-se observar na decisão da 1ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0016-11/15. Infração 2 insubstancial.”*

Examinando o demonstrativo de débito atinente à Infração 2, é possível perceber que os itens objeto do presente lançamento são “prato papelão”, “colher plástica”, “copo plástico”, “guardanapo”, “formas”, “pá de sorvete”, etc. Representam, portanto, mercadorias que se prestam a “acondicionar” (em alguns casos) ou a servir de “recipiente”, no qual serão comercializados os alimentos pela delicatessem, representando custo do serviço prestado e, por conseguinte, onerando os preços finais cobrados do consumidor.

Entendo, por consequência, que devem desfrutar do tratamento tributário de mercadorias, em conformidade com o entendimento exarado pela Diretoria de Tributação, mediante os pareceres nº 7.798/2009 (fl. 75) e 13.302/2012.

Assim, entendo que não merece reparo a decisão recorrida.

*Ex-positis*, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207140.0001/16-0** lavrado contra **PERINI COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA**.

Sala das sessões do CONSEF, 21 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS