

**A. I. Nº** - 129711.0006/13-6  
**AUTUADO** - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.  
**AUTUANTES** - GISELIA RIBEIRO GUIMARÃES e MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 05. 04. 2017

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0027-01/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO NAS SAÍDAS. MULTA PERCENTUAL. 2. CRÉDITO FISCAL. a) ESTORNO. SAÍDA POSTERIOR. ISENÇÃO. b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 3. RECOLHIMENTO MENOR. ERRO APLICAÇÃO ALÍQUOTA. 4. ARQUIVOS ELETRÔNICOS. FALTA DE ENTREGA. MULTA. O autuado reconheceu, desistiu expressamente da defesa, e parcelou os débitos lançados em relação às infrações 1, 3, 4, 5 e 6, com benefícios legais, previstos na Lei nº 13.449/15, que estabeleceu o programa Concilia Bahia. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. A entrada de bens destinados ao uso e consumo ou ativo permanente, ainda que seja remetida por outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em diversa unidade da federação, em operação de transferência, caberá a incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota, expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, CF 88, excetuando-se, por óbvio, as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS ou esteja prevista a isenção. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 16/12/2013, exige ICMS e multa pecuniária no valor total de R\$1.720.214,25 em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1** - 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, conforme demonstrativos Anexo II. Valor R\$296.247,72. Multa de 60%;

**INFRAÇÃO 2** - 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, conforme demonstrativos Anexos III Observamos que elaboramos quadro demonstrativo sob o título de DIFAL Ativo e Uso/Consumo - Diferença a recolher, em razão do contribuinte não discriminar no seu livro de apuração do ICMS se os recolhimentos efetuados foram de bens para integrarem o Ativo ou de Uso/Consumo. Em razão disto consideramos tais valores recolhidos como sendo aqueles que mais se aproximavam dos valores apurados neste procedimento fiscal. Esclarecemos ainda, que apesar de não existi nenhum impacto no débito final apurado haja vista as multas serem exatamente as mesmas, tanto o RICMS quanto o SEAI, capitula como infrações distintas. Valor R\$166.60094. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foram objeto de saídas com isenção do imposto, conforme demonstrativos do Anexo IV referentes aos exercícios de 2009 e 2010 elaborados para efetuar os ajustes necessários referentes as saídas isentas e não tributadas, respeitada a proporcionalidade das mercadorias utilizadas a título de embalagens, nos termos do § 1º, II do art. 93 do RICMS vigente. Valor R\$816,72. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme demonstrativos no Anexo V. Valor R\$90.548,62. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, demonstrativos e cópias por amostragem considerável de cupons fiscais, Anexo VI. Valor R\$1.164.620,25. Multa 60%

INFRAÇÃO 6 - Falta de entrega de arquivo magnético, nos prazos previstos na legislação, o qual deveria ter sido enviado via Internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados (TED), Omissão de entrega do arquivo. Multa Fixa R\$1.380,00.

Em peça defensiva apresentada, fls. 366/381, inicialmente, descreve os fatos processuais, as imputações, aduzindo a tempestividade da impugnação.

Nas razões de mérito. Na infração 1 – Falta de pagamento do ICMS por antecipação tributária - explica que conforme declarado pelas próprias Sras. Auditoras Fiscais autuantes, no seu relato, todas as Notas Fiscais foram devidamente registradas na escrita fiscal, e as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente. Portanto, sendo a penalidade aplicável sobre o montante do imposto não recolhido e, restando reconhecido pela própria Fiscalização que não há imposto a recolher, não há base para a cobrança da multa lançada na autuação, sendo improcedente a infração.

Em relação à infração 2, afirma que a imputação 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.

Reitera que com efeito, a fim de abastecer suas lojas, a Empresa União de Lojas Leader S.A. realiza transferências de mercadorias, inclusive bens do Ativo Imobilizado e material de uso/consumo entre seus estabelecimentos.

Esclarece que o fato gerador do ICMS ocorre, necessariamente, com o acontecimento de uma operação mercantil que, em regra, corresponde a uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com a intenção de comercializá-la a outra pessoa jurídica. A operação mercantil (não verificada no presente caso) é, portanto, o fato imponível da hipótese de incidência tributária do ICMS. Explica o fato concreto que, acontecido efetivamente, dá nascimento à obrigação tributária e obriga o contribuinte a proceder ao recolhimento do imposto.

Assim, para que haja a circulação jurídica da mercadoria, é imprescindível que ocorra a transferência da propriedade, não bastando, para atrair a incidência do ICMS, a mera circulação física, tal como se verificou no caso concreto. É fundamental, frise-se, que haja a mudança de titularidade, de modo que o repasse de mercadorias do centro de distribuição do contribuinte para as lojas varejistas jamais poderia resultar na cobrança da exação estadual.

Traz à colação a lição de Roque Antônio Carrazza (in ICMS, 10ª Ed, Editora Malheiros, PP. 36/37) entendimento sustentado no âmbito do STJ, que, após inúmeros julgados nesse sentido, editou a Súmula nº 166, publicada no DJU de 23.08.96, que prescreve: “*Súmula 166 - Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*”

Explica que o teor da Súmula 166 do STJ não deixa pairar qualquer dúvida em relação à inocorrência do fato gerador do ICMS quando realizada a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. Transcreve as ementas de recentes julgados emanados de ambas as Turmas de Direito Público do STJ, que mostram que tal posicionamento (AgRg no Ag 1303176/GO, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 02/08/2013; AgRg no AREsp 69.931/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 13/02/2012). Afirma que não pode dizer que tal ilação apenas se aplicaria às hipóteses de remessa de bens do ativo imobilizado de um para outro estabelecimento, eis que os arestos são bem claros ao prever que a transferência de “bens ou mercadorias” entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ensejar o recolhimento do ICMS. Cita decisão do STF (RE 422051 AgR, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 25/06/2010).

Pontua, assim que as operações que deram ensejo à autuação e posterior cobrança fiscal sequer deveriam estar sujeitas à incidência do ICMS, por se tratarem de meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Afinal, não poderia a ora Impugnante realizar operação consigo própria.

Afirma que não é possível, desta forma, caracterizar como circulação de mercadoria saída física que não tenha dois sujeitos de direito. Desta forma, não ocorrendo a transferência de titularidade dos bens transferidos, não se aperfeiçoa o fato gerador do ICMS, pois não há realização de “operações jurídicas”, mas simples circulação física de bens. Portanto, é de se concluir pelo total descabimento da exigência do DIFAL relativo às entradas, por transferências de bens do Ativo Imobilizado e de material de uso/consumo, realizadas pela Impugnante, porque sequer as saídas a tal título deveriam sofrer qualquer tipo de tributação do ICMS, razão pela qual é imperioso o cancelamento da Infração 2 do Auto de Infração.

No argumento da infração 3 - Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de material de embalagem - disse que as planilhas que autuantes elaboraram denominado “*MAPA PERCENTUAL PARA CÁLCULO DA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE EMBALAGEM*”. Junta a planilha.

Defende que o objetivo do referido quadro demonstrado nesta impugnação foi apurar a proporção entre as saídas isentas e não tributadas e as saídas totais realizadas pela Impugnante. O percentual apurado seria, então aplicado sobre o crédito relativo às aquisições de material de embalagem, para fins de estorno.

Esclarece que na elaboração do quadro, as Sras. Auditoras Fiscais cometeram o equívoco de considerar, dentre as operações isentas ou não tributadas, as saídas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, cujo imposto é pago antecipadamente, não sendo destacado por ocasião das saídas das mercadorias. Assim sendo, o crédito tributário relativo à Infração 03 deve ser cancelado, por ser o mesmo totalmente improcedente.

No que pertine à infração 4 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária - salienta 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.

Portanto, o procedimento adotado pela Impugnante não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, devendo o crédito tributário lançado referente à Infração 4 do Auto de Infração, ser considerado improcedente.

Em relação à infração 5 – Recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas - afirma que o Impugnante cometeu um erro na geração dos arquivos magnéticos, levando a fiscalização a equivocada conclusão de que o estabelecimento teria promovido a saída de mercadorias, acobertadas por Cupom Fiscal, com destaque do ICMS inferior ao devido ou mesmo sem destaque do imposto. Com efeito, a ação fiscal que culminou com a autuação ora combatida foi marcada por inúmeros contratemplos, que impediram a autuada de atender às intimações a contento. Tais contratemplos decorreram de

inconsistências verificadas nos arquivos magnéticos, as quais somente foram detectadas por ocasião do atendimento à ação fiscal.

Ressalta que as próprias Auditoras Fiscais fizeram consignar, no relato do Auto de Infração: *“Ressalvamos o fato de não homologarmos os exercícios citados em razão do contribuinte ora fiscalizado não ter apresentado o registro 60R e enviado o registro 74 com distorções altamente significativas entre os dados consignados nos Livros Fiscais próprios e a DMA. Durante todo o período de execução dos trabalhos fiscais intimamos a corrigi-los por reiteradas vezes sem obter sucesso, o que nos impediu de realizar alguns roteiros, entre os quais o levantamento quantitativo de Estoques.”*

Declara que as distorções são tantas que, por exemplo, no período de agosto de 2010, a fiscalização apontou, como base da diferença, o total de R\$ 1.474.114,58, quando total das saídas registradas no CFOP 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - foi de R\$ 779.047,78. Veja-se que nem mesmo o total das saídas realizadas pelo estabelecimento, incluindo as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devoluções e transferências, no valor total de R\$ 958.124,53, alcançam o referido montante (DOC. 02). Decerto, tais distorções apontaram para as supostas diferenças verificadas pela fiscalização. Contudo, os erros verificados na geração dos arquivos magnéticos não configuram o fato gerador do imposto. No máximo, poderia ser imputado ao ora Impugnante a penalidade formal pelo erro no cumprimento da obrigação acessória.

Frisa que, não obstante as Sras. Auditoras Fiscais tenham detectado, através dos dados constantes dos arquivos magnéticos, a falta ou a insuficiência no destaque do ICMS em algumas saídas acobertadas por Cupom Fiscal, fato é que tais saídas foram devidamente tributadas, o que pode ser comprovado através de uma simples análise dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS da Impugnante, nos quais se verifica que as saídas registradas no CFOP 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - que a o valor da base de cálculo do ICMS é idêntico ao valor contábil e que o imposto debitado corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 17% sobre o referido montante.

Portanto, deve o item 5 da autuação ser considerando totalmente insubsistente, eis que foi apurado com base em arquivos magnéticos inconsistentes, conforme reconhecido pela própria Fiscalização.

Na infração 6 - Falta de entrega de arquivo magnético, nos prazos previstos na legislação, o qual deveria ter sido enviado via internet através do programa de Transmissão Eletrônica de Dados (TED), Omissão de entrega do arquivo - disse que não pode subsistir a autuação pela falta de entrega de arquivos magnéticos, eis que todo o trabalho fiscal foi desenvolvido com base nos próprios arquivos entregues pela autuada. A entrega de arquivos com erros e inconsistência não caracteriza falta de entrega dos mesmos. Diante do exposto, também com relação ao Item 06 a autuação não pode prosperar.

Pede e requer o cancelamento do crédito tributário, conseqüentemente, a improcedência do Auto de Infração com o seu arquivamento. Finalmente, também, requer que se necessário, a conversão o lançamento em diligência fiscal, atitude que poderá dar à Impugnante a possibilidade de demonstrar inequivocamente a impropriedade do lançamento, bem como a sua total lisura perante o Fisco Estadual.

Na Informação fiscal, fls. 418/422, as autuantes, inicialmente, na infração 1, informaram que a irregularidade nesta infração exigiu o pagamento de multa no percentual de 60% do valor do imposto por se tratar de aquisições de mercadorias sujeitas à antecipação tributária e que não foram pagas antes da entrada no Estado.

Traduzem o entendimento do impugnante que, ao se debitar do imposto nas vendas e efetuado o pagamento, a Fazenda Pública nada mais poderá reclamar. Explica que tal pagamento, contudo, ocorreu de forma intempestiva, e, portanto, gerou perda para o Estado, daí a necessidade da imposição da penalidade, que tem como base de cálculo as operações constantes nos demonstrativos de fls.57 a 80, que discriminam as notas fiscais envolvidas e respectivos valores, o imposto devido, o imposto já recolhido, conforme determina o art. 8 § 5º da Lei nº 7014/96, que define *"Sobre a*

*diferença entre o valor devido à época e o efetivamente recolhido aplicamos a multa de 60%, que deverá ser mantida na sua totalidade, conforme determina o art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei 7.014/96". Portanto, a infração é procedente em sua totalidade.*

Na infração 2, afirmam que os argumentos apresentado pelo autuado, inclusive, a doutrina e jurisprudência citadas não correspondem ao quanto determina a legislação fiscal, a qual, como prepostas do Fisco devem obediência; dizem que tais argumentos não podem ser superiores a Lei nº 7014/96, o regulamento do ICMS ou Convênio ICMS 19/91. Transcrevem o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, que trata do pagamento da diferença de alíquotas.

Sustentam que para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, se tratar de operação de transferência ou de não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega a impugnante. Reitera que o art. 111, inciso III do RICMS/97 preceitua que constitui débito fiscal a diferença de alíquotas entre unidades da federação. Mantém a exigência na infração 2.

Na terceira infração, asseveram que o mapa percentual apresentado para fins de apropriação de crédito referente às embalagens corresponde exatamente às operações praticadas pelo autuado, considerando que a tarefa fiscal foi realizada de forma acurada e criteriosa, alcançando, sistematicamente, todas as saídas tributadas, isentas e não tributadas. Reforçam que percentuais apresentados no mapa representam as operações praticadas pela autuada, com base nos dados fornecidos e validados. Dessa forma, o estorno de crédito deve ser mantido na sua totalidade.

Com referência à infração 4, ressaltam que o argumento defensivo por sua improcedência é frágil e insustentável, vez que centrada na ausência de perda para o fisco, em razão de o ICMS ter sido debitado na saída das mercadorias.

Destacam que, se, à época, o impugnante não tivesse utilizado o crédito indevidamente, a base a tributar teria sido muito maior e o Estado não teria sustentado uma equação que resultou em recolhimento de imposto numa monta menor. Portanto, houve, sim, prejuízo para o Erário, e por esta razão, a infração deverá ser mantida na sua totalidade.

No que pertine à infração 5, afirmam que não pode prosperar o entendimento da defesa de que a fiscalização foi levada a equívoco, em razão de erro na geração dos arquivos magnéticos. Asseveram que foram detectadas divergências no registro 74 (Inventário), impossibilitando a execução do roteiro de estoques, uma vez que os arquivos magnéticos apresentam valores de estoque final bem superior àqueles consignados nos Livros de Inventário. Afirmam, todavia, que no Registro 60R (saídas do ECF), base para a realização desse roteiro, não foram detectadas divergências, sendo que os valores das saídas totais apuradas nesse arquivo conferem com os valores constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, portanto o procedimento fiscal está totalmente correto e embasado na escrituração fiscal do contribuinte.

Registram que a fiscalização se embasou também nas memórias fiscais das fitas detalhes (MFD) dos Equipamentos Emissores de Cupons Fiscais (ECF) que foram extraídos e entregues pela empresa conforme as intimações de fls. 13, 19, 20 e 33 e de acordo com cópias de cupons fiscais anexados como provas da infração (fls. 177 a 252) desse PAF.

Esclarecem que a multa aplicada no item seguinte, decorreu do não envio do Registro 60R no mês de janeiro de 2010. Afirmam que as irregularidades apuradas representam, portanto, a realidade dos fatos, motivo pelo qual a Infração deverá ser mantida integralmente.

Na infração 6, observa as razões defensiva que alega: *"Relativamente a esse tópico, não foi indicado pelas Sras. Auditoras Fiscais autuantes em relação à quais períodos a Impugnante teria deixado de entregar seus arquivos magnéticos."*(sic)

Dizem que o representante da autuada não deu importância a esse PAF, senão teria percebido as reiteradas intimações assinadas pelo autuado ou seus representantes (fls. 12, 17, 30, 32, 33), há assinatura tomando conhecimento das reiteradas intimações. Observam o demonstrativo entregue para essa infração (ANEXO VII é MULTA POR FALTA DE APRESENTAÇÃO DO REGISTRO 60R) e o

relatório anexado a esse PAF (fls. 150 a 156); informa a ausência desse registro. O argumento da defesa não merece acolhida e penalidade deve ser confirmada. Pela procedência.

Os autos foram convertido em diligência (fl. 434), no intuito de verificar a *"juntada de novos arquivos magnéticos com impacto na exigência contida na infração 05 desse PAF"*. Solicita-se, em pauta suplementar, que sejam adotadas as providências necessárias para o exame dos efetivos reflexos da recepção dos novos arquivos magnéticos da infração citada.

Após os procedimentos acima mencionados, elaborar novos demonstrativos de débito, caso caibam; intimar o autuado para tomar conhecimento do presente despacho, das alterações procedidas no PAF, inclusive providenciar a entrega dos demonstrativos recém produzidos, **com o visto de seu recebimento**, reabrindo o prazo de defesa, de **30 (trinta) dias**, nos termos da legislação em vigor. Tendo manifestação, intimar a autuante para nova informação fiscal e posteriormente retornar ao CONSEF para prosseguimento processual.

Concluída a diligência (fl. 437), as autuantes informam a apuração da infração 5 com base de dados do registro 60R, sendo que mercadorias tributáveis, objeto de cobrança do imposto, foram cadastradas com alíquota zero, situação utilizada quando se trata de mercadorias pertencentes ao Regime de Substituição Tributária e, conseqüentemente, com fase encerrada de tributação.

Ressaltam que o registro 60R, reflete literalmente o que consta no banco de dados dos ECF,s gravados em sua memória fiscal, não podendo de forma alguma haver diferenças entre eles. Pontua que a versão dos arquivos magnéticos enviados até o momento da autuação ou outras posteriores remetidas não vão modificar a verdade material dos fatos, pois qualquer interferência após a autuação feita pelo contribuinte no citado registro da infração 5 que gere modificação caracteriza manipulação de dados.

Observam que na informação fiscal anterior foi relatado que a autuação se embasou em dados extraídos e entregues pela empresa autuada, conforme intimações fiscais, no qual foi comprovada a veracidade dos fatos com as juntadas de vasta amostragem de cópias de cupons fiscais apensadas (fls. 177 a 252) autos, conseqüentemente, a irregularidade existe e está no nascedouro das operações de vendas e não nos arquivos magnéticos, precisamente o registro 60R. Entendem que a infração é toda procedente, não carecendo de nenhum demonstrativo de débito.

Novas razões defensivas, às fls. 440/443, o sujeito passivo relata a retificação dos arquivos, nessa infração 05, e a conversão do PAF em diligência para análise dos novos documentos;

Discorre sobre os equipamentos de ECF, explicando que quando o estabelecimento comercial realiza a venda de uma mercadoria, o cupom fiscal é impresso pelo ECF em 2 vias, sendo a primeira via (sempre em papel) entregue ao consumidor e a segunda via fica no ECF, em forma de arquivo eletrônico (Memória de Fita Detalhe - MFD), para guarda do estabelecimento. Diz que a MFD do equipamento ECF é imutável e não pode ser alterada, como afirmaram as Auditoras Fiscais. que o Registro 60R extraído da MFD, também não pode ser alterado, eis que reflete literalmente o que consta no banco de dados do ECF!

Destaca que para alterar a MFD é necessário uma intervenção técnica e a ruptura do lacre do ECF configura fraude. Esclarece que sempre alegou a existência de erro na geração dos arquivos magnéticos do SINTEGRA, o que levou a fiscalização à equivocada conclusão que o estabelecimento teria se apropriado de crédito de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Observa que não se pode confundir MFD com arquivos magnéticos do SINTEGRA, pois são documentos distintos. Lembra que os arquivos magnéticos do SINTEGRA são compostos de diversos registros, dentre eles o Registro 60R; tais arquivos magnéticos tinham inconsistências pela falta da inclusão do Registro 60R não foi incluído. Diz que Infração 5 deve ser considerada insubsistente, posto que foi apurada com base em arquivos magnéticos inconsistentes, conforme reconhecido pela própria Fiscalização.

Finaliza, garantindo que não houve qualquer interferência no ECF, manipulação de dados da MFD, houve apenas retificação dos arquivos magnéticos. Pede acolhimento da sua manifestação, de forma

que os arquivos magnéticos juntados aos autos sejam analisados pela fiscalização e, por conseguinte, que seja declarada totalmente improcedente a Infração 5.

Nova Informação Fiscal (fl. 447). As fiscais observaram que o representante do autuado insiste no equívoco de relacionar a autuação da infração 5 com o Registro 60R quando o levantamento fiscal foi elaborado com base nas MFD que, como ele mesmo afirma e reconhece, são invioláveis.

Repetem que o cerne da questão não se encontra no Registro 60R e sim nas MFD que refletem com exatidão as operações de vendas dos ECF onde são caracterizadas todas as mercadorias comercializadas pelo estabelecimento, antes mesmo de gerar o registro 60R. Diz que o autuado quer apenas procrastinar a decisão, visto que a fiscalização detectou erro na determinação da alíquota e não apropriação de créditos de mercadorias da ST.

Concluem que o erro ocorreu antes da geração do registro 60R e mantém a procedência do item.

O Processo é convertido em nova diligência (fls. 451/452), dessa vez, à Assessoria Técnica desse Conselho de Fazenda - CONSEF, em respeito ao devido processo legal, a verdade material, considerando a divergência existente entre o autuado e as Auditoras Fiscais acerca da inclusão ou não dos registro 60R, nos arquivos magnéticos utilizados na apuração da infração 05.

O sujeito passivo atravessa petição - Processo SIPRO 006247/2016-6 (fls. 454/455), informando que aderiu ao Refis que instituiu o Concilia Bahia, publicado através da Lei nº 13.449/15, que concedeu o benefício de redução de multas e de juros para débitos de ICMS. Nesse sentido efetuou o parcelamento em 36 meses das infrações 01, 03, 04, 05 e da 06, em 29.12.2015, promovendo já o pagamento da primeira parcela, no valor de R\$56.200,00. Pede o reconhecimento da extinção de tais itens, na forma do art. 156, I, do Código Tributário Nacional.

O Parecer ASTEC nº 0058/2016 é no sentido da desnecessidade de intimação do autuado, tendo em vista a sua adesão ao Programa Concilia Bahia, parcelando os débitos constantes das infrações 01, 03, 04, 05 e 06, estando prejudicado os pedidos da presente diligência fiscal. Informa ainda que a infração remanescente na infração 02, não guarda relação com a investigação nos Registros 60R dos arquivos eletrônicos magnéticos solicitada (fl. 462).

O contribuinte autuado atravessa nova petição - Processo SIPRO 153027/2016-9 (fls. 467/468), reforçando que desistiu da defesa em face aos itens incluídos no parcelamento retro mencionado.

As Auditoras Fiscais igualmente se pronunciam acerca do pedido de diligência considerado prejudicada, aduzindo que em relação à infração 02 remanescente, os novos arquivos não têm qualquer repercussão. Reforçam que a mencionada infração é inquestionável e sequer foi objeto da discussão (fl. 480).

Constam nos autos, fls. 482/485, documentos extraídos do SIGAT relacionados ao parcelamento dos aludidos débitos.

É o relatório.

#### **VOTO**

O presente lançamento de ofício é composto das 6 acusações tributárias, conforme foi detalhadamente exposto nas linhas precedentes desse Processo Administrativo Fiscal - PAF.

O impugnante, inicialmente, questiona a incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da sua empresa; pede o cancelamento do crédito tributário correspondente; requer a conversão do PAF em diligência, o que, durante o curso processual, foi atendido em dois momentos, visando esclarecer os pontos controversos.

O sujeito passivo, contudo, atravessa petição - Processo SIPRO 006247/2016-6 (fls. 454/455), aderindo ao Programa que instituiu o Concilia Bahia, publicado através da Lei nº 13.449/15, que concedeu o benefício de redução de multas e de juros para débitos de ICMS, em relação aos itens em relação aos itens 01, 03, 04, 05 e 06.

Em nova petição (Processo SIPRO 153027/2016-9 - fls. 467/468), o contribuinte reforça que desistiu da defesa em face aos itens incluídos no parcelamento retro mencionado.

Nesse sentido, em relação aos itens do lançamento expressamente acatados pelo sujeito passivo, nos termos da Lei nº 13.449/2015 (infrações 01, 03, 04, 05 e 06), esta Junta de Julgamento declara a procedência das exigências fiscais, devendo os valores efetivamente recolhidos serem homologados pela autoridade fazendária, reafirmando a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão do parcelamento do respectivo débito, acorde prescreve o art. 151, inc. VI, do CTN - Código Tributário Nacional; prescrito em lei autorizadora e específica (art. 155-A, CTN), o que há de gerar, num segundo momento, extinção desse crédito, na forma do art. 156, I do CTN.

Resta, portanto, em aberto para decisão nessa instância administrativa o exame da exigência fiscal estampada no item 2 do Auto de Infração.

Trata-se da exigência de ICMS diferença de alíquotas, no valor total de R\$166.600,94.

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV). A norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente até 31.03.2012.

A partir da vigência do RICMS-12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido (art. 305, § 4º, III)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

( ... )

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

- a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;
- b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

O demonstrativo de debito elaborado pelas Auditoras, que culminou na exigência fiscal, relaciona diversas operações de transferências de mercadorias, consideradas material de uso consumo, oriundas de estabelecimento da mesma empresa, localizado em outra unidade da federação.

Argumenta o autuado que é inegável o seu direito, uma vez que não existe operação econômica na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa; admite a realização das transferências, inclusive bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo, entre seus estabelecimentos, mas, não poderia realizar operações consigo própria. Completa que esse tipo de saída física sequer comporta incidência do ICMS, e, nesse raciocínio, também não comportaria a incidência do DIFAL.

Nesse sentido, a exigência do “ICMS diferencial de alíquota” encontra fundamento de validade diretamente na Carta Magna, expresso nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, incidindo alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Nessa hipótese, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O ponto central dessa lide é saber se cabível ou não a exigência da “diferença de alíquota” nas entradas de bens de uso e consumo, no caso do recebimento em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa situado em outras unidades da federação.

Entendo que a expressão "*nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente*", contida no art. 305, § 4º, III, "a" , RICMS-12 BA, alcança, inclusive, as entradas em transferência. Assim, caso o estabelecimento destinatário adquira ou receba produto destinado ao uso, consumo ou ativo permanente, caberá a incidência do ICMS a título de diferencial de alíquota, observadas as condições estabelecidas na legislação tributária.



Excetuando-se, por óbvio, as hipóteses em relação às quais não haja previsão de incidência do ICMS ou esteja prevista a isenção, inclusive no que se refere às transferências.

O fato de o ingresso dos bens, atendendo a uma necessidade do negócio empresarial, dar-se através transferência é irrelevante. Também não é fidedigna a afirmação que em transferência de bens não há realização de “*operações jurídicas*”, mas simples circulação física de bens ou o descabimento da exigência do DIFAL. O que me parece imperioso é que, acontecendo a remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, no destino, o bem cumprirá a finalidade para a qual foi adquirido, estando assim configurada a operação de circulação econômica da mercadoria.

Em realidade, somente com esta transferência (no caso em concreto, para o Estado da Bahia), é que a circulação se completou, deixou de estar ativado ou passou a ser um bem fora de comércio, mas, funcional. Por conseguinte, se o estabelecimento remetente está situado num estado, e o estabelecimento receptor noutro, faz jus este a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, como previsto no art. 155, § 2º, VII, da CF.

Em síntese, a legislação prevê como fato gerador do imposto, a entrada em estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outros Estados, destinada a consumo ou a ativo fixo. Na hipótese, a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual aplicada na operação, será recolhida pelo contribuinte destinatário.

No caso em concreto, na entrada de mercadorias, oriundas de outro Estado destinadas ao consumo, no estabelecimento autuado situado neste Estado, deverá ser procedido, no prazo legal, o recolhimento do ICMS a título de diferencial de alíquota, em favor do Estado da Bahia.

Assim, caracterizada a exigência do ICMS diferencial de alíquota nas entradas de bens destinados ao uso e consumo provenientes dos outros estabelecimentos da autuada, no valor de R\$166.600,94.

Posto isso, o Auto de Infração é PROCEDENTE INTEGRALMENTE, no valor R\$1.720.214,25, considerando, inclusive, os itens das demais infrações, reconhecidas pelo autuado, conforme constante na sua inicial, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

É o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129711.0006/13-6**, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.422.586,53**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f" e VII, alíneas "a" e "b", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.380,00** e pecuniária no valor de **R\$296.247,72**, previstas no inciso XIII-A, "j" e II, "d", do mesmo diploma legal, alterada, respectivamente, pela Lei nº 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os recolhimentos efetuados pelo contribuinte com os benefícios da Lei nº 13.449/15 (Concilia Bahia).

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ DOMINGUEZ - JULGADOR