

**A. I. N°** - 276890.0009/19-0  
**AUTUADO** - SOUZA CRUZ LTDA.  
**AUTUANTE** - HELIO ANTÔNIO MEDIANO  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2020

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0218-03/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Infração não impugnada. 2. FALTA DE PAGAMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Infração subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Autuado não contestou. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 04/12/2019, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$36.134,87, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a abril e agosto de 2015. Valor do débito: R\$519,26. Multa de 60%.

Em complemento, consta a informação de que o contribuinte tributo erroneamente com alíquota de 25% nas saídas de cigarros da marca CHARM; a alíquota correta é de 27%, tendo em vista que o produto se enquadra na classe fiscal IV da legislação federal do IPI, e essa legislação é utilizada pela Lei 7.014/96, no inciso II do parágrafo único do artigo 16-A.

Infração 02 – 06.02.01: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2016. Valor do débito: R\$35.176,61. Multa de 60%.

Consta, ainda, a informação de que o contribuinte transferiu materiais de uso e consumo de outros Estados para sua filial na Bahia sem o pagamento da diferença de alíquota. Como o contribuinte optou por lançamento único, o demonstrativo da cobrança da diferença de alíquota seguirá o mesmo procedimento.

Infração 03 – 16.01.01: Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, março, abril, junho a outubro e dezembro de 2015; janeiro a julho, setembro, outubro e dezembro de 2016. Multa de 1% sobre o valor das mercadorias, totalizando R\$439,00.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 42 a 52 do PAF. Informa que é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social, dentre outras atividades, o comércio atacadista de cigarros. Para o exercício da sua atividade comercial fim em referência, efetua remessas de suas mercadorias e insumos para diversos Estados da Federação, recolhendo o ICMS correspondente às referidas operações, sendo necessário transferir bens de ativo fixo ou materiais de uso e consumo entre os seus estabelecimentos.

Diz que foi surpreendido com a lavratura do presente auto de infração, no qual a autoridade fiscal alegou que a empresa teria deixado de recolher o imposto relativo à diferença de alíquotas das operações de transferência de materiais de uso e consumo entre os estabelecimentos pertencentes à própria empresa autuada, bem como, ter aplicado alíquota diversa da legislação tributária e não escriturar algumas notas fiscais.

Reproduz as 3 (três) infrações e informa que, relativamente às infrações 01 e 03: *(i)* não irá apresentar defesa; e *(ii)* já efetuou o pagamento dessas infrações, cujos comprovantes de pagamento acostou aos autos.

Assim, diante do recolhimento efetuado e ora comprovado, requer sejam apropriados os respectivos pagamentos, para que reste remanescente apenas a infração 02 – 06.02.01, que pretende cobrar diferença de alíquotas sobre operações de transferência de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

No que se refere à Infração 02, alega que não recolheu o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas operações de transferência de materiais de uso e consumo de outras unidades da Federação para a filial da Bahia, no período de 01/01/2015 a 31/12/2016. Informa que ao analisar o período fiscalizado, constatou que as notas fiscais envolvidas (doc. 2) se referem a operações de transferência de materiais de uso e consumo entre estabelecimentos pertencentes à própria empresa autuada, o que afasta a incidência do ICMS.

Alega que a pretensão do Fisco Baiano de cobrar diferença de alíquotas de ICMS sobre operações de transferência de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma empresa não tem o menor cabimento. Isto porque, tal pretensão contraria a doutrina e a jurisprudência que hoje está absolutamente pacificada quanto à não incidência do ICMS sobre essas operações.

Quanto à doutrina, destaca o entendimento do eminente Prof. Roque Antônio Carrazza e diz que a jurisprudência já consagra esse entendimento há mais de 30 anos, como se colhe da decisão dada pela 1ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no RE nº 72.412, em 06/04/72. Também menciona decisões recentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça.

Diz que nessa mesma linha, merece destaque a posição do TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0101091-43.2008.8.05.0001 (doc. 03), impetrado pelo próprio impugnante.

Apresenta o entendimento de que, pretender que material de uso e consumo transferido entre estabelecimentos de uma mesma empresa seja tratado como mercadoria e assim tributado, importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual não pode haver lei que altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado “utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”, isto se considerado o fato de que no direito comercial “mercadorias” são apenas as coisas destinadas à venda.

Para não deixar qualquer dúvida sobre a ilegalidade dessa pretensão, o impugnante destaca a mais recente decisão judicial (datada de 10.02.2020) sobre este assunto envolvendo o próprio Fisco Baiano e a Souza Cruz, relativamente ao PAF nº 278936.3002/16-0.

Registra que apesar de saber que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada, ressalta que a administração está vinculada também ao princípio constitucional da eficiência, nos termos do art. 37 da Constituição Federal de 1988.

Entende que o processo administrativo tributário deve ser visto pela administração pública como uma ferramenta para a aplicação do princípio da eficiência da administração pública, evitando o

ajuizamento de ações desnecessárias e prejuízos ao Estado da Bahia como, por exemplo, a sua condenação em honorários de sucumbência.

Diz que no caso em tela, como foi demonstrado, a jurisprudência é pacífica, há mais de 55 anos, no sentido de não ser devido o ICMS nas operações de transferência de material de uso e consumo e/ou bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, como é exatamente o caso desta autuação.

Pelas razões expostas o impugnante requer:

- a) a devida apropriação dos pagamentos efetuados relativamente às infrações 01 e 03, bem como, a extinção das mesmas, em razão dos pagamentos;
- b) que a infração 02 seja julgada improcedente no que se refere à pretensão de cobrar DIFAL de ICMS sobre as operações de transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma empresa.

O autuante presta informação fiscal às fls. 173 a 175 dos autos. Diz que o autuado reconhece a procedência das infrações 01 e 03, efetua o pagamento das mesmas e apresenta defesa para a infração 02, referente à falta de pagamento da diferença de alíquotas, apresentando algumas decisões judiciais sobre o assunto e pedindo a improcedência da autuação.

Reproduz o art. 155 da Constituição Federal; art. 12 da Lei Complementar 87/96; art. 2º, § 2º, IV, § 4º, I e art. 4º, XV da Lei 7.014/96, além do art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS-BA/2012.

Afirma que não há, pelo menos por enquanto, qualquer dispensa legal para o pagamento da diferença de alíquota nas compras/transferências interestaduais de materiais de uso e consumo/ativo imobilizado.

Ressalta que na atividade vinculada de Auditor Fiscal, quando constata alguma irregularidade, tem que aplicar a legislação vigente. Dessa forma, mantém, na íntegra, a infração 02.

Consta às fls. 178 a 181, extrato emitido através do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, indicando o pagamento de parte do débito apurado do presente Auto de Infração, relativamente aos valores reconhecidos pelo autuado.

Na sessão de Julgamento, foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Fábio de Oliveira Mangelli, OAB-RJ Nº 124.107.

## VOTO

Inicialmente, constato que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, o defendente informou que, relativamente às infrações 01 e 03, não irá apresentar defesa, e já efetuou o pagamento do débito apurado nessas infrações, cujos comprovantes de pagamento acostou aos autos. Portanto são procedentes os mencionados itens do Auto de Infração, considerando que, não há lide a ser decidida.

A Infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2015; fevereiro, março, maio, julho, agosto, outubro e novembro de 2016.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada ou 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 (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Portanto, nas operações interestaduais, referentes a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, quando da entrada no estabelecimento destinatário, é devido o pagamento do ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada Unidade da Federação.

Sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado, expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que *“não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”*, e este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias da mesma empresa.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS, foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS, e o pagamento da diferença de alíquotas está em consonância com o art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal; e previsto no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96.

Conforme estabelece o art. 155, da Constituição Federal de 1988, *“compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”*,

O inciso VII do § 2º deste mesmo artigo prevê que *“nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”*.

Observo, ainda, que são consideradas transferências, as saídas de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente, para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, e em relação a essas operações interestaduais, não houve qualquer alteração das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais, se extrai fundamento de validade para as disposições constantes no § 4º do art. 13, da LC nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular.

Como já mencionado neste voto, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), *considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento 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*.

Constata-se que o pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas, é previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal, e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96. Em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de contacorrente fiscal, esses contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou

prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal, o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente (RICMS-BA/2012, art. 305, § 4º, III, “a”).

RICMS-BA/2012:

Art. 305. No regime de contacorrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

...

§ 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;

Quanto às decisões judiciais mencionadas nas razões de defesa, o próprio impugnante reconheceu que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada. Portanto, o fundamento legal da autuação, encontra-se nos artigos da Lei 7.014/96, e do RICMS-BA/97, conforme consta no enquadramento legal desta infração, constatando-se que tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista na legislação deste Estado.

O autuante ressaltou que não há, pelo menos por enquanto, qualquer dispensa legal para o pagamento da diferença de alíquota, nas compras/transferências interestaduais de materiais de uso e consumo/ativo imobilizado.

Vale salientar, que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF0-BA/99.

Não acato as alegações defensivas, e concluo pela subsistência deste item do presente lançamento.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276890.0009/19-0**, lavrado contra **SOUZA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$35.695,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alíneas “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$439,00**, prevista no art. 42, inciso IX da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA