

A. I. Nº - 333006.0010/17-4
AUTUADO - BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.
AUTUANTE - ROSALVO RAMOS VIEIRA FILHO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/07/2019

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0079-04/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA ENTRE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS A TÍTULO DE TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTO PERTENCENTE AO MESMO TITULAR. BENS PARA O ATIVO FIXO E MATERIAL PARA USO OU CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Autuado comprovou que parte do imposto exigido se encontrava regularmente pago, fato este comprovado através de diligência fiscal realizada pelo autuante. Não acolhida à alegação defensiva de que o ICMS não incide nas transferências interestaduais de material de consumo e bens destinados ao Ativo Fixo à luz da Súmula 166 do STJ. Exigência fiscal amparada em norma prevista pela legislação estadual em vigor. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe teve sua expedição ocorrida em 20/12/2017 objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$28.884,59, mais multa de 60%, tendo em vista a seguinte acusação: “*Deixou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96*”.

Através de seus representantes legalmente constituídos, o autuado ingressou com Impugnação ao lançamento conforme fls. 13 a 19, onde após efetuarem uma síntese dos fatos constantes do Auto de Infração ingressou na seara do Direito onde, em primeiro momento, argui a não incidência da diferença entre as alíquotas do ICMS nas operações de transferências de bens e mercadorias de uso e consumo de estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Após transcrever o art. 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96 no qual se fundamentou o autuante para efetuar o lançamento, pontuou que a simples saída não pressupõe, por si só, fato gerador do ICMS, a mera entrada também não o faz, uma vez que, também neste caso, não houve circulação jurídica do bem ou mercadoria, pois não existe mutação patrimonial apta a gerar a incidência do tributo estadual.

Nesse sentido citou e transcreveu jurisprudência oriunda do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no julgamento do recurso especial nº 1.125.133/SP, submetido à sistemática de recurso repetitivo disposta no art. 543-C do CPC/1973 e art. 1.036 do CPC/2015, que é no sentido de que não incide ICMS na operação de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, por não constituir fato gerador. Acrescenta que tal decisão referendou a Súmula 166 do STJ segundo a qual “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”. Citou, ainda, entendimento do Supremo Tribunal Federal a este respeito.

Após fazer alusão art. 155, II, § 2º, VII e VIII da CF/88 sustenta que o texto constitucional é claro e somente incide o ICMS nas operações onde há circulação de mercadorias e, isso não ocorrendo, não há base imponível para aplicação seja das alíquotas internas ou interestaduais (nas saídas)

seja no diferencial de alíquotas de ICMS (nas entradas), repetindo que se não há base de cálculo, não há que se falar em aplicação de qualquer alíquota.

Diante destes argumentos advoga que deve ser reconhecido o seu direito de não ser submetido à exigência do DIFAL no recebimento de mercadorias de seus estabelecimentos situados neste estado, nos termos do inciso II, Art. 155 da CF/88.

Passo seguinte destaca que apesar de não ser submetida à exigência do DIFAL efetuou o recolhimento referente às operações de transferências do período fiscalizado conforme doc. 2, restando, consequentemente, extinto o crédito tributário em discussão.

Conclui requerendo o cancelamento do Auto de Infração protestando, ainda, provar o quanto alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a baixa do feito em diligência.

O autuante prestou a Informação Fiscal de fl. 184, tendo assim se posicionado: “*Em que pese a defendant tentar desqualificar as Instruções Normativas, com argumentações inconsistentes, constatamos que foram efetuados os devidos créditos com pagamentos dos valores acusados pelo nosso sistema SIAF, a título de diferencial de alíquotas, consoante relações de DAEs ora anexadas, assim como arquivos que apresentamos em anexo*”.

E assim concluiu: “*Por tudo quanto aqui exposto, mediante as considerações apresentadas, encaminho ao Egrégio Conselho para as providências cabíveis*”.

Em 20 de julho de 2018 esta 4^a Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar, decidiu por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem/autuante, nos seguintes termos:

O Auto de Infração em epígrafe foi lavrado para exigir ICMS no valor de R\$28.884,59, decorrente de falta de pagamento do imposto a título de diferença de alíquotas pelas aquisições interestaduais de bens para o Ativo Fixo e materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento.

Em sua defesa o autuado, após extenso arrazoado requer o cancelamento do Auto de Infração alegando que restou comprovado que recolheu, mesmo de forma equivocada, o ICMS sobre as transferências de mercadorias de estabelecimento do mesmo contribuinte, pontuando também que o imposto referente ao mês de agosto/16 relativo a aquisição de material de consumo em outro estabelecimento foi regularmente pago.

Em sua informação fiscal o autuante assim se expressou: “Em que pese a defendant tentar desqualificar as Instruções Normativas, com argumentações inconsistentes, constatamos que foram efetuados os devidos créditos com pagamentos dos valores acusados pelo nosso sistema (SIAF), à título de Diferencial de Alíquotas, consoante relações de DAEs ora anexadas, assim como arquivos que apresentamos em anexo”.

Tendo em vista que não está claro o posicionamento do autuante no sentido de que o imposto foi integralmente pago ou se remanesce algum valor devido, enquanto que as relações de DAEs juntadas às fls. 185 a 187 não se referirem a pagamento de DIFAL, decidiu esta 4^a Junta de Julgamento Fiscal em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem para que o autuante esclareça e comprove se de fato houve o alegado pagamento, prestando a informação fiscal na forma prevista pelo art. 127, § 6º do RPAF/BA.

O autuado deverá ter ciência desta solicitação de diligência bem como do seu resultado, sendo-lhe concedido o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar.

Após, o processo deverá retornar ao CONSEF para conclusão da instrução e posterior julgamento.

A diligência foi cumprida pelo autuante conforme fls. 194 a 197, onde este pontuou que o Auto de Infração foi lavrado para reclamar crédito de diferencial de alíquota relativo ao exercício de 2016.

Diz que em sua defesa o autuante alegou que os valores constantes do Auto de Infração foram recolhidos quando da entrada das mercadorias e apresenta documentos que comprovam sua alegação, planilhas de cálculo do DIFAL, comprovantes de recolhimentos e DANFEs das notas fiscais que deram causa à autuação, (fls. 35 a 181), destacando que na informação fiscal foi atestado o pagamento do DIFAL pelo autuado conforme demonstrado nas folhas 184 a 187.

Diz que analisou as DMA's do autuado através do sistema INC da SEFAZ, sendo constatado que parte do DIFAL das notas fiscais autuadas foram lançados na linha “Diferencial de Alíquota” e

recolhidos, juntamente com outros valores de DIFAL, conforme demonstrativos de cálculos e guias de pagamentos anexados ao PAF, enquanto que os recolhimentos foram efetuados com o código de receita 0775 – ICMS REGIME NORMAL TRANSPORTE, fls. 35 a 81.

Acrescentou que na análise dos documentos apresentados pelo autuado em sua defesa (fls. 35 a 81), constatou **erro na apuração**, decorrente da não inserção do montante do ICMS relativo à diferença de alíquota que integra a base de cálculo, conforme Art. 17, Inciso XI da Lei nº 7.014/96, dizendo, ainda, que observou que na ocasião do lançamento tributário embora tenha calculado corretamente o DIFAL, esqueceu de considerar o crédito presumido, não destacado nas Notas Fiscais de Entrada.

Desta maneira e após proceder as correções que considerou necessárias, apresentou o novo demonstrativo do imposto devido no valor de R\$3.449,20 de acordo com o constante à fl. 197, onde consta o seguinte resumo do débito remanescente:

Valor autuado	28.884,59 – coluna “O” da planilha anexa
Valor do DIFAL após diligência	19.021,70 – coluna “T” da planilha anexa
Valor pago pela Impugnante	15.572,48 – coluna “U” da planilha anexa
Saldo a pagar	3.449,20 – coluna “V” da planilha anexa

Apresentou, ainda, a seguinte observação em relação aos cálculos revisados:

COLUNA F = 0,93 PARA ALÍQUOTA DE ORIGEM DE 7% e 0,96 PARA ALÍQUOTA DE ORIGEM DE 4%

COLUNA G = 0,83 PARA ALÍQUOTA INTERNA DE 17% e 0,82 PARA ALÍQUOTA INTERNA DE 18%

COLUNA K = 0,10 PARA ALÍQUOTA INTERNA DE 17% e 0,11 PARA ALÍQUOTA INTERNA DE 18%

O autuado foi intimado para se pronunciar a respeito do resultado da diligência, tendo este se manifestado conforme documento de fls. 207 a 210, onde após destacar que o valor da exigência fiscal, após a realização da diligência, foi reduzida para a quantia de R\$3.449,20 voltou a reiterar seus argumentos já trazidos através da peça de impugnação inicial, ou seja, que as operações de transferências de bens integrantes do Ativo Imobilizado e de outras mercadorias para uso e consumo entre o estabelecimento do mesmo titular não configura fato gerador do ICMS, reproduzindo integralmente os argumentos jurídicos já apresentados e retro mencionados.

VOTO

A autuação diz respeito à falta de pagamento de ICMS a no montante de R\$28.884,59, mais multa de 60%, tendo em vista a seguinte acusação: “*Deixou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem ou serviço, para uso, consumo ou ativo permanente, de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na hipótese do inciso XV do art. 4º da Lei nº 7.014/96*”.

O autuado, quando da apresentação da defesa, apesar de arguir peremptoriamente e reiterar em sua manifestação sobre o resultado da diligência, que o ICMS a título de diferença de alíquota não incide nas operações de transferências interestaduais de bens do ativo e de materiais de uso ou consumo, pois inexiste mutação patrimonial, de forma contraditória aos seus próprios argumentos apresentou e demonstrou que efetuou o pagamento da diferença de alíquota sobre diversas notas fiscais objeto da autuação, fato este que levou o autuante, em cumprimento a diligência requerida pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a revisar o lançamento, reduzindo-o com base nos documentos trazidos pela defesa, para o patamar de R\$3.449,20 de acordo com o pronunciamento de fls. 194 a 196 e demonstrativo de fl. 197, o qual acolho tendo em vista que o autuado, mesmo intimado a se pronunciar em relação a este resultado, não se irresignou quando ao seu aspecto valorativo, não apontando qualquer inconsistência residual.

Quanto da manifestação pelo autuado a respeito do resultado valorativo do lançamento este não o impugnou, apenas reiterou seu argumento relacionado à questão jurídica de não incidência do

ICMS diferencial de alíquota nas operações objeto da autuação por não se constituir em fato gerador desse imposto.

Para tanto, apresentou como argumento central, em especial a posição do STJ relacionada à Súmula 166, e também decisões oriundas do STF, sobre as quais passo a me pronunciar.

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

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

A referida LC, chamada de Lei Nacional do ICMS, 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 às 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 sentido vejo que 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 à operação ou prestação subsequente; (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, o autuante se baseou 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 à 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 206940.0001/13-4, pelo i. procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, cujos excertos transcrevo a seguir:

"A irresignação tracejada na presente súplica recursal (...) cinge-se, em suma, aos seguintes argumentos: a) de que não há fato gerador do ICMS por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimentos 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 eficacial, observe.

Preconiza o Art. 155, II, da CF/88:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

*II - Operações **relativas** à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ..."*

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

Neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar definir o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro, é claro, dos 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 reserver que, o ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre operações de vendas de mercadorias.

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

Destaco, também, que a Segunda Turma do STJ em sede de apreciação do REsp 1109298/RS, cujo Relator foi o Ministro Castro Meira (DJ 25/05/2011), decidiu pela aplicação do disposto no Art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 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 reiterados entendimentos a respeito desta matéria, a exemplo do quanto dispõe o Acórdão nº 0352-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja ementa transcrevo abaixo:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0352-11/13

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

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

Desta maneira e considerando que o autuado não se insurgiu quanto ao resultado consignado pelo autuante quando da realização da diligência fiscal, acolho o novo resultado apresentado pelo mesmo à fl. 197 e voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$3.449,20.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 333006.0010/17-4, lavrado contra **BRAZUL TRANSPORTE DE VEÍCULOS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.449,20**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR