

**PROCESSO** - A. I. Nº 269352.0010/10-7  
**RECORRENTE** - CASA BAHIA COMERCIAL LTDA. (CASAS BAHIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0415-04/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11/10/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0283-12/13

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E MATERIAIS PARA CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. 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. É irrelevante o fato de a saída de mercadorias, utilizadas como material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, não ser passível de tributação pelo ICMS no Estado de origem, como alega o recorrente. Exigências parcialmente subsistentes, após exclusão de parcela em duplicidade. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela Parcial Procedência do Auto de Infração, reduzindo o valor da exigência fiscal inicial de R\$522.037,79 para R\$510.356,87, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

O Auto de Infração lavrado em 30/06/2010 decorre de duas infrações, ambas objeto do Recurso interposto pelo Contribuinte, como segue:

*Infração 01 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 488.487,97, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, inerentes aos meses de janeiro a março de 2010;*

*Infração 02 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 33.549,82, 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, nos meses de janeiro a março de 2010.*

A 4ª JJF, após análise das peças processuais, proferiu Decisão, abaixo transcrita, julgando procedente em parte a autuação para exigir do autuado o pagamento do imposto no valor de R\$510.356,87, acrescido da multa de 60%, “*in verbis*”.

## VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 522.037,39, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas entradas de mercadorias ou bens oriundos de outras unidades da Federação e destinados ao uso, consumo ou ativo fixo do próprio estabelecimento, inerentes aos meses de janeiro a março de 2010.*

*Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade argüido pelo defendant, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, visto que o levantamento fiscal está fundamentado em lançamentos da escrita*

fiscal do próprio contribuinte, os quais, conforme bem pontuou o autuante, representam as mesmas notas fiscais de entrada de uso e consumo e ativo fixo, recebidos pela empresa e que estão devidamente lançadas no livro Registro de Entradas e consolidadas no livro Registro de Apuração do ICMS, e, obviamente, em poder da própria empresa, conforme provam os documentos de fls. 5 a 10 dos autos, cujos cálculos do diferencial de alíquotas encontram-se às fls. 11 a 19 dos autos, os quais foram dados cópia ao autuado.

É válido salientar que, para efeito de cálculo do imposto, foi utilizada a totalização das seguintes codificações fiscais por operações (CFOP): 2551 (compra de bem para o ativo imobilizado); 2552 (transferência de bem para o ativo imobilizado); 2556 (compra de material para uso ou consumo) e 2557 (transferência de material para uso ou consumo), por representarem entradas de outras unidades da Federação de material de uso e consumo e ativo fixo, declarados pelo próprio contribuinte.

Quanto à alegação de que o autuado incorreu em equívoco, pois, “Muito embora tenha mencionado CFOP’s relativos a aquisições e transferência, em sua descrição apenas se refere às operações de aquisição (compras)”, vislumbro um entendimento restrito do autuado sobre o termo “aquisição”, o qual significa o ato de adquirir, ou de alcançar posse, obter, conseguir, nos quais se incluem as operações de “compras” ou de “transferências”, por se tratarem de entradas no estabelecimento.

Inerente ao pedido de que as intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do seu advogado, Dr. Rodrigo Mauro Dias Chohfi (OAB/SP 205.034/SP), assegurando-se a inocorrência de inócuas e nulas intimações, também deixo de acatá-lo, pois inexiste previsão legal para a nulidade dos atos, caso não sejam as intimações direcionadas ao patrono do recorrente, como assim pretende o sujeito passivo, visto que o art. 108 do RPAF, determina que a intimação será feita pessoalmente ao sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, como também através de via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, ou através de edital publicado no Diário Oficial do Estado, quando não for possível as formas anteriores.

Em seguida, da análise das razões de mérito, deve-se 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;

Por fim, o art. 624, inciso II, do RICMS/BA, enfatiza que, na entrada de bem de uso ou material de consumo, se fará o pagamento da diferença de alíquotas, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Assim, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída de mercadorias, utilizadas como material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, não ser passível de tributação pelo ICMS, como alega o recorrente.

Como o levantamento fiscal se baseou em dados escriturados pelo próprio contribuinte, cotejando os valores efetivamente devidos com os recolhidos, inclusive considerando os valores lançados a título de diferencial de alíquotas, conforme planilhas às fls. 11 a 19 dos autos, torna-se inócuia a alegação de que, com relação às transferências, emitiu notas fiscais complementares para ajustar o valor dos custos incorridos nas operações, como também de que o recolhimento da “DIFAL” ocorreu concomitantemente com o recolhimento do ICMS das operações normais.

Contudo, à fl. 12 dos autos, verifico que o valor total da exigência no mês de março de 2010 é de R\$ 66.754,85, sendo R\$ 55.073,93 relativo ao diferencial de alíquota do imobilizado – infração 01 (fl. 16), e R\$ 11.680,92 ao diferencial de alíquota do uso ou consumo – infração 02 (fl. 19). No entanto, observo que, por equívoco, foi consignado no Auto de Infração (fl. 01), no referido mês de março, o valor total de R\$ 66.754,85 para a infração 01 e o valor de R\$ 11.680,92 para a infração 02, sendo correto o valor de R\$ 55.073,93 para a infração 01 e R\$ 11.680,92 para a infração 02.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 510.356,87, sendo R\$ 476.807,05, para a infração 01, e R\$ 33.549,82 para a infração 02.

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 191/218, o recorrente inicia seu arrazoado dizendo que em sede de defesa demonstrou a inocorrência do fato gerador do ICMS na transferência de mercadorias destinadas ao ativo e ao uso e consumo do estabelecimento da Bahia, aduzindo que é pacífico o entendimento judicial derredor da matéria, além de alegar que comprovou o pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota – DIFAL nas aquisições dos bens destinados ao ativo fixo e ao uso e consumo.

Diz que referentemente à diferença de alíquota de ICMS nas aquisições de bens do ativo imobilizado e material de uso e consumo, as provas que carreou aos autos não foram devidamente apreciadas pelos julgadores de piso. Afirma que o crédito tributário reclamado está extinto por pagamento, conforme documentos que lista e que diz ter o condão de elidir a acusação fiscal, informando, inclusive, que o imposto reclamado foi recolhido concomitantemente ao recolhimento do ICMS das operações normais, conforme guia de pagamentos.

A título de exemplo, diz que a diferença de alíquota referente à Nota Fiscal nº 2.086, que acobertou a aquisição de bens para o ativo permanente do recorrente, originários do Estado de Minas Gerais, foi devidamente escriturada no seu LRE em 05.02.2010 sem crédito do imposto, conforme determinação da legislação. Ato contínuo, afirma que apurou o ICMS devido a título de diferencial de alíquotas, aplicando a alíquota interna relativa ao bem adquirido sobre o valor da operação, e do valor apurado, subtraiu o valor do ICMS destacado na Nota Fiscal de aquisição, registrando tal valor no LRAICMS, no campo “Outros Débitos”, sob a denominação “Diferença de Alíquota”, especificamente na folha relativa à apuração do imposto de abril de 2010, tudo conforme documentação que diz ter juntado aos autos.

Afirma, também, que registrou os valores apurados na sua DMA, que foi regularmente enviada à SEFAZ. Diz que apurou o montante de R\$1.625.272,54 a título de ICMS relativo ao mês de abril de 2010, e que do valor apurado, com permissivo da legislação, abateu créditos relativos às aquisições de mercadorias para revenda. Quanto ao recebimento de mercadorias para revenda por intermédio de transferência entre estabelecimentos e ICMS devido pela Antecipação Parcial, foi apurado o montante de R\$770.124,57, valor efetivamente pago em 10/05/2010, conforme DAE colacionado aos autos.

Do valor acima apontado, a título de diferencial de alíquotas lançado na Apuração do mês de abril de 2010, diz a que “contém o valor devido a título de diferencial de alíquotas do mês de fevereiro do mesmo ano, já que este totaliza R\$ 253.445,50 (duzentos e cinquenta e três mil, quatrocentos e quarenta e cinco reais e cinquenta centavos) e aquele totaliza R\$ 460.995,67 (quatrocentos e sessenta mil, novecentos e noventa e cinco reais e sessenta e sete centavos)”.

Afirma que a soma dos dois valores integra o valor lançado na DMA relativa ao mês de abril de 2010, conforme memória de cálculo que elaborou (doc. 08 da Impugnação).

Afirma que grande parte dos valores cobrados na infração 1 já foram devidamente recolhidos aos cofres do Estado da Bahia, haja vista que o valor relativo à apuração do diferencial de alíquotas referente ao mês de fevereiro de 2010, correspondente a R\$233.061,68, foi devidamente recolhido e é relativo à aquisição de bens para o ativo permanente.

Diante dos seus argumentos, entende que deve ser reformada a Decisão de piso a fim de que sejam reconhecidos os pagamentos correspondentes a R\$412.117,57, sendo R\$233.061,68 relativos ao mês de fevereiro de 2010 e R\$179.055,89 relativos ao mês de março de 2010.

Assevera que em que pese o Acórdão recorrido sustentar que a legislação baiana prevê a ocorrência do fato gerador do ICMS na entrada de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ter sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, independentemente de se tratar de transferência entre filiais do mesmo titular, tal entendimento não pode ser aplicado ao caso vertente, pois o STJ manifestou-se inúmeras vezes pela não ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, o que culminou com a edição e publicação da Súmula nº 166, cujo enunciado transcreve.

Derredor da Súmula nº 166, diz que a matéria de fundo se revela no entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que operações de simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, não configuram uma “circulação jurídica” da mercadoria, pois, não se trata de operação mercantil, não havendo qualquer mudança de titularidade dos bens transferidos. Destaca que a Junta de Julgamento Fiscal, em que pese manter a autuação, deixa de fundamentar a inaplicabilidade da Súmula nº 166 do STJ.

Discorre a respeito da legislação da Bahia quanto a competência do CONSEF na apreciação de matérias relacionadas a constitucionalidade, entendendo que em nome do princípio da legalidade administrativa e do devido processo legal qualquer Tribunal Administrativo, pela liberdade de convencimento, não está adstrito a esse limite. Cita a doutrina.

Aduz que o julgador administrativo tem competência para analisar o ato de aplicação em relação a todas as demais normas, pois, aos olhos da CF/88, que garante ao contribuinte a ampla defesa e o contraditório, e na hipótese em que, em sua defesa, invoca fundamento constitucional, a não apreciação de tais argumentos macula a Decisão administrativa.

Reitera que não ocorreu o fato gerador do ICMS, e que a exigência do imposto na hipótese dos autos viola a CF/88, bem como vai de encontro ao entendimento claro de Tribunais Superiores sobre a matéria. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e trecho “extraído do acórdão proferido pela C. 2ª Câmara desse E. Conselho da Fazenda do Estado da Bahia” – acórdão não identificado.

Conclui que não há que se falar em inaplicabilidade da Súmula nº 166 do STJ, pelo que deve ser reformado o Acórdão recorrido, para que se aplique a referida Súmula ao caso dos autos, a fim de desconstituir o Auto de Infração indevidamente lavrado em face do recorrente.

Fazendo alusão ao princípio da não-cumulatividade, assevera que não há incidência do ICMS na operação de transferência de bens de uso e consumo e de ativos entre seus estabelecimentos.

Diz que por possuir centenas de filiais espalhadas pelo país, necessita utilizar-se de alguns bens de uso e consumo e de bens do seu ativo para consecução de seu objeto social, e que por esse motivo, após adquirir tais bens, os transfere de alguns de seus estabelecimentos em outros Estados para a filial na Bahia. Aduz que a exigência de diferencial de alíquota do ICMS para o caso em tela é indevido, pois o imposto foi recolhido integralmente.

Lembrando que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria em caráter econômico, o que exige a prática de negócio jurídico mercantil, aduz que a simples saída física de bens do

estabelecimento, por si só, não tipifica a hipótese de incidência do ICMS, inadmitindo, por consequência, a constituição do fato gerador do ICMS, como a transferência de ativos do estoque para a filial do recorrente.

Salienta que os ativos transferidos foram devidamente tributados quando da sua aquisição, pelos quais o imposto correspondente foi integralmente recolhido com a alíquota cheia. Nessa esteira, pondera que se os referidos bens e materiais para uso e consumo forem tributados mais uma vez, estar-se-ia a afrontar o princípio da não-cumulatividade. Discorre a respeito do referido princípio, sobre o mecanismo de créditos e débitos fiscais, da tributação em cascata, etc.

Diz que para o caso em discussão, o recorrente “*não fez jus ao crédito do ICMS, pois adquiriu as mercadorias na condição de consumidora final e não como contribuinte do ICMS*”, afirmando que sobre as mercadorias objeto da autuação, já houve a tributação integral do ICMS. Faz uso de exemplo para demonstrar que se mantida a autuação, estaria o recorrente sendo obrigada a pagar ICMS à alíquota de 35% - Simula idas e vindas de bens do ativo, sendo tributadas em cada movimentação entre os Estados da Federação, tudo a demonstrar que um mesmo bem seria tributado varias vezes.

Assevera que deve ser reformado o Acórdão recorrido, sob pena de ofensa direta ao Princípio Constitucional da não-cumulatividade.

Repisando a sua tese de que na saída dos bens do estabelecimento localizado em outro Estado da Federação, para outro estabelecimento de titularidade do recorrente, não há incidência do ICMS, cita o RICMS do Estado de São Paulo que diz em seu art. 7º que “*o imposto não incide sobre: XIV - a saída de bem do ativo permanente; XV - a saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo*”.

Invoca o art. 56, IV do RICMS da Bahia, o qual determina que “*a base de cálculo do ICMS devido a título de diferencial de alíquotas pela entrada interestadual de material ou bem destinado ao ativo imobilizado ou a uso e consumo no estabelecimento baiano será o mesmo valor sobre o qual incidiu o imposto no Estado de origem (preço de aquisição ou custo da mercadoria)*”.

Com base no ordenamento jurídico do Estado de São Paulo, entende que “*a relação jurídica sequer chegou a nascer*”, pois, “*não há a definição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária*.”. Nessa esteira, aduz que “*considerando que o estado da Bahia exige a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS levando em conta a base utilizada pelo estado federado do qual partiu a mercadoria, é fácil concluir que não essa cobrança não pode prosperar, merecendo urgente reforma o v. acórdão recorrido*”. Conclui que inexistindo valor sobre o qual possa incidir o imposto estadual na unidade Federada de origem, restaria prejudicada a aplicação da norma do estado da Bahia.

Repisa a tese da aplicação da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, também com base em diversos julgados e nos escritos dos professores José Eduardo Soares de Mello e Arnoldo Wald.

Mencionando o art. 155 da CF/88, entendendo ofendido, diz que embora haja circulação física dos bens, não há circulação econômica, razão pela qual não ocorre o fato gerador do tributo mencionado. Nesse sentido, entende que a simples transferência de ativo da matriz para a filial, o qual, diga-se, não é mercadoria, não pode ser tributado pelo ICMS. Cita o professor Roque Antonio Carrazza, concluindo que no caso em tela “*houve apenas um mero deslocamento de ativos e de bens de uso e consumo entre estabelecimentos do recorrente, permanecendo, tais bens, integrados ao patrimônio do recorrente, uma vez que, repita-se, não há mudança do titular do patrimônio*”.

Além das razões expostas, afirma que emitiu notas fiscais complementares, para ajustar o valor dos custos incorridos nas operações entre seus estabelecimentos, e que tais custos apenas serviram a representar formalmente a referida operação de transferência, ajustando o valor da remessa e inserindo a não incidência do artigo colacionado acima, do RICMS do Estado de São

Paulo. Destaca também que a emissão da referida nota fiscal é mera obrigação acessória, afirmando que a emissão do documento fiscal em voga “*não significa prática de fato gerador do ICMS*”, sendo necessário identificar a natureza da operação para identificar a eventual configuração do fato gerador do ICMS, se houver.

Reitera seu entendimento de que não cometeu qualquer ilícito fiscal, pelo que deve ser reformada a Decisão de piso para o cancelamento do Auto de Infração em comento.

A respeito do princípio da eficiência dos atos administrativos, art. 37 da CF/88, diz que apesar das inúmeras decisões judiciais sobre o assunto não vincularem os órgãos da administração tributária, as decisões na esfera administrativa devem ter como ponto de partida o princípio constitucional acima referido, que é corolário do princípio da “*boa administração*”. Cita doutrina. Nessa esteira, entende eficaz e congruente a aplicação do posicionamento dos tribunais judiciais, inclusive os superiores, tudo com o fim de que seja evitado o conflito jurídico.

Por derradeiro, requer o integral provimento do seu Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão recorrida, a fim de que sejam apreciadas todas as provas trazidas pelo recorrente com o fim de se excluir o montante de R\$412.117,57, relativo ao diferencial de alíquota do ICMS nas aquisições dos bens para o ativo imobilizado e uso e consumo, considerando que tais valores foram devidamente recolhidos aos cofres do Estado da Bahia.

Também requer a reforma do acórdão recorrido, a fim de que seja cancelada a autuação no que tange à cobrança do ICMS (diferencial de alíquota) na transferência de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado entre os estabelecimentos do recorrente.

A Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, n Procuradora da PGE/PROFIS, fls. 230, recomendou que o feito fosse convertido em diligência para que fosse verificada a veracidade das alegações defensivas quanto ao pagamento de parte do valor exigido a título de diferencial de alíquota.

Colocado em pauta suplementar, os membros da 2º Câmara de Julgamento Fiscal decidiram converter o feito em diligência à ASCTEC/CONSEF para que fosse verificado “*se no RAICMS do recorrente os valores devidos por diferencial de alíquota e autuados foram lançados a debito nos meses de março e abril, conforme afirmado pelo recorrente*”.

A ASTEC exara Parecer nº 148/2011, colacionado às fls. 236/237, no qual o diligente concluiu que “*No relatório analítico do mês de Abril, o valor do imposto devido por DIFAL é de apenas R\$536.278,39, mas foi lançado no RAICMS, o valor de R\$ 770.124,57. Isto significa que cerca de R\$233.846,18, a maior, que se referem a valores anteriores àquele mês, conforme se pode ver no demonstrativo em anexo. Assim, está provado que a empresa pagou no mês de Abril, valores a maior, provavelmente devidos de outros meses; no entanto, se assim procedeu, pagou intempestivamente.*”

Ciente dos termos do Parecer ASTEC nº 148/2011, o recorrente retorna aos autos, fls. 288/291, informa da juntada de demonstrativo analítico, no qual diz demonstrar o recolhimento do DIFAL nas aquisições de bens do ativo imobilizado e de uso e consumo nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2010. Assevera que na dita planilha, o valor apurado a título de diferencial de alíquotas lançado na Apuração do mês de abril de 2010 contém o valor devido a título de diferencial de alíquotas dos meses de fevereiro a março do mesmo ano, garantindo que grande parte dos valores cobrados no item 1 do Auto de Infração já haviam sido recolhidos.

Reitera todos os argumentos contidos no seu Recurso Voluntário, pugnando pela juntada do seu demonstrativo analítico com o fim de ver julgado procedente os seus pedidos referentes à exclusão do montante relativo ao diferencial de alíquota do ICMS nas aquisições dos bens para o ativo imobilizado e uso e consumo, bem como o cancelamento da autuação no que tange à cobrança do ICMS (diferencial de alíquota) na transferência de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado entre os estabelecimentos da Requerente, por não se tratar de hipótese de incidência do referido tributo.

Considerando inconclusivo o resultado da diligência, a 2<sup>a</sup> CJF converteu o feito em diligência mais uma vez e, em nova manifestação, Parecer nº 178/2011, fls. 299/301, a ASTEC/CONSEF, analisa as razões do recorrente, também com base nos documentos colacionados aos autos, e conclui que “*Não foi possível identificar as notas fiscais que eram de competência dos meses de janeiro, fevereiro e março e que foram pagas juntamente com as notas de Abril, embora a empresa tenha sido exaustivamente intimada a fazê-lo, tanto por telefone, como por e-mail e também pela intimação formal, que está anexada a esta diligência. Assim, dou por encerrada esta diligência sem poder atender ao pedido desta Câmara, ou seja, identificar dentro do valor de ICMS DIFAL pago em Abril, os valores que foram pagos intempestivamente referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março e que foram lançados pelo autuante, permanecendo apenas a certeza de que o valor recolhido em abril, embora maior que o valor devido naquele mês, a diferença a maior é inferior aos valores devidos conjuntamente nos meses de janeiro, fevereiro e março.*”

Mais uma vez, do Parecer ASTEC nº 178/2011, o recorrente se manifesta, fls. 278/382, aduzindo que conforme dito pela Fiscal diligente, “*não há como efetuar a separação das notas fiscais por mês e incluí-las nesse demonstrativo, pois a requerente não possui um ‘controle paralelo’ das notas fiscais, por exemplo, que foram lançadas em seu livro de entrada em fevereiro, mas, por um erro de sistema o DIFAL foi pago somente em abril*”.

Afirma que inconteste é o fato de que o recorrente recolheu, no mês de abril de 2010, valor muito superior ao imposto devido naquele mês, conforme demonstrado em suas planilhas e já reconhecido pelo Fisco, tudo correspondente ao período de janeiro a abril de 2010.

Nessa esteira, entende que simples cálculos aritméticos serviriam a excluir o valor excedido daquele mês, e também excluí-lo do montante total exigido a título de ICMS na modalidade diferencial de alíquota – infração 1.

Reitera seus argumentos e pedidos do Recurso Voluntário.

É trazido aos autos, fls. 397/407, Pedido de Restituição dirigido à DAT-METRO, no qual a oro recorrente requer devolução de R\$2.145.190,00 pelo recolhimento indevido de ICMS a título de diferencial de alíquota.

O autuante, as fls. 419/422, também vem aos autos em razão dos Pareceres exarados pela ASTEC e pelas manifestações do recorrente e, derredor das razões recursais, diz que o pleito do recorrente pode ser caracterizado como “*compensação*”, conforme art. 170 do CTN, considerando que pagou imposto a maior.

Diz que a alegação do recorrente de que o diferencial de alíquota ora cobrado está lançado no mês de Abril de 2010, não pode ser considerada, pois nenhuma ligação tem com os meses exigidos (janeiro a março de 2010), considerando que a apuração do imposto é mensal. Lembra que para imposto pago a maior, deve o Contribuinte requerer restituição do indébito.

Lembra também que no lançamento a débito do diferencial de alíquota no Livro de Apuração do ICMS de abril/2010, o recorrente não faz nenhuma referência a meses anteriores, donde conclui que o “*lançamento de abril de 2010 refere-se a diferencial de alíquota proveniente de mercadorias entradas em abril de 2010, período este que não faz relação com os meses ora cobrados (janeiro a março de 2010)*”.

Faz remissão ao instituto da “*compensação*”, aduzindo a necessidade de Lei específica. Reitera seu posicionamento no sentido de que o recorrente deve solicitar restituição se comprovado o recolhimento a maior do imposto, considerando que não se pode confundir os períodos de apuração. Cita pedido de restituição de indébito protocolado pela oro recorrente, correspondente a ICMS pago a maior nos meses de abril, maio, junho e julho de 2010 (processo 181523/2011-2), tudo a atestar que a compensação é desprovida de razoabilidade e legalidade. Faz uma série de questionamentos envolvendo a “*compensação*” e a “*restituição*” de imposto eventualmente recolhido a maior.

Quanto à diligência, diz que é inexequível. Lembra que os livros de apuração do ICMS de janeiro a março de 2010 estão anexados às fls. 05 a 10 dos autos, e que com base nos referidos livros, não se estabelece a correlação pretendida pelo recorrente. Destaca que a “*separação de notas fiscais*” solicitadas pelo Auditor Fiscal diligente já está feita no Livro Registro de Entradas, anexado ao CD à fl. 175, separadas mês a mês.

Comenta a respeito do citado processo de restituição, concluindo que o pedido de “*compensação*” do recorrente não pode prosperar, e que o Auto de Infração deve ser julgado procedente em sua plenitude.

Devolvido à PGE/PROFIS, o Dr. José Augusto Martins Junior, exara Parecer às fls. 425/433 no qual opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto, adotando como referência as considerações tracejadas pelo autuante às fls. 419/422.

Assevera que não merece acolhida as razões recursais porquanto, tratando-se de operações interestaduais, a transferência entre estabelecimentos é hipótese de incidência do ICMS, a rigor do art. 12, I, da Lei Complementar 87/96.

Recorre ao art. 155, II, da CF/88, concluindo que o legislador constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, e não um tributo sobre operações de venda de mercadorias, ou seja, com efetivação de circulação jurídica, como pretende o recorrente.

Citando o art. 12, I, da LC 87/96, dizendo da autonomia dos estabelecimentos, destacando que tal posicionamento normativo é confirmado pelo Decreto nº 406/68 e Convênio ICM 66/88. Cita análise feita pelo jurista Paulo Lucena de Menezes, concluindo que é legal a autonomia dos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, e, sendo assim, as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como o foram neste presente lançamento.

Reafirma que o ICMS é imposto que incide sobre operações “*relativas*” à circulação de mercadorias e prestação de serviços, logo, irrelevante para efeito de incidência do ICMS e, por consequência, para efeitos de índole tributária, se nas etapas de circulação de mercadorias ocorreu ou não transferência de propriedade, sendo suficiente à circulação física e econômica tendente a encaminhar o bem para seu consumo final. Cita a doutrina.

Afirma que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não é uma simples movimentação de mercadoria, mas, um fato econômico que possui relevância jurídica tributária.

Dizendo da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, entende que o posicionamento daquele tribunal não se aplica aos autos, conquanto, trata de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não se subsume ao enfoque dado à questão tratada pelo STJ.

Especificamente em relação às transferências interestaduais, diz que tal operação comercial irradia reflexos em outros Estados membro da Federação, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo e ao princípio da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas. Cita Decisão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais na Apelação Cível nº 120.541-8 e acórdão do STJ no REsp nº 242.338/MG, concluindo que ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos.

Conclui que é improcedente o pleito recursal e opina pelo improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JJF deste CONSEF, Acórdão 0415-04/10, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso que ora se aprecia cinge-se às infrações fiscais que acusam o Sujeito Passivo de haver deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ao consumo do próprio estabelecimento, inerentes aos meses de janeiro a março de 2010.

Em sede de preliminar o recorrente afirma que o julgado de primo grau, relativamente à infração 2, não apreciou as provas colacionadas aos autos que teriam o condão de demonstrar a extinção do crédito tributário em razão do seu pagamento.

As razões recursais, em apertada síntese, suscita a nulidade da Decisão recorrida em razão da não apreciação de peças probatórias colacionadas aos autos. Derredor da nulidade suscitada, ainda que de maneira indireta, vejo que assiste razão ao Recorrente. Da análise da peça defensiva, vejo que o Sujeito Passivo no item IV.3, fls. 43 e seguintes, diz do “*pagamento do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de ativo imobilizado e material de uso e consumo*”, dedicando algumas laudas da peça defensiva à abordagem da matéria, contudo, analisando o voto condutor da Decisão vergastada, se verifica que o julgador de piso não abordou a matéria devidamente, o que fragiliza a Decisão, ou seja, os julgadores de piso não fundamentaram o improviso do apelo defensivo quando a quo recorrente alegou que houve pagamento do imposto exigido.

Também pude observar que o Sujeito Passivo dedicou boa parte da sua defesa na tentativa de demonstrar a inexigibilidade do crédito pretendido pelo fisco, alicerçando a sua tese na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça - item IV.2 - , fls. 38 e seguintes. Também quanto a este ponto da defesa, vejo que os julgadores de primo grau não externaram qualquer posicionamento, limitando-se a citar e transcrever a legislação do Estado da Bahia no que concerne à matéria em voga.

Isto posto, verificado que a Decisão exarada pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal não abordou as razões defensivas de maneira devida, outra não pode ser a Decisão desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal senão a de tornar nula a Decisão de primeiro grau, fazendo retornar o presente PAF à primeira instância para novo julgamento, a salvo das falhas aqui apontadas.

Voto no sentido de ACOLHER A PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

Superada a preliminar de nulidade, sendo o relator vencido quanto à preliminar suscitada pelo recorrente, adentro ao mérito.

Em apertada síntese, as razões recursais dizem respeito à extinção do crédito reclamado pelo Fisco da Bahia em razão de pagamento e da inexigibilidade do ICMS nas transferências de bens do seu ativo fixo e de materiais de uso e consumo entre seus próprios estabelecimentos, com fundamento na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça.

Com respeito à primeira das alegações recursais, vejo que carecem de fundamentos fáticos e de direito. A alegação recursal, em suma, tem fundamento no fato de que o valor apurado a título de diferencial de alíquotas lançado na Apuração do mês de abril de 2010, *contém o valor devido a título de diferencial de alíquotas do mês de fevereiro do mesmo ano*, afirmado que a soma dos valores integra o valor lançado na DMA relativa ao mês de abril de 2010. Ou seja, diz o recorrente que agregou valores de vários meses em um único mês – abril/2010, e que a considerar que recolheu imposto a maior para o mês de abril de 2010, o valor recolhido a maior liquidaria o imposto devido no período apurado pela fiscalização.

Independentemente, da busca da verdade material, sob forma de diligência requerida por esta 2ª

Câmara de Julgamento Fiscal, o fato é que se apurou, verdadeiramente, recolhimento a maior do ICMS (diferencial de alíquota) para o mês de abril de 2010, referente a meses anteriores, contudo, não se pode atestar que o valor recolhido a maior seja, indubitavelmente, relativo ao período de janeiro a março de 2010, conforme atestou a ASTEC em seus Pareceres nºs 148 e 178/2011, destacando que houve recolhimento intempestivo por parte do recorrente e que “*Não foi possível identificar as notas fiscais que eram de competência dos meses de janeiro, fevereiro e março e que foram pagas juntamente com as notas de Abril*”, o que demonstra claramente a impossibilidade de atestar que o recolhimento a maior se referia aos meses autuados.

De outra banda, conforme registraram o autuante o representante da PGE/PROFIS, a verdadeira intenção do recorrente é de promover a compensação de valores referentes ao ICMS DIFAL para o período em questão. Entretanto, a via para se buscar a restituição de indébitos não é a do presente PAF, gerado a partir de um Auto de Infração. Para tais hipóteses, deve o Sujeito Passivo protocolar pedido específico de restituição dirigido à Diretoria de Administração Tributária, conforme exemplo dado pelo autuante quando trouxe aos autos o Processo Administrativo nº 181523/2011-2.

Pelo exposto, referentemente à infração 1, também considerando que a quo recorrente apurou e fez uso de créditos fiscais, além de não ter trazido aos autos elementos que determine, com a segurança devida, a que se refere o valor recolhido a maior, desde a que notas fiscais se referem, até ao período a que se referem, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida quanto à infração 1.

Com respeito à essência da discussão trazida aos autos, vejo que ocorre derredor da exigibilidade ou não do ICMS sobre as operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. A matéria é controversa, e tem provocado diversas discussões na esfera Administrativa quanto na esfera judicial. Nesta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal não é diferente.

Especificamente quanto ao trazido aos autos, a infração 2 é relativa à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas na aquisição de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento, sendo que são transferências entre estabelecimento da próprio recorrente.

Em sua defesa, o recorrente levanta a tese da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, mediante a aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Compulsando os autos, vejo que a autuação está lançada diante da 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.

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 apontam na direção de 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.

Entendo que, *in casu*, não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume à ocorrência apenas e tão-somente da circulação física. Entendo também que 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, refletindo a capacidade contributiva do adquirente. Nessas circunstâncias, 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.

Dito isso, alinho-me com à corrente de pensamento, 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 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".*

Conclusão transparente. Apenas a mudança de titularidade pode gerar 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, 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 corrente, 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)

Por tudo o quanto exposto, acolho o apelo recursal para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo integralmente a infração 1 em razão do uso dos créditos fiscais decorrentes das operações em apreço, e parcialmente a infração 2 que exige ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo Contribuinte, a rigor do que preceitua a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça, mantidas as operações de aquisições de mercadorias, cujo CFOP tem nº 2556.

Voto pelo PROVIMENTO integral do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Nulidades e infração 2)**

Em que pese os robustos votos prolatados pelo n. relator, ouso discordar de seus argumentos em relação às nulidades levantadas pelo recorrente.

Quanto ao argumento recursal de que a JJF não apreciou peças probatórias colacionadas aos autos e toda a argumentação do impugnante a respeito da Súmula 166, do STJ, ressalto de que o julgador, necessariamente, não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pela empresa desde que no conjunto de sua análise aborde de maneira clara e eficaz todos os aspectos (materiais e jurídicos) que o levaram a tomar sua Decisão. Inclusive este é entendimento sedimentado pelas Cortes Superiores, que exemplifico com o RE Nº 896.412 - PB (2006/0225087-4) do STJ, sendo o relator o Min. PAULO GALLOTTI e trazido neste momento apenas como exemplo.

**DECISÃO: ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. MULTA. EXCLUSÃO.** 1. Não ocorre omissão quando o Tribunal de origem decide fundamentadamente todas as questões postas ao seu crivo. 2. Esta Corte firmou compreensão de que o magistrado não está obrigado a se pronunciar sobre todos os pontos abordados pelas partes, máxime quando já tiver decidido a questão sob outros fundamentos. 3. Sendo os embargos declaratórios opostos com o nítido propósito de agitar questão federal, ausente o caráter protelatório, não é de se impor a multa a que se refere o art. 538 do CPC, incidindo o enunciado nº 98 de nossa Súmula. 4. Recurso parcialmente provido.

Em segundo, ao discorrer sobre a matéria posta a JJF acabou por abordar a questão arguidas pela empresa quando de sua impugnação.

Por tudo exposto, rejeito as arguições de nulidades invocadas.

Também discordo do n. relator a respeito das exclusões, por ele determinada, das operações de transferências constantes na infração 2.

Toda a sustentação do n. relator, e do recorrente, em síntese, é que em uma transferência de mercadorias não existe mercancia, portanto inexiste fato gerador do imposto. No entanto, além de não ser a Súmula 166 vinculante, entendo não ser a mais correta para a questão que se desenrola na presente lide.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII). Neste sentido determina a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 1º que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, seguindo as diretrizes que estabelece. A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º, § 1º, I: *São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.* E no seu § 2º: *Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

Além do mais, nas operações de transferência de mercadoria, apesar de não existir a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro.

E, por fim, a LC nº 87/96 caminhando no sentido de equilibrar as receitas estaduais dos entes federativos, no seu § 3º, II do art. 11 determina a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, sendo tais determinações absorvidas pela Lei nº 7.014/96 no seu art. 14, § 2º. Assim, quando o estabelecimento situado em outro Estado ao transferir mercadorias á empresario autuado para uso e consumo ao estabelecimento ou ao seu ativo imobilizado houve transferência de titularidade das mesmas de um para outro estabelecimento comercial, sendo devida a diferença de alíquota.

E, ressalto, todo este caminho percorrido pela Lei Complementar visa não somente equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito), bem como, o pacto federativo.

Também ressalto que esta Câmara, ainda que em decisões não unâimes, tem adotado posição no sentido de aceitar a realização de transferências interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa, e consequentemente, cobrando o tributo incidente sobre as mesmas, quando devido, conforme e inclusive a CJF 0079-12/13, no voto vencedor, prolatado pelo Conselheiro Valtércio Serpa Júnior, que assim se posiciona:

*"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';*

*(...)*

*Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segregava 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 inobjetável.

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 Lei Complementar 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’;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, 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’.

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pelo nobre Relator.

Quanto às menções Recursais acolhidas pelo Relator a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula 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 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a 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, inexiste 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 nº 56/87 e Lei Complementar nº 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. 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 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 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.<sup>a</sup> Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)'."

Diante de tudo que ora se expôs não posso me alinhar ao entendimento externado pelo n. relator em relação à infração 2, a considerando totalmente procedente.

Em assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0010/10-7, lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA. (CASAS BAHIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$510.356,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Rodrigo Lauande Pimentel e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS