

PROCESSO - A. I. N° 206973.0004/09-9
RECORRENTE - QUÍMICA AMPARO LTDA. (ATOL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0365-01/10
ORIGEM - IFEPE INDÚSTRIA
INTERNET - 04/10/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0300-12/11

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS PARA CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Nas transferências interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento é devido o pagamento do diferencial de alíquotas. Infração devidamente caracterizada. 2. BENEFÍCIO FISCAL. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. Correta a exigência do imposto, tendo em vista a exclusão de produtos não contemplados pelo benefício do Programa Desenvolve. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente caracterizada. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. OPERAÇÕES COM EMPRESAS NORMAIS UTILIZANDO A ALÍQUOTA PREVISTA PARA MICROEMPRESAS. O benefício destina-se à microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante. Os adquirentes não se enquadravam nessas situações. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria em relação à infração 1 e, unânime quanto às demais infrações.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 28 de dezembro de 2009, o qual exige ICMS no valor de R\$493.763,28, acrescido da multa de 60%, decorrente da constatação de quatro infrações, das quais são objeto do Recurso as de número 1, 2 e 3:

1. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2006 a novembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 103.315,23.
2. Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro, abril, junho, julho e dezembro de 2006, fevereiro a abril, outubro e novembro de 2007, abril e outubro a dezembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 190.589,50.
3. Recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007 e de março a dezembro de 2008. Lançado ICMS no valor de R\$ 198.016,35. Trata-se de vendas a empresas inscritas na condição de “normal” como se fosse a microempresas, tendo sido aplicada a alíquota de 7% em vez de 17%.

A Decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão JJF 0365-01/10 (fls. 1.808 a 1.824), baseou-se nos seguintes fatos, para embasar a Decisão proferida, especialmente em relação às infrações objeto do Recurso Voluntário apresentado:

“Trata a infração 1 da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nos recebimentos, em transferências, de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Nos termos do art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, regulamentado no art. 5º, inc. I, do RICMS-BA, para fins de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS, dentre outras hipóteses, no momento da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso e consumo do próprio estabelecimento. Considerando esse dispositivo legal, os autuantes constituíram o crédito fiscal referente à infração em comento.

Em sua defesa, o autuado argumenta que, como as operações se referiam a transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não havia incidência de ICMS nas operações e, portanto, não era devida a diferença de alíquotas. Frisa que o RICMS-SP previa a não incidência, tanto que as notas fiscais não continham destaque do ICMS.

Ao teor do disposto no art. 2º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, e do art. 2º, inc. I, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias, sendo irrelevante para a caracterização do fato gerador do imposto a natureza jurídica da operação. Ao dispor sobre a não incidência do ICMS, nem o art. 3º da LC nº 87/86 e nem o art. 3º da Lei 7.014/96 citam a operação relacionada na infração em comento com uma hipótese de não incidência. Dessa forma, as transferências interestaduais de materiais de uso e consumo são tributadas pelo ICMS. Nesse ponto, saliento que o fato de o Estado de São Paulo considerar as transferências interestaduais em tela como abarcada pela não incidência não possui o condão de modificar o disposto na LC nº 87/96 e nem na Lei nº 7.014/96.

A legislação tributária estadual ressalva, no art. 7º do RICMS-BA, situações específicas nas quais não é devida a diferença de alíquotas. No entanto, nem as operações relacionadas na autuação e nem a situação cadastral do autuado se enquadraram em qualquer dos casos previstos no referido artigo 7º com a dispensa do pagamento da diferença de alíquotas.

Em consonância com o posicionamento acima, o parágrafo único do artigo 69 do RICMS-BA, ao tratar da apuração da base de cálculo da diferença de alíquotas, prevê que “se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não-incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, sendo que, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais.”

Em face do acima comentado, o procedimento dos autuantes foi correto e a infração subsiste em sua totalidade.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto devido, na condição de beneficiário do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE.

Para embasar a autuação, os autuantes elaboraram demonstrativos da apuração do imposto que foi recolhido a menos, bem como das exclusões efetuadas.

Em sua defesa, o autuado impugna as apurações efetuadas pelos autuantes e, quanto aos meses de janeiro/2006, abril/2006, junho/2006, abril/2007, abril/2008, outubro/2008, novembro/2008 e dezembro/2008, apresenta demonstrativos da apuração do ICMS que entende ser o devido. Para comprovar a correção dos seus cálculos, acosta aos autos os documentos correspondentes e explica como deveria ter sido apurado o ICMS exigido na infração em tela.

Exceto quanto à questão do incentivo do FAZCULTURA, esses demonstrativos apresentados na defesa não merecem prosperar, conforme passo a me pronunciar.

O valor do saldo credor do mês anterior ou do mês em curso não pode ser compensado na apuração da parcela do ICMS passível de incentivo, pois esse saldo já é considerado na apuração do saldo devedor total do mês, senão vejamos: se for saldo credor do período anterior, ele será deduzido do valor apurado, no livro RAICMS; caso seja saldo credor verificado dentro do próprio mês, será transportado para o mês seguinte. Dessa forma, os ajustes efetuados pelo autuado, sob esse título, não procedem.

No que tange aos produtos não fabricados no estabelecimento do autuado, apesar de ter o processo sido convertido em diligência por duas vezes, o defendente não comprovou que possuía controles que separassem os produtos fabricados no estabelecimento baiano dos recebidos em transferência de outros Estados. Não vislumbro, assim, como se acolher os números apresentados na defesa como sendo referente a mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros.

Em relação aos valores referentes às operações de CFOP 5.102, foi correto o procedimento dos autuantes, pois esse citado CFOP corresponde a “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”. Ademais, mesmo admitindo-se que as vendas em questão eram de sucatas, conforme os Pareceres de fls. 1005 a 1007 e as notas fiscais trazidas ao processo na diligência, não há como se admitir que essas sucatas estavam vinculadas ao

projeto, uma vez que o autuado foi habilitado aos benefícios do Programa DESENVOLVE “para produzir materiais de higiene e limpeza”, conforme a cópia da Resolução acostada à fl. 107.

O autuado afirma que efetuou exclusão de valores referentes à totalidade das saídas de produtos fabricados em outras unidades, conforme montantes e produtos listados na defesa. Considerando que o autuado não comprovou que possuía controles que separassem os produtos segundo as unidades fabris, não há como se acolher essas exclusões indicadas na defesa, sem qualquer comprovação de suas origens.

Os valores constantes nos laudos citados na defesa não devem ser incluídos no cálculo do imposto, haja vista que são peças elaborados pelo controle interno do próprio contribuinte, sem qualquer controle fiscal, bem como não há comprovação dos valores ali consignados.

Em relação às operações de CFOPs 5949 e 6949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), observo que o autuado, apesar de regularmente intimado para esse fim, não comprovou a efetiva natureza dessas operações, limitando-se a apresentar demonstrativos cujos valores coincidem com os já apurados na ação fiscal, conforme podemos verificar ao se confrontar os demonstrativos de fls. 1093/ 1103 com os de fls. 86/87, 89/91, 93/95. Não há, portanto, como acatar essas exclusões efetuadas pelo autuado.

Quanto às entradas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, não há como se manter os valores em questão, uma vez que foram operações referentes ao CFOPs 1.400 e 2.400, os quais têm a tão exclusão determinada no item 2.2.13 da IN 27/09.

Os créditos referentes ao ativo imobilizado, controlados por meio do livro CIAP, devem ser excluídos da apuração da parcela incentivada, pois a IN 27/09, no seu item 2.2.18, determina a exclusão dos créditos referentes às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e não vinculados ao projeto, de CFOPs 1.550 e 2.550.

No que tange à compensação de saldo credor não vinculado ao projeto, não há amparo para o procedimento do autuado, uma vez que tal saldo, se efetivamente existente, deverá ser transportado para o mês seguinte, quando, no livro RAICMS, será deduzido do valor a recolher.

Os valores referentes ao diferencial de alíquotas devem ser excluídos, conforme fizera os autuantes em consonância com o item 2.1.24 da IN 27/09.

Quanto às remessas de amostra grátis, o autuado, apesar de regularmente intimado na diligência, não apresentou comprovação de que efetivamente separava os produtos fabricados no estabelecimento autuado dos adquiridos ou recebidos em transferência de outros estabelecimentos. Portanto, correto o procedimento dos autuantes.

No tocante aos estornos créditos proporcionalmente aos custos de fabricação em outras unidades, não há como acolher o argumento defensivo, pois, além de o autuado não comprovar a segregação dos produtos, os demonstrativos apresentados pelo contribuinte contêm os mesmos valores apurados na ação fiscal.

Os cálculos da parcela fixa efetuados pelos autuantes estão corretos e foram efetuados com base no mês de setembro. As diferenças entre os valores apurados pelo autuado e pelos autuantes decorreram de aproximação de números fracionários. Portanto, não há como acolher esse argumento da defesa.

Relativamente às operações de CFOPs 6.152 e 5152, observo que o fato de o autuado não comprovar a segregação dos produtos prejudicou a demonstração da veracidade desse argumento defensivo. Conforme foi salientado na informação fiscal, o autuado não demonstrou a origem desses valores estornados. Correto o procedimento dos autuantes.

Quanto aos meses para os quais o autuado não apresentou demonstrativos, o contribuinte alega que os autuantes se nortearam por critérios inadequados e à margem das determinações normativas. Diz que só poderia ser objeto da apuração da parcela dilatada o eventual saldo devedor mensal que suplantasse a parcela mínima fixada para o benefício do DESENVOLVE.

Esses argumentos defensivos não se mostram capazes de modificar a infração que foi imputada ao contribuinte, pois a ação fiscal foi desenvolvida de acordo a legislação pertinente e está respaldada em demonstrativos e documentos que lhe dá sustentação. Por sua vez, a referida parcela mínima foi fixada na Resolução do Conselho Deliberativo do Programa DESENVOLVE que habilitou o autuado aos benefícios do citado Programa.

A Instrução Normativa 27/09 tem o caráter interpretativo e, portanto, a sua utilização não cria fato novo. Saliento que esse item do lançamento está baseado no Dec. 8205/02, o qual regulamenta a Lei nº 7.80/01, que instituiu o Programa DESENVOLVE. Ademais, aos prepostos fiscais falece competência para negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, ao teor do disposto no artigo 125 do Código Tributário o Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81.

Quanto aos descontos atinentes ao FAZCULTURA, observo que os autuantes na informação fiscal (fls. 915) asseveraram que era necessário que o autuado apresentasse “a memória de cálculo do incentivo cultural de cada título para determinarmos com precisão o valor a ser deduzido.”

Mediante diligência, o autuado apresentou a memória de cálculo de fl. 1165, bem como fotocópia dos títulos em questão (fls. 1166 a 1169). Os autuantes não contestam a memória de cálculo apresentada e, ainda, afirmaram que os valores [da memória de cálculo] coincidem com aqueles por nós utilizados [na auditoria fiscal]. Todavia, ao confrontar os valores mensais do incentivo fiscal do FAZCULTURA constantes na memória de cálculo (fl. 1165) com os computados na auditoria fiscal (fls. 85, 88 e 92), verifico que os autuantes deixam de considerar valores referentes aos meses de junho/2006, abril/2007 e abril/2008, conforme a tabela apresentada a seguir:

DATA OCORR.	DEBÍTO ORIGINAL	FAZCULTURA	DEBÍTO RETIFICADO
Junho/2006	R\$ 2.336,28 (fl. 85)	R\$ 7.132,85 (fl. 1165)	R\$ 0,00
Abri/2007	R\$ 7.287,77 (fl. 88)	R\$ 7.332,97 (fl. 1165)	R\$ 0,00
Abri/2008	R\$ 5.904,26 (fl. 92)	R\$ 7.806,48 (fl. 1165)	R\$ 0,00

Conforme a tabela acima, excluo da infração 02 os débitos referentes aos meses de ocorrência de junho/2006, abril/2007 e abril/2008, mantendo-se inalterados os débitos referentes aos demais meses. Dessa forma, a infração 2 subsiste parcialmente no valor de R\$ 175.061,19.

A infração 3 versa sobre recolhimento a menos de ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-se de operações de saídas de mercadorias destinadas a empresas normais como se fosse para microempresas, tendo o autuado aplicado a alíquota de 7% em vez de 17%.

Segundo o disposto no art. 51, I, “c”, do RICMS-BA, as operações com mercadorias saídas de estabelecimento industrial situado neste Estado, cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, serão tributadas à alíquota de 7%, exceto quando se tratar de mercadorias enquadradas na substituição tributária ou consideradas supérfluas.

Para comprovar a infração, os autuantes elaboraram demonstrativos e acostaram ao processo extratos do Sistema de Informações dos Contribuintes – INC com o histórico da condição cadastral dos adquirentes das mercadorias.

Em sua defesa, o autuado alega que os auditores fiscais não consideraram a situação cadastral dos contribuintes na data das operações e, como prova desse argumento, acosta ao processo os documentos de fls. 721 a 909.

Após examinar os documentos acostados ao processo na defesa, verifico que, conforme foi bem explicado na informação fiscal, o autuado confunde a “situação cadastral” com a “condição cadastral”. Os documentos trazidos na defesa servem para atestar se os contribuintes estavam ativos, inativos, cancelados, etc. Porém, para elidir a infração, o autuado deveria ter comprovado que os contribuintes em questão estavam na época enquadrados como microempresas, empresas de pequeno porte ou ambulantes, o que não foi feito. Dessa forma, a infração em comento subsiste integralmente.

(...)

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 478.234,97, para julgar as infrações 1, 3 e 4 procedentes, e a infração 2 procedente em parte. A repartição fazendária competente deverá homologar as quantias já pagas”.

Cientificado da Decisão, e não se conformando com o seu teor, o sujeito passivo ingressou com Recurso Voluntário, no qual, em relação à infração 1, afirma se tratar de matéria já ultrapassada, consoante previsão constante da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, robustecida por entendimento pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, de acordo com decisões que transcreve em seu teor, bem como tratamento dado pela legislação do Estado de São Paulo, em relação à matéria.

Quanto à infração 2, afirma, inicialmente, que não desconhece que débitos passíveis do incentivo não podem ser compensados com saldos credores, sejam do período em curso ou de períodos anteriores, até porque assim nunca procedeu. No entanto, a própria Instrução Normativa nº 27/09 que os agentes autuantes pretendiam impor observação, em seu item “3”, é clara ao dispor que os saldos credores não vinculados ao projeto poderão ser utilizados para compensar a parcela a recolher, cujo prazo não tenha sido dilatado. Portanto, há amparo legal para a compensação realizada.

Reconhece que se encontrava ciente da obrigação a ser cumprida, e reitera que jamais abateu da parcela incentivada um único centavo sequer, recolhendo integralmente o valor devido. Apenas se, depois de deduzido eventual saldo credor das operações não incentivadas da parcela não incentivada do “DESENVOLVE”, quando ainda restassem créditos, deveriam eles realmente ser

lançados na linha própria do documento de apuração e transportados ao período seguinte, na forma de saldo credor.

Quanto às exclusões relativas aos valores das operações com produtos fabricados por outros estabelecimentos, portanto sem o direito ao incentivo, embora o recorrente não segregue os produtos daqueles fabricados no estabelecimento incentivado, sempre que solicitadas foram apresentadas planilhas que demonstram a aplicação do princípio “PEPS” (primeiro que entra, primeiro que sai), excluindo sistematicamente de toda venda as quantidades atinentes às entradas oriundas de outros estabelecimentos.

Consigna que não se desincumbiram os agentes autuantes da obrigação que lhes incumbia, consistente da realização das diligências que se fizessem necessárias para coligir prova apta a ilidir a presunção utilizada na autuação, de credibilidade e veracidade.

Quanto às operações codificadas como 5.949 e 6.949, afirma que apresentou cópias das notas fiscais, das quais se pode inferir que os produtos que estão ali relacionados guardam relação com as atividades industriais desenvolvidas pelo recorrente, donde se conclui seu vínculo ao projeto.

No que se refere às entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, pelos documentos apresentados, ficou claro que se tratava de devoluções de vendas de produtos de fabricação própria e do ICMS da operação. Note-se que na saída de bens de fabricação própria, vinculados ao projeto, faturados nos Códigos 5.401 e 6.401, conforme definido, inclusive, na própria Instrução Normativa nº 27/09, o ICMS da operação própria não deve ser excluído da apuração do “DESENVOLVE”. Assim, o imposto da operação destes mesmos itens, quando objetos de devolução, também não deve ser excluído do cálculo, sob pena de elevar indevidamente a base de cálculo da parcela incentivada.

Por outro lado, afirma que, ao contrário do asseverado no acórdão, os diferenciais de alíquotas foram tempestiva e corretamente estornados dos cálculos. Cuida-se, ademais, de fato devidamente comprovado por ela (recorrente) nos autos.

Em relação às amostras grátis, nas planilhas de exclusões do “DESENVOLVE” de produtos relacionados ao projeto, já mencionadas anteriormente, estão contidos todos os produtos referentes à integralidade das operações de saídas, inclusive os relacionados com amostras.

Quanto aos estornos de créditos proporcionais do produto à parcela referente à produção realizada em outra empresa do grupo, não se justifica sob qualquer aspecto o desprezo à planilha apresentada, até porque inexiste padronização legal do documento, cumprindo ao recorrente demonstrar, como feito, os cálculos necessários.

Entende infundada e estranha a negativa em reconhecer os valores comprovados por documentos, em relação às operações que se referem aos Códigos 5.152 e 6.152.

Por fim, no que atine aos meses em que não apresentado os demonstrativos, releva esclarecer que na apuração inicial o débito não ultrapassou o limite da parcela mínima, razão porque foi efetuado o pagamento integral apurado, sem a aplicação do incentivo fiscal do “DESENVOLVE”, o que leva à necessária conclusão de que tal infração não pode prosperar.

Quanto à infração 3, avalia que a fiscalização sob esse aspecto tomou em consideração a situação cadastral atual das empresas clientes, ao passo que o recorrente o fez segundo informações contemporâneas às datas em que se ultimaram as operações comerciais.

Destarte, desconsiderou a fiscalização as alterações havidas na condição de microempresas, ocorridas no curso do lapso temporal compreendido entre as datas das operações e aquela em que foram realizadas as diligências pelo Fisco, alteração que, por óbvio, não pode ser considerada em detrimento do recorrente.

Por derradeiro, com o intuito de evitar desagradável e desnecessária superfetação, o recorrente se reporta aos argumentos lançados na defesa inicial, bem como nos esclarecimentos posteriormente apresentados.

Por tais razões, entende que o Acórdão deve ser revisto com o acatamento as suas razões recursais.

Parecer da PGE/PROFIS, de fls. 1.850 a 1.857, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que, em relação à infração 1, o fato da Lei Complementar nº 87/96 prever, em seu artigo 12, a incidência do imposto nas transferências interestaduais, aborda a súmula 166 do STJ, transcreve trechos de Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (Apelação Cível 120.541-8), bem como do Recurso Especial nº 242.338/MG, o qual afastou a aplicação da Súmula nº 166, por ocasião das transferências interestaduais, finalizando pelo posicionamento do não acatamento das razões recursais, quanto a tal aspecto.

No que concerne à infração 2, entende que o alegado saldo credor já foi deduzido para mensuração da parcela possível de incentivo, além do que falta amparo documental frente às alegações do recorrente, apesar da realização de duas diligências, bem como entende que pode ser acolhida, igualmente, a tese recursal da impossibilidade de aplicação da Instrução Normativa 29/09, vez que sabido ser a mesma, ato normativo meramente explícito, enquadrando-se na norma contida no artigo 106 do Código Tributário Nacional (CTN).

De relação à infração 3, aduz que as provas dos autos comprovam que as mercadorias não foram destinadas a microempresas, ambulantes e empresas de pequeno porte, sendo os documentos acostados às fls. 721/909 certificadores apenas da situação cadastral dos adquirentes, quanto à condição de ativo, inativo, ou cancelado.

Por tais argumentos, entende que o Recurso Voluntário não pode ser provido.

VOTO

Objetiva o Recurso Voluntário a reforma das infrações 1, 2 e 3, frente ao julgamento realizado pela Junta de Julgamento Fiscal. A primeira, versa acerca de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Trata-se de questão eminentemente jurídica, relativamente à possibilidade ou não, de incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. E, ainda, sem uma pacificação de conceitos e regras, ao contrário do afirmado na peça recursal, como veremos adiante, não entendendo o recorrente, ao citar a legislação do estado de São Paulo, a disposição constitucional de que a competência normativa do ICMS cabe a cada unidade da Federação, não podendo, dessa forma, norma emanada de outro estado, ter aplicação frente a legislação local.

Analisemos inicialmente o escopo legal da matéria. A Constituição Federal, em seu artigo 155, estabelece em seu inciso II, a competência dos Estados e do Distrito Federal em instituir imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O artigo 146 da Constituição Federal já havia determinado, em seu inciso III, que caberia à Lei Complementar estabelecer, dentre outras, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Neste sentido foi promulgada a Lei Complementar nº 87/96, regra matriz do ICMS, que traz em seu bojo as definições acerca do fato gerador do imposto, especialmente em seu artigo 12, inciso I, ao determinar que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Já o artigo 13, inciso I, estabelece que a base de cálculo do imposto é o valor da operação, na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do artigo 12, do mesmo diploma legal, ao passo que o artigo 13, § 4º, trata especificamente da base de cálculo para as operações interestaduais, pertencentes ao mesmo titular.

Tal regra foi devidamente recepcionada e integrada às Leis estaduais do ICMS das unidades Federadas, inclusive, no caso do Estado da Bahia, pela Lei nº 7.014/96. E não poderia ser diferente.

Aí reside a grande discussão acerca da matéria. Fato é que existe a Súmula nº 166, oriunda do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a qual reza que “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, e posições doutrinárias como as mencionadas pelo recorrente em sua peça recursal, também não se pode deixar de observar alguns aspectos. O primeiro deles, diz respeito que a tese doutrinária não é unânime. Vittorio Cassone em sua obra, Direito Tributário, 13ª Edição, Ed. Atlas, 2001, pág. 298, defende seu ponto de vista de que “*Não consigo concordar com essa assertiva, porquanto a questão da competência para tributar ganha foro privilegiado – no sentido de determinar a incidência na saída do estabelecimento. Por isso, reputo constitucional o art. 12, I, da LC nº. 87/96, ao estabelecer: ‘Considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’*”.

No mesmo sentido, também no Poder Judiciário o entendimento acerca da matéria não é unânime, à vista de diversas decisões oriundas de Tribunais, a exemplo do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, o qual tem de forma reiterada se posicionado pela incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte em diferentes Estados:

AGRAVO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO LIMINAR À APELAÇÃO. CABIMENTO DO JULGAMENTO SINGULAR PELO RELATOR UMA VEZ QUE DE ACORDO COM A POSIÇÃO DA CÂMARA.

A existência de posição da Câmara acerca da matéria autorizava o Relator a proceder ao julgamento singular, uma vez que o resultado do julgamento foi o mesmo que seria proferido pela Câmara na hipótese de o processo ser pautado para Sessão, o que configurava a manifesta procedência do Recurso. Precedente do STJ. DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. FATO GERADOR. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. ARTIGO 12, INCISO I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

A transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em diferentes Estados da Federação, constitui fato gerador de ICMS. Aplicação do art. 12, I, da LC 87/96, posterior à Súmula 166 do STJ. Precedentes do TJRGS. Agravo desprovido.

(Agravo Nº 70035410471, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 15/04/2010).

AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada a comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor, sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido.

(Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)

AGRAVO INTERNO. Não cabe modificar a Decisão em agravo interno, salvo quando comprovada a sua incorreção no plano material, o que não se coaduna com a jurisprudência da Câmara sobre os pontos abordados de acordo com a seguinte ementa originária: DIREITO TRIBUTÁRIO. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO TITULAR SITUADO EM ESTADOS DIFERENTES DA FEDERAÇÃO. Incide o ICMS na operação de circulação de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo titular, partindo do Rio Grande do Sul para outros estados da Federação, lá

aproveitado na subsequente cadeia de operações. Art. 12, inc. I, da LC nº 87/96. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

(Agravo Nº 70030741185, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relatora: Des.^a Rejane Maria Dias de Castro Bins, Julgado em 25/06/2009)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Nos termos do art. 12, inc. I da Lei Complementar 87/96, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Por conseguinte, é devido o imposto nas operações realizadas pela impetrante, que envolvem a transferência de arroz beneficiado do estabelecimento do Estado para filiais de outras unidades da Federação. Não aplicação da Súmula n. 166 do STJ. Precedentes jurisprudenciais. APELAÇÃO DESPROVIDA.

(Apelação Cível Nº 70028172344, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des. Luiz Felipe Silveira Difini, Julgado em 29/04/2009).

Tais decisões, todas recentes, têm como fundamento o fato de que a Súmula nº 166 do STJ fora editada em 14 de agosto de 1996, com publicação no Diário da Justiça em 23/08/96, ou seja, é anterior à Lei Complementar nº 87, que é de 13 de setembro de 1996, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Reiteramos tratar-se de matéria controvertida e que, a nosso ver, pode sofrer reversão do atual entendimento junto aos Tribunais Superiores, vez que, sob o ponto de vista jurídico, os argumentos dos julgados do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul dentre os quais os acima enunciados são por demais contundentes, e não podem ser desconhecidos ou ignorados.

Ademais, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, entende que, se não houver incidência, pode ocorrer à evasão fiscal, vez que o Estado de destino ficaria com a integralidade do ICMS, o que é a mais pura realidade, uma vez que a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte sem o devido recolhimento do imposto, fere o princípio federativo. O tributo pertence à pessoa política onde a operação mercantil se realizou, ainda que o destinatário da mercadoria esteja localizado em outra unidade federativa ou, mesmo no exterior.

A questão ganha, ainda, novos contornos, ao observarmos que apesar da Súmula nº 166, o próprio STJ através de julgamento recente, através de sua 2^a Turma, tendo como relator o ministro Castro Meira, apreciando o Recurso Especial 1.109.298, também proveniente do Estado do Rio Grande do Sul, adentrou no mérito da interpretação do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. A cerne da questão é: como pode aquela corte, decidir do mérito sobre a base de cálculo entre transferências de mercadorias realizadas entre empresas do mesmo titular, decidindo a respeito, e em outro momento sumular no sentido de que não cabe a incidência do imposto em idêntica situação? Daí se vê a dificuldade na abordagem do tema.

Vejamos trechos da mencionada Decisão:

(...)

“5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular -artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier”.

No mesmo sentido, podemos citar a Decisão do próprio STJ, no Recurso Especial nº 242.338/MG, a qual analisa a questão das transferências interestaduais, e que se conflitua com a própria Súmula nº 166, ao conter a seguinte ementa, conforme já mencionado no Parecer da PGE/PROFIS:

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

Contudo, diante do fato objeto do Auto de Infração ora analisado, não há nenhuma alteração econômica no fato, uma vez que pelo sistema de débito/crédito, o contribuinte debita num estabelecimento e credita no outro. A diferença se dá apenas pelo fato da transferência ser interestadual.

Dessa forma o fato gerador do imposto ocorreu quando da entrada no estabelecimento do contribuinte das mercadorias destinadas ao seu uso ou consumo, estando a exigência fiscal amparada na legislação tributária vigente e comprovada de forma inequívoca nos autos, até por que o recorrente não negou a prática, apenas se insurge contra a forma de tributação, entendendo não estar obrigada a tributar tais operações, por força de sua interpretação da Lei Complementar.

Por outro lado, não nos esqueçamos que, como bem sabe o recorrente, vivemos em um Estado de direito, e como tal, um dos seus pilares é a sujeição às normas previstas e emanadas da Lei. A previsão da infração ora discutida, e a sua consequente violação à legislação tributária encontra-se na Lei nº 7.014/96, que, repita-se, apenas absorveu os comandos emanados da Lei Complementar razão pela qual cabe tanto ao autuante como aos julgadores, em nome do Estado de direito, que não permite discricionariedade nos seus atos, sua aplicação à norma vigente. Até por que, como bem sabe e consignou o recorrente, a legislação processual do Estado da Bahia, especialmente o RPAF/99, estabelece em seu artigo 167, inciso I, que não se incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade da norma.

Dessa forma, entendo que a cobrança do imposto nesta infração foi realizada em atendimento ao princípio da legalidade, que é um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico Pátrio, é um dos sustentáculos do Estado de Direito, e vem consagrado no inciso II do artigo 5º da Carta Magna, dispondo *"que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*, de modo a impedir que toda e qualquer divergência, os conflitos, as lides se resolvam pelo primado da força, mas, sim, pelo império da lei, entendida como expressão do direito, emanada sob a forma escrita, de autoridade competente prescrevendo condutas estabelecidas como justas e desejadas, e dotada ainda de sanção jurídica da imperatividade.

O conceito de legalidade no âmbito tributário deve ir muito além de simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo, e ser entendido de forma a açambarcar dois aspectos distintos: a legalidade formal e a material. No atinente à legalidade formal, cabe aduzir que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão legislativo. Por seu turno, a legalidade material, é indispensável que sejam estabelecidos *in abstrato* todos os aspectos relevantes para que, concretamente, se possa determinar, por exemplo, quem vai pagar, quanto se vai pagar, a quem se vai pagar e por qual razão se vai pagar. Em outras palavras, requer-se a fixação, nessa mesma fonte, de todos os critérios de Decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em razão de tal reserva absoluta da lei é que a obrigação tributária deve necessariamente decorrer da incidência da norma sobre o fato concreto, impedindo, por conseguinte, a atuação da autoridade administrativa com discricionariedade na imposição do tributo.

E, dentro desta ausência de margem do administrador, o autuante agiu de forma estritamente legal para efetivar a cobrança do imposto a título de diferencial de alíquota nas entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo, ainda que tais entradas tenham se dado por transferência, como no caso presente.

Dessa forma, em que pese à argumentação jurídica trazida pelo recorrente, inclusive a alegação de que se encontra ultrapassada, diante de decisões judiciais, com o que discordo, frente aos elementos já relatados, alinho-me ao entendimento exarado pela PGE/PROFIS, no sentido de que o Recurso, frente ao presente item não deva ser acolhido, mantendo-se a exigência fiscal.

De relação à infração 2, que diz respeito a recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, pela condição do recorrente de beneficiária do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração do Estado da Bahia – DESENVOLVE sendo que, para embasar a autuação, os autuantes elaboraram demonstrativos da apuração do imposto que foi recolhido a menos, bem como das exclusões efetuadas, nas diligências realizadas.

Inicialmente gostaria de adotar o voto proferido pelo relator de primeiro grau, o que faço nesse momento, diante de sua qualidade e clareza.

O que se discute no caso em tela, é simplesmente a composição da base de cálculo do imposto, diante do benefício fiscal adquirido pelo recorrente, inserida no Programa DESENVOLVE.

Tal programa visa incentivar a instalação de projetos industriais no Estado da Bahia, como forma de aumentar a renda, o emprego, e o desenvolvimento social. Para isso, estabeleceu benefício da dilação de prazo para o recolhimento de parcela do imposto, ficando uma parcela menor, determinada pela Resolução que concedeu o incentivo, e denominada “parcela não incentivada”, e que deve ser recolhida nos prazos regulamentares.

Dessa forma, somente poderiam compor a base de cálculo do imposto, para fins de dilação de prazo, as operações realizadas e diretamente ligadas aos produtos produzidos pelo estabelecimento industrial, sob pena de total e completo desvirtuamento do programa, e consequentemente, do incentivo fiscal concedido.

Assim, sob o aspecto lógico, algumas operações incluídas pelo recorrente na base de cálculo do imposto, foram entendidas impróprias, o que gerou a infração, e consequentemente, a sua cobrança. A Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligências a fim de se chegar à verdade material, embora, de acordo com as informações constantes do processo, o recorrente não tenha conseguido, ao curso das mesmas, comprovar, de forma clara e indiscutível que a apropriação de determinadas operações na base de cálculo do imposto tinham o necessário respaldo lógico e legal, fato esse, inclusive, por ela reconhecido.

Aqui, não se discute sobre a possibilidade ou não de aplicação da Instrução Normativa nº 27/09 ao caso em comento, diante do fato de que a mesma foi publicada no Diário Oficial do Estado em 03 de junho de 2009, data posterior àquela da ocorrência dos fatos geradores determinantes do lançamento tributário.

Como é sabido, a Instrução Normativa não é instrumento legal que crie qualquer norma jurídica. Apenas orienta a prática de atos que já se encontram inseridos na norma jurídica, esclarecendo procedimentos, direcionando práticas, enfim, orientando fisco e contribuinte quanto a elementos, repita-se, já presentes no arcabouço legal.

Dessa forma, importante é entender a lógica de composição da base de cálculo, e sua adequação ou não a esta lógica, diante do benefício concedido, e sua coerência ou não.

Assim, por exemplo, inadmissível, dentro desta lógica que operações relativas a produtos não fabricados no estabelecimento industrial beneficiado pelo Desenvolve venham a integrar a base de cálculo do imposto incentivado. E isso ocorreu no presente feito, não tendo o recorrente, por ocasião das oportunidades que lhe foram concedidas pelo órgão de primeiro grau, de conseguir fazer a necessária e imprescindível prova da separação das operações relativas a mercadorias fabricadas pelo próprio estabelecimento, e aquelas recebidas em transferências de outros estabelecimentos não incluídos no programa do aludido benefício fiscal.

Por outro lado, aqueles argumentos defensivos consistentes, foram devidamente analisados, e por tal razão, comprovada a cobrança indevida, expurgados dos valores originalmente lançados, relativamente aos valores do programa FAZCULTURA.

Em função de tais fatos, não tendo o recorrente conseguido trazer aos autos as provas que a exemplo dessa citada acima, de forma contundente e efetiva comprovaram não ter o fisco elementos para a autuação, a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal deve ser mantida.

Quanto à infração 3, que se reporta ao recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses indicados, por ter realizado vendas a empresas inscritas na condição de “normal” como se fosse a “microempresas”, tendo sido aplicada a alíquota de 7% em vez de 17%, o recorrente aduz que os autuantes se reportaram aos períodos atuais, como suporte para as pesquisas realizadas, ao invés da data das operações. A esse respeito, verifico que os documentos acostados às fls. 124 a 200, se referem às informações obtidas através do sistema de cadastro da Secretaria da Fazenda. Através dela, se constata que, contrariamente ao informado pelo recorrente, os autuantes tiveram o zelo e cuidado de verificar o histórico dos destinatários das mercadorias, onde se indica a situação quanto à condição, ao longo do tempo. Assim, por exemplo, na fl. 125, verificamos que o contribuinte Ferreira & Prado Ltda., inscrição estadual 062.336.660, a partir de 01 de junho de 2006, passou à condição de contribuinte do regime “normal” de apuração do imposto, condição que perdurou até a data da consulta, ou seja, 01 de dezembro de 2009.

O mesmo ocorre com o documento de fl.126 que se reporta ao contribuinte J. N. de Jesus, Inscrição Estadual nº 059.304.496, que em 01 de janeiro de 2006 encontrava-se na condição de contribuinte do regime “normal” de apuração, situação que perdurava até o momento da consulta (01 de dezembro de 2009). Idem em relação à empresa Marinalva Rodrigues Santiago, inscrição estadual 036.309.315 (fl. 131), apenas para citarmos alguns exemplos. Dessa forma, não se vislumbra o alegado descompasso trazido pelo recorrente, quanto ao período consultado pelos autuantes, para a imposição fiscal.

Por outro lado, o RICMS/BA estipula no seu artigo 50, que “*as alíquotas do ICMS são as seguintes*”. No seu inciso I, estabelece a alíquota para as operações internas em “*17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subseqüente*”. Tal artigo, 51, determina que em relação às microempresas, aplica-se a alíquota de 7% nas operações com mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (artigo 353, incisos II e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas, de acordo com as alíneas “a” a “j” do inciso II do mesmo artigo.

O recorrente assim não procedeu, em tais operações, razão da autuação, vez que aplicou alíquota incorreta (7%) nas suas operações com empresas incluídas no cadastro na condição de regime normal de apuração (conta corrente fiscal), não estando tais destinatários, **no momento da emissão dos documentos fiscais na condição de microempresas, empresas de pequeno porte ou ambulantes**, ainda que em outro momento temporal pudesse ostentar tal condição.

A alegação recursal não trouxe qualquer elemento fático específico que pudesse se contrapor à acusação fiscal, de forma a desconstituir-la, senão uma afirmação genérica. E é sabido na necessidade e imperiosidade da apresentação da contra prova para robustecer qualquer argumentação. Caso contrário cai-se na regra contida no artigo 143 do RPAF/99 que afirma que “*a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*”, o que se coaduna com o § 5º, do artigo 123 do mesmo dispositivo legal, que preceitua que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual.

Diante de tais argumentos, não pode prosperar a alegação recursal, devendo a acusação fiscal ser mantida quanto a tal item.

Dessa forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, diante das argumentações colocadas, alinhando-me, pois, ao entendimento esposado pela PGE/PROFIS, em seu opinativo.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 1)

Como se depreende do voto do ilustre Conselheiro Relator, a infração 1 versa sobre matéria similar a recentes votos por mim proferidos e que trilham por um viés oposto. Por conseguinte,

mais uma vez, com a *data máxima vênia* do prezado Relator, terei que, por pacífico convencimento, exarar o voto divergente, pelas razões que passo a expor.

Inicialmente, vale lembrar que a matéria controversa gravita em torno da pertinência de se cobrar ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Assim sendo, não poderia me posicionar de outra forma, ou seja, entendo que a infração 1 não pode subsistir. Compulsando os autos, verifico que a referida infração trata da cobrança de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas transferências de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, no período de janeiro de 2006 a novembro de 2008. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 103.315,23, mais multa de 60%.

Portanto, pela análise dos autos não restou dúvida, ou seja, é fato incontrovertido que a infração 1 trata de transferências de mercadorias para fins de consumo entre estabelecimentos da mesma empresa. Inclusive o autuado argumenta que, *“como as operações se referiam a transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não havia incidência de ICMS nas operações e, portanto, não era devida a diferença de alíquotas. Frisa que o RICMS-SP previa a não incidência, tanto que as notas fiscais não continham destaque do ICMS”*.

Ora, considerando que as mercadorias foram simplesmente transferidas entre o estabelecimento sediado em São Paulo e sua filial na Bahia, para fins de consumo, tal ação física, no meu entendimento, não ensejou fato gerador e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual resta prejudicada, vez que entendo que não houve a **circulação econômica**, ou seja, não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação.

Em que pese entendimentos diferentes de juristas e no seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existe também pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pelo STJ, através da sua Súmula nº 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira me permito reiterar que neste caso não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsumi à ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**. Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA

MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 Agr, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.*

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "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 transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*

5. *"Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10^a ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7.

O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)*

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO- INCIDÊNCIA. SÚMULAS 166 E 7 DO STJ.

1. *Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que houve simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem finalidade de comercialização e com retorno ao local de origem. Nessas condições, não incide o ICMS, nos termos da Súmula 166/STJ.*

2. *Rever tal aspecto, indicado pelo TJ-MA, de que não houve efetiva circulação econômica da mercadoria, é inviável em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).*

3. *Agravio Regimental não provido.*

(AgRg no REsp 780.543/MA, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 19/12/2008)

Por fim, apenas para, mais uma vez, ilustrar o meu reiterado convencimento acerca da matéria em foco, transcrevo, a seguir, parte de recente voto de minha lavra em PAF julgado nesta 2^a CJF, do qual fui Relator e que versa sobre matéria similar:

“(...) Segundo a regra constitucional, para haver fato gerador do ICMS é imperioso que haja a circulação física e econômica com a transferência de titularidade, sendo o seguinte entendimento do renomado jurista, professor Roque Antônio Carrazza: “Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS.” Cito, abaixo, a Súmula 166 do STJ que vem sendo utilizada para liquidar a dúvida no que tange a esta matéria tributária relativa a simples transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...).”

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário no que tange a infração 1 e, acompanhando o voto do Conselheiro Relator, seja no que tange as demais infrações alvos do Recurso Voluntário, seja no que tange ao Recurso de Ofício apreciado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à infração 1 e, por unanimidade quanto às demais infrações, com voto qualificado do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206973.0004/09-9, lavrado contra **QUÍMICA AMPARO LTDA. (ATOL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$478.234,97, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1) – Conselheiros(as): Valtércio Serpa Júnior, José Franklin Fontes Reis e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à infração 1) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à infração 1)

ROSANA MACIEL BITECOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS