

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0002/11-6  
**RECORRENTE** - SOUZA CRUZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JF nº 0207-05/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 12/12/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0368-12/12

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao ativo fixo ou ao uso e consumo do estabelecimento, sendo irrelevante o fato de se tratar de operação de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Exigência subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/03/2011 para cobrar multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 93.152,94, em decorrência do cometimento de duas infrações, contanto, somente faz parte deste Recurso a infração 2, a seguir transcrita:

*Infração 02 - "Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Total da Infração: R\$ 72.744,39".*

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 42 a 52, reconhecendo a infração 1, sinalizando que seria feito o recolhimento do valor lançando e, contestando a infração 2, por entender que não há incidência de ICMS nas operações autuadas. Em seguida, houve por parte do fiscal autuante, a apresentação de informação fiscal, à fl. 270, rebatendo alegações defensivas e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 5ª JF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### “VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$ 93.152,94, decorrente de duas irregularidades, tendo o sujeito passivo reconhecido integralmente à primeira infração e impugnado a segunda exigência, a qual se refere à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas entradas de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação e destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento. Assim, a lide se restringe, unicamente, à infração impugnada, sendo procedente a primeira exigência.*

*Da análise das peças processuais, referente à infração 2, o autuado defende que tal exigência é improcedente, pois trata de transferências de materiais de uso e consumo do estabelecimento, cujas operações não há incidência do ICMS, uma vez que inexistente fato gerador do ICMS, por não haver circulação da mercadoria em caráter econômico e nem configuração da prática de negócio jurídico mercantil.*

*Contudo, cabe-me esclarecer que, por se tratar o autuado de contribuinte estabelecido no Estado da Bahia, obriga-se a cumprir a legislação baiana do ICMS, a qual estabelece em seu art. 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, que:*

*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 a operação ou prestação subsequentes.*

*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 outro lado, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispõe que:*

*Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.*

*Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:*

*I - é devido o pagamento:*

*a) 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;*

*Já o art. 624, inciso II, do RICMS/BA, enfatiza que, na entrada, no estabelecimento destinatário, este fará o pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.*

*Por fim, o Convênio ICMS 19/91 que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso e consumo, em sua cláusula primeira, inciso II, determina que:*

*Cláusula primeira. Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:*

*[...]*

*II – nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea “a” do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.*

*Assim, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, se tratar de operação de transferência ou de não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega o recorrente. Assim, subsiste a infração 2.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo homologar-se os valores já recolhidos (fl. 274).*

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 290 a 303), alegando que a Decisão recorrida merece ser reformada, pois manteve a exigência quanto à incidência do ICMS nas transferências de bens do ativo fixo e material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Após um breve relato dos fatos e das infrações lançadas, afirma que reconheceu e pagou a infração 1, mas contesta a manutenção da infração 02 por entender que não incide ICMS "nas operações de transferência de material de uso e consumo entre estabelecimentos do recorrente".

Alega que a fundamentação da Decisão recorrida solenemente ignora as razões de defesa em relação a uma matéria que já está pacificada na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais, inclusive a do Tribunal de Justiça deste Estado.

Sustenta a tese de que não incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais de material de uso e consumo e de bens destinados ao ativo fixo, entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Esclarece que as operações lançadas no presente auto sequer foram tributadas na origem, não são mercadorias, pois, "de fato, não se tratam de bens destinados a atos de

*mercancia*". Por esse motivo, alega que não havia a obrigação de tributar tais transferências, não há porque se cogitar de cobrar diferenças de alíquotas no destino.

Colaciona lição do i. professor Roque Antonio Carrazza para embasar a sua tese.

Em seguida, fala que a jurisprudência pátria já consagra esse entendimento há mais de 30 anos, conforme se depreende na Decisão da 1ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no RE nº 72.412, de 06/04/72, cujo relator foi o Min. Djaci Falcão, como também na recente Decisão do mesmo Tribunal, no RE 267599 AgR-ED/MG, de 06/04/2010, cuja relatora foi a Min. Ellen Gracie.

Aduz que o STJ consagra o mesmo entendimento, com a edição da Súmula 166 e que, o próprio TJ-BA vem julgando na mesma toada, consoante jurisprudência que colaciona (APELAÇÃO, Processo: 10647-6/2000, QUINTA CÂMARA CÍVEL, Relator: RUBEM DARIO PEREGRINO CUNHA. Julgamento de 14/04/2009 e MANDADO DE SEGURANÇA, Processo: 75974-2/2008, SEÇÃO CÍVEL DE DIREITO PÚBLICO, Relator: JOSEVANDO SOUSA ANDRADE, Julgamento: 23/07/2009)

Afirma novamente que a essa matéria já está atualmente pacificada também na jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, (Resp. nº 39.605-SP de 09/10/2000 e no Resp1125133/SP, de 25/08/2010) e, por conseguinte, deve ser aplicado ao presente caso. Diz que "*não se pode admitir que a mera transferência de materiais destinados ao uso e consumo e de bens de ativo fixo entre estabelecimentos de uma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados, pois isto importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional*".

Aduz que sua tese deve se aplicar tanto nas transferências de materiais de uso e consumo, como às transferências de bens de ativo fixo, pois em ambas as hipóteses os materiais envolvidos não podem ser considerados como mercadorias, já que se tratam de operações de circulação sem conteúdo econômico.

Destaca que em todas as notas fiscais que foram emitidas nessas transferências de materiais de uso e consumo para o estabelecimento autuado constam no rodapé, em Informações Complementares, a "Não incidência do ICMS", com a indicação da base legal respectiva, qual seja, o correspondente artigo do Regulamento do ICMS do Estado de origem da transferência.

Ao final de seu arrazoado, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Em termos, os autos foram encaminhados a PGE/PROFIS para exame.

Ao exarar o Parecer de fls. 310 e 317, o ilustre representante da PGE/PROFIS, o procurador José Augusto Martins Junior, primeiramente faz uma breve síntese do Auto de Infração e da irresignação tracejada no Recurso, para após trazer a baila o matiz constitucional do ICMS.

Cita e transcreve o art. 155, II da CF/88 para dizer que a leitura da norma conduz inequivocadamente à ilação de que o legislador constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações 'relativas' à circulação de mercadorias ou prestação de serviços e não, como quis inferir o recorrente, sobre operações de venda de mercadorias, com efetivação de circulação jurídica.

Aponta que a LC, ancorada no permissivo constitucional, estabeleceu como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, consoante o art. 12, I da LC87/96, o qual transcreve. Fala que tal posicionamento normativo já existe no nosso ordenamento jurídico desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM 66/88. Reproduz análise do jurista Lucena de Menezes neste sentido, para afirmar que é perfeita mente legal e constitucional o legislador fixar como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, sendo claro que as transferências de mercadorias concretizada entre eles "*deverão ser objeto de regular tributação, como forma neste presente lançamento*".

Assevera 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 exclusivo sobre operações de venda de mercadorias*", afirmando que, neste sentido, "*é irrelevante para efeito de incidência do ICMS (...) se nas etapas de circulação de mercadorias ocorreu ou não transferência de propriedade, bastando assim, a circulação física econômica tendente a*

*encaminhar o bem para o seu consumo final*". Fundamenta o seu ponto de vista com base nas lições dos professores Fábio Fanucchi, Paulo de Barros Carvalho, Walter Gaspar e José Souto Maior Borges.

Em seguida, aborda a questão do entendimento do STJ da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte da mesma unidade federada, "sendo este entendimento devidamente sedimentado na Súmula 166". Neste ponto, diz que "*não é este o problema do caso em apreço, (...) mas isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob o enfoque dada a questão do STJ*".

Alega que em caso das transferências interestaduais, a operação comercial irradia reflexos em outro Estado membro da Federação, devido ao ciclo econômico do bem, que poderá prejudicar o Estado remetente, afetando os princípios federativos e o da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas. Neste sentido, traz parte do voto da Apelação Cível nº 120.541-8 de MG.

Arremata seu raciocínio sobre a Súmula 166 do STJ dizendo que ela só pode aplicada apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação. Cita os Resp nºs 242.338/MG e 1.109.298/RS que adotam essa tese.

Ao final de seu Parecer, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

O presente Recurso tem por objeto a modificação da Decisão da 5ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração lançado pelo cometimento de duas infrações, quais sejam: 1 - falta de pagamento do ICMS antecipação parcial no momento correto e 2 - falta de recolhimento do ICMS referente diferencial de alíquota interestadual.

A infração 1 foi reconhecida e paga com benefício legal de redução de 70%, conforme se vê no extrato SIGAT de fls. 277 e 278 do presente PAF, representando que não há mais lide sobre a questão.

O cerne do julgamento gira em torno da infração 2, que cobra o diferencial de alíquota interestadual.

O recorrente levanta a tese da não incidência do ICMS nas transferências de bens do ativo fixo e material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mediante a aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Compulsando os autos, vejo que a origem da autuação está na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação e no Estado da Bahia, respectivamente.

Além disso, vejo que em operação alguma houve o destaque nas Notas Fiscais do ICMS para crédito ou débito, mantendo a empresa uma coerência quanto à sua tese de não incidência nas meras circulações físicas de mercadorias entre seus próprios estabelecimentos.

Nessa esteira, como bem apontado no Recurso Voluntário, existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, que resultaram na edição da sua Súmula nº 166, que entende não existir fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, pois não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade, o que corresponde à circulação jurídica do bem.

Tenho como certo que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume 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.

Portanto, alinho-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. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor

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

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 impositivo 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, 10ª 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 do 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)*

Portanto, acolho o solicitado pelo recorrente em sua peça recursal, que clama pela improcedência da infração 2 imputada no lançamento em debate.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida em relação à infração 2, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração.

### **VOTO VENCEDOR**

Em que pese à qualidade e argumentação utilizada pelo eminente relator, permito-me discordar do mesmo, frente não somente quanto à conclusão, como de igual modo, ao embasamento jurídico utilizado.

E explico melhor: A acusação fiscal é a 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 a uso ou consumo do estabelecimento.

A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155:

*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;*

*(...)*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*(...)*

*VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

*a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;*

*(...)*

*VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

Ou seja: a complementação de alíquotas em operações interestaduais possui a necessária previsão constitucional. Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segrega as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, o legislador fala em “operações”.

E qual seria então este conceito. A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono.

Por outro lado, estabelece, ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetable.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96, conforme delegação constitucional:

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*(...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

*“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;”*

Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96:

*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 a operação ou prestação subsequentes.*

Por seu turno, 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;*

Para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 69 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97, dispositivo em vigor à época dos fatos geradores, determinava:

*Art. 69. A base de cálculo do ICMS, para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, é o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, constante no documento fiscal, e o imposto a ser pago será o valor resultante da aplicação, sobre essa base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota prevista para as operações ou prestações internas neste Estado, segundo a espécie de mercadoria, e a alíquota interestadual prevista na legislação da unidade da Federação de origem.*

*Parágrafo único. Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, observar-se-á, ainda, o seguinte:*

*I - é devido o pagamento:*

*a) 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;*

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: *“Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS”.*

Se por um lado é certo que sendo destinada a uso e consumo, tais produtos não sofrerão saídas, o que poder-se-ia alegar não caberia a aplicação de tal raciocínio. Todavia, o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado.

Quanto às menções Recursais a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula nº 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados à cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que *“os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito”.*

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

*“Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, “c”, da Constituição Federal.*

*Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.*

*Logo, inexistente qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.*

*O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.*

*Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:*

*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;*

*Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:*

*Art. 4.º - 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;*

*Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.*

*Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.*

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº. 87/96, a Súmula nº 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo nº 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

*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 à 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)*

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a

simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Por tais razões, entendo que é devido sim o imposto nas entradas de bens destinados a uso e consumo do Recorrente, ainda que recebidos em transferências interestaduais, razão pela qual voto no sentido de que o Recurso Voluntário não seja provido, mantendo-se a decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0002/11-6**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.744,39**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória de **R\$20.408,55**, prevista no art. 42, II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologando os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Valtercio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS