

**PROCESSO** - A. I. N° 299314.0300/11-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SANSUY S/A. - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS  
**RECORRIDA** - SANSUY S/A. - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0286-02/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 28.05.2013

### 3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0195-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Operação interestadual destinada a não contribuinte do ICMS, a alíquota aplicável é a prevista para as operações internas. Atividades desenvolvidas pelos destinatários estão fora do campo de incidência do ICMS, o que caracteriza a condição de não contribuinte do ICMS. Mantida a Decisão recorrida. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. **a)** VENDAS A CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE INCLUSÃO DO VALOR DO IPI. Integra a base de cálculo do ICMS o valor do IPI, quando da venda de mercadorias a consumidor final. Mantida a Decisão recorrida. **b)** SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO LEGALMENTE PREVISTO. Comprovada a infração, cujos custos de produção foram fornecidos pelo próprio contribuinte. Mantida a Decisão recorrida. 3. EXPORTAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS COM DOCUMENTO FISCAL. SEM COMPROVAÇÃO DA SAÍDA DO PAÍS. Comprovada a regularidade da operação. Exigência insubstancial. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto às infrações 1 e 2 e, por maioria, quanto à infração 3.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão n° 0286-02/11, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$ 328.353,96, em razão de cinco irregularidades, inerentes aos exercícios de 2006 e 2007, a saber:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 108.443,27, em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual de 12% quando o correto é 17%, conforme demonstrado às fls. 68 a 74 dos autos;

INFRAÇÃO 2 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 33.870,09, em decorrência da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, quando da venda de mercadorias a consumidor final, conforme demonstrado às fls. 75 a 79 dos autos;

INFRAÇÃO 3 - Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 119.160,74, conforme relatório de estoque/produção onde indica os custos unitários totais de produção de cada produto, as planilhas de CPV – Custo de Produtos Vendidos e o demonstrativo das operações de saídas interestaduais de produtos em transferência para estabelecimento do próprio Contribuinte com valor abaixo do custo de produção, consoante demonstrado às fls. 80 a 102 dos autos;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 1.762,24, devido em virtude de saída de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, como demonstrado às fls. 103 a 114;

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 65.117,62, nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação Exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registro de Exportação, como demonstrado à fl. 115.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 263.236,34, após rejeitar as preliminares de nulidade e indeferir o pedido de diligência. No mérito, teceu as seguintes considerações:

Quanto à infração 1, a JJF verificou que, da análise dos documentos acostados ao PAF, emitidos pelo SINTEGRA, às fls. 18 a 67, observa-se o DEMONSTRATIVO DO ICMS DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL A MENOR - SAÍDAS DE PRODUTOS DESTINADOS À NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, parte integrante do ANEXO 03 do presente PAF, de fls. 68 a 74, no qual se verifica que são prestadores de serviços gráficos, publicidade, marketing, televisão, fotografia, de comunicação visual, aluguel de máquinas e equipamentos, dentre outros. Aduz que o que caracteriza a condição de contribuinte não é o fato de a pessoa ser ou não inscrita no cadastro, mas sim a natureza de sua atividade e de seus negócios. Cita Acórdão JJF nº 0013-01/09 relativo à mesma empresa e infração, cuja exigência foi mantida pela segunda instância de julgamento administrativo desse CONSEF. Assim, concluiu que, ainda que inscritos no cadastro dos estados de destinos, tais inscrições não caracterizam a condição desses como contribuintes, visto que, conforme ficou demonstrado, através dos documentos apresentados pelos autuantes, as atividades desenvolvidas dos aludidos destinatários estão fora do campo de incidência do ICMS. Mantém a exigência.

Inerente à infração 2, a mesma decorre do levantamento e conclusões relativas à infração 1, para a qual foi mantida a exigência sob o entendimento, acima indicado. Assim, integra a base de cálculo do ICMS o valor do IPI, quando da venda de mercadorias a consumidor final e como já ficou comprovado, conforme disposto no art. 54, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA. Mantém a exigência, com as mesmas razões alinhadas na infração 1, para considerar os destinatários não contribuintes, cabendo a inclusão do IPI na base de cálculo do imposto em questão.

No tocante à infração 3, aduz a JJF que a exigência foi levantada uma vez que não foi incluído o ICMS nos custos apurados para efeito de cálculo nas operações de transferências interestaduais de produtos, pois, nas aquisições de insumos, matérias-primas, material de embalagem, o ICMS é retirado dos custos e, na contabilidade, recebe a rubrica ICMS a recuperar. Porém, nas transferências em questão, o ICMS deve ser embutido e a filial se creditará do valor destacado no documento fiscal.

Salienta ser o sujeito passivo reincidente, conforme Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, julgado procedente nas instâncias deste CONSEF, conforme Acórdãos JJF Nº. 442/04/05 e CJF Nº 125/11/06. Diz que também foi julgado procedente o A. I. Nº 299314.0001/08-3, conforme Acórdão JJF Nº 0013-01/09, cujo voto transcreve, quanto à mesma infração e sujeito passivo.

Aduz a JJF que restou demonstrado que o Custo de Produção declarado na coluna quinze do ANEXO 5 foi levantado e fornecido pelo próprio contribuinte aos autuantes no curso da ação fiscal através do relatório “FICHA DE ESTOQUE - Estoque: PA, SA, MP”, de forma a atender precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA, caindo, inclusive, por terra as decisões

contrárias do CONSEF, trazidas pelo autuado. Assim, fica evidente que diante da “FICHA DE ESTOQUE - Estoque: PA, SA, MP”, não mais precisaria de qualquer CPV, pois, os custos das mercadorias produzidas já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, necessários para identificar os aludidos custos do sujeito passivo.

Diz, ainda, que além de o levantamento efetuado não se tratar de elemento indiciário, conforme alega o autuante, ficou evidente que não há elemento trazido aos autos que demonstre ter havido o aludido arbitramento da base de cálculo, pois, nenhum dos valores adotados nos cálculos dos valores de “ICMS Devido” no DEMONSTRATIVO DAS SAÍDAS INTERESTADUAIS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR COM VALOR ABAIXO DO CUSTO DE PRODUÇÃO (Anexo 5, fls. 80 a 86), foi obtido através de tal método. Porém, foram disponibilizados pelo próprio Contribuinte.

Por fim, considerando que o crédito tributário não é disponível, bem como as afirmações dos autuantes de que houve, na apuração do imposto devido na infração 3, uma incorreção que favoreceu ao contribuinte e resultou no imposto a menos exigido, a JJF recomenda a INFAZ de origem uma nova ação fiscal para apurar e exigir a aludida diferença do tributo não reclamado, se efetivamente confirmada. Mantém a infração 3.

Em relação à infração 4, aduz a JJF que os autuantes anexaram as consultas ao SINTEGRA/SUFRAMA, às fls. 104 a 114, onde se pode verificar a ausência das citadas notas fiscais relacionadas no ANEXO 6, sendo que o contribuinte não contesta serem as notas fiscais relacionadas vinculadas à operações de saída com produtos industrializados para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus; os valores das mesmas e do ICMS devido. Diz a JJF que a isenção do ICMS em tais operações, prevista no art. 29, III, do RICMS/BA, é condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário e o autuado não consegue comprovar tal condição. Mantém a exigência.

Quanto à infração 5, aduz a JJF que os autuantes, acertadamente, acolhem os argumentos do autuado trazidos em sua defesa, pois comprovaram que a operação refere-se a dois cilindros de metal para calandra, equipamento pertencente ao ativo imobilizado da empresa enviado para conserto no exterior, conforme Declaração de Despacho 2070996910/4 (doc. 2), emitida em 18/08/2007 e, posteriormente, ingressou no território nacional, conforme Declaração de Importação 08/1239292-7 (doc. 3) e Comprovante de Importação correspondente (doc. 4). Assim, a infração 5 foi elidida.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 236 a 242 dos autos, o recorrente, em relação à infração 1, reitera sua alegação de que não há na documentação acostada ao Auto de Infração qualquer prova de que os destinatários, regularmente inscritos no cadastro do ICMS de seus respectivos Estados, não realizem operações com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Diz que o procedimento adotado pelos autuantes e a Decisão recorrida abre perigoso precedente, uma vez que desconsidera totalmente o cadastro de contribuintes das outras unidades da Federação e presume, apenas com base na razão social, a atividade desenvolvida pelos clientes do recorrente. Assim, pede revisão da Decisão para julgar improcedente esta exigência.

Inerente à infração 2, aduz o recorrente que esta exação decorre diretamente da infração 1, visto que os autuantes entenderam que a empresa efetuou vendas interestaduais para não contribuintes do imposto e que por este motivo o IPI deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS. Assim, pelos mesmos motivos expostos no item anterior, pede pela improcedência deste item.

Em relação à infração 3, após transcrever o art. 56, V, “b”, do RICMS/97, diz que na sua impugnação explicou que para calcular o custo devido na transferência os autuantes fizeram os seguintes passos:

1. Identificaram nas fichas de estoque de cada produto, em cada mês, o valor do custo unitário baixado no estoque;

2. Calcularam, com base nas tabelas de CPV da empresa, o percentual correspondente a matéria-prima, mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, energia elétrica e serviço de utilidades;
3. Aplicaram sobre o valor encontrado no primeiro passo o percentual do passo anterior para calcular o “*custo de mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra*”.

Assim, em sua impugnação, foi alegado que no procedimento adotado os autuantes fizeram algumas considerações que distorcem totalmente o levantamento efetuado, pois efetuaram o cálculo do percentual correspondente à matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta, energia elétrica e serviço utilizando o CPV da empresa como o todo e não apenas o correspondente às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia. Aduz, ainda, que também comprovou que os autuantes confundiram dados da unidade da Bahia com os de outras unidades, pois fizeram presunções considerando os dados da empresa como um todo. Porém, na Decisão recorrida, o relator limitou-se a analisar apenas a primeira etapa do procedimento aplicado pelos autuantes, etapa que não foi contestada pelo recorrente em sua impugnação.

Salienta que não questionou em momento algum a utilização dos dados provenientes das fichas de estoque, mas sim o procedimento adotado pelos autuante para, a partir dos dados das fichas de estoque, calcular o custo a ser aplicado na transferência.

Diz que o julgamento desconsiderou que o valor do custo nas fichas de estoque refere-se ao custo total da mercadoria produzida, que é diferente do custo indicado no art. 56, V, “b”, do RICMS. Assevera que os autuantes tinham pleno conhecimento de que não poderiam utilizar diretamente o custo indicado nas fichas de estoque, tanto é que no levantamento efetuado no Anexo 5 indicaram na coluna “*Custo de Produção – Fonte: Relatório de Produção Sansuy – Custo Total Unitário (c) (\$)*” o valor que consta nas fichas de estoque, mas depois fizeram ajustes com base no CPV da empresa, indicado na coluna “(d)” do citado anexo. Diz que é sobre a inconsistência desse ajuste que está fundamentada a impugnação apresentada pelo recorrente, mas estas alegações não foram apreciadas no voto do relator. Ressalta que possui outra unidade industrial em Embu (SP) que apresenta um portfólio de produtos e custos de produção totalmente diferentes da unidade da Bahia.

Assim, conclui que o custo utilizado para verificar se ocorreu transferência abaixo do custo não poderia ter sido estimado, como foi feito pelos autuantes, e que foi efetuado arbitramento não autorizado pela legislação.

Diz que a Decisão recorrida também foi omissa em relação à inclusão de energia elétrica e outros gastos no cálculo do percentual utilizado para arbitramento do custo de transferência de mercadorias, julgando em sentido oposto à orientação do CONSEF. Pede revisão da Decisão para determinar a nulidade do procedimento fiscal.

Às fls. 282 e 283 dos autos, a PGE/PROFIS, através do Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois, em relação às infrações 1 e 2, entende não merecer guarida a tese recursal, porquanto da análise dos documentos de fls. 68 a 74 se verifica claramente que os destinatários das mercadorias são empresas prestadoras de serviços, não se emoldurando no conceito de contribuinte descrito no Código Tributário Nacional. Assim, comunga com o posicionamento firmado pela Decisão de base de que não há como se emprestar à inscrição do Cadastro de Contribuintes a condição de elemento definidor da situação de contribuinte do ICMS, sendo tal formalidade apenas para fins de controle cadastral e, ousrossim, registro dos elementos de identificação do empresário. Ressalta que o art. 182 do RICMS/BA prescreve esta situação expressamente ao consignar que “*O que caracteriza ser determinada pessoa contribuinte do ICMS não é o fato de estar ou não inscrito no cadastro estadual, e sim o preenchimento dos requisitos do art. 36*”. Conclui não merecer guarida a tese do recorrente.

Quanto à infração 3, diz que melhor sorte não merece o apelo voluntário, pois as razões recursais trafegam no sentido contrário de posicionamento já assente no seio do CONSEF (Acórdãos JJF nº 442-04/05 e 125-11/06), inclusive prolatados contra o próprio recorrente em outro lançamento.

Assim, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo da exigência relativa à infração 5, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância, quanto às três primeiras infrações.

Da análise do Recurso Voluntário, o sujeito passivo alega, quanto às infrações 1 e 2, que não há nos autos documentação que comprove que os destinatários, regularmente inscritos no cadastro do ICMS de seus respectivos Estados, não realizem operações com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Diz que o procedimento adotado abre perigoso precedente, uma vez que desconsidera totalmente o cadastro de contribuintes das outras unidades da Federação e presume, apenas com base na razão social, a atividade desenvolvida pelos clientes do recorrente.

Contudo, não cabe razão ao recorrente, pois, conforme foi consignado na Decisão recorrida, os comprovantes de inscrição e de situação cadastral acostados aos autos, às fls. 18 a 67, demonstram que os destinatários relacionados às fls. 68 a 79 tratam-se de não contribuinte do ICMS ou de consumidores finais, visto que dizem respeito às atividades de: criação de gado; reparo e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico; associações de defesa de direitos sociais; representantes comerciais de produtos não especificados; impressão de material para outros usos; tipografia; locação de mão-de-obra temporária; locação de máquinas e equipamentos; gráficas, publicidade; serviços de organizações de eventos; agendamento e locação de espaços publicitários; laboratórios fotográficos, armazéns gerais, obras marítimas e fluviais, etc.

Assim, comungo com o entendimento da PGE/PROFIS de que “*não há como se emprestar à inscrição do Cadastro de Contribuintes a condição de elemento definidor da situação de contribuinte do ICMS, sendo tal formalidade apenas para fins de controle fiscal e, ousrossim, registro dos elementos de identificação do empresário*”, visto que tais atividades desenvolvidas pelos destinatários estão fora do campo de incidência do ICMS, como bem frisou a Decisão recorrida.

Diante de tais considerações, subsistem as duas primeiras infrações, visto que a alíquota incidente nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes é de 17% e na base de cálculo inclui o valor correspondente ao IPI.

Inerente à infração 3, o recorrente, em síntese, alega que não questiona a utilização dos dados provenientes das fichas de estoque, mas sim o procedimento adotado pelos autuantes para, a partir dos dados das fichas de estoque, calcular o custo da transferência, aplicando percentual correspondente a matéria-prima, mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, energia elétrica e serviço utilizando o CPV (Custo de Produtos Vendidos) da empresa.

Por sua vez, os autuantes informam, às fls. 174 e 175, que o “Custo de Produção” declarado na coluna quinze do ANEXO 05 foi levantado e fornecido pelo próprio contribuinte no curso da ação fiscal através do relatório “FICHA DE ESTOQUE – Estoque: PA, SA, MP”, em meio eletrônico, além dos esclarecimentos, de fls. 96 a 102 dos autos, de que tal relatório se presta para atender ao disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, pois os custos das mercadorias produzidas já estariam ajustados, considerando os valores da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Contudo, frisam que, por erro, ainda aplicaram percentuais, conforme apurado à fl. 87, que serviriam para obter o custo dos citados insumos (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra) a partir da proporção sobre o custo total de cada produto. Registram que tal procedimento beneficiou o contribuinte, pois, ainda, foi aplicado um redutor aos valores do custo já ajustados para atender ao disposto na legislação. Assim, a coluna relativa a valores do ICMS Devido (ANEXO 05) resultou valores menores que os realmente devidos e, portanto, indiscutivelmente favorável ao contribuinte.

Da análise de tais informações, podemos concluir que:

1. Inexiste qualquer questionamento sobre os dados do “Custo de Produção” do “ANEXO 05”, relativos à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, inerente a cada produto, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.
2. No tocante à aplicação de percentual redutor do custo de produção (coluna 16 do ANEXO 05), do qual o recorrente se insurge, os próprios autuantes reconhecem ter sido indevida, haja vista que os dados fornecidos pelo contribuinte já representavam os custos ajustados na forma da lei.
3. A exclusão de tal redutor nos cálculos dos valores apurados no “ANEXO 05” iria agravar a infração, pois aumentaria, ainda mais, a diferença existente entre o custo de produção e o praticado pelo estabelecimento autuado, aplicado nas transferências dos produtos fabricados.
4. A título de exemplo, citamos a Nota Fiscal nº 112755 (fl. 80), relativa a 900 m de SANDEC, com base de cálculo atribuída à operação de transferência de R\$ 5.157,00, o que implica no custo unitário de R\$ 5,73, cujo custo de produção informado pelo contribuinte é de R\$ 12,38, o qual após inclusão do ICMS (alíquota de 12%) resulta no valor unitário de R\$ 14,07, que multiplicado pelas 900 unidades apura-se a base de cálculo de R\$ 12.661,36, ou seja, uma diferença de R\$ 7.504,36 entre as bases imponíveis e o recolhimento a menos do ICMS de R\$ 900,52. Por sua vez, aplicando-se o redutor, ora reclamado pelo recorrente, o ICMS exigido é de R\$ 713,36 (fl. 80).

Diante de tais considerações, as razões recursais atinentes à terceira exação são impertinentes e não a elide, sendo a infração subsistente, devendo a autoridade fiscal competente instaurar novo procedimento fiscal para exigir a diferença do tributo remanescente, relativo à infração 3, decorrente da aplicação indevida de percentual de redução sobre o custo de produção, conforme foi aplicado à fl. 87 dos autos, tendo em vista que o custo de produção foi fornecido pelo próprio contribuinte. Mantida a Decisão recorrida.

Por fim, da análise do Recurso de Ofício, relativo à infração 5, verifica-se que a insubsistência da exigência decorreu da comprovação dos autuantes, quando da sua informação fiscal, que a operação refere-se a equipamento do ativo imobilizado da empresa, enviado para conserto no exterior, conforme Declaração de Despacho 2070996910/4, que, posteriormente, ingressou no território nacional, conforme Declaração de Importação 08/1239292-7 e Comprovante de Importação correspondente. Assim, acertadamente, a Decisão recorrida considerou insubsistente a infração 5.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à infração 3)**

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento quanto à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

*“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a 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 da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.*

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais".*

*(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)*

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

**Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.**

A súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos Recursos repetitivos, em 2010:

**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 da 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. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)*

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da recente Decisão, proferida em Junho/2012:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.**

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

**AGRADO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

*(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)*

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

*1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.*

*2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato imponível demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.*

**Agravo regimental improvido.**

*(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)*

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se Decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

**EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL (LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRADO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.**

*(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CARMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)*

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvida, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da

sucumbência judicial, haja vista a matéria restar pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, divirjo do Relator para declarar não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade quanto às infrações 1 e 2, e em decisão por maioria em relação à infração 3, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299314.0300/11-0, lavrado contra **SANSUY S/A. - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 263.236,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 3) – Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Álvaro Barreto Vieira.

VOTO DIVERGENTE (Infração 3) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Oswaldo Ignácio Amador

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à infração 3)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS