

**PROCESSO** - A. I. Nº279462.0005/13-4  
**RECORRENTE** - CASA BAHIA COMERCIAL LTDA. (CASAS BAHIA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0066-05/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20.11.2014

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0343-12/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES DE SAÍDAS SUBSEQÜENTES COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Item subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Item subsistente. Argumentos defensivos incapazes de alterar o lançamento. Impossibilidade jurídica do órgão julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade e deixar de aplicação ato normativo vigente no ordenamento. Não acolhidas as preliminares. 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 procedente em parte o Auto de Infração, para exigir do recorrente imposto no valor de R\$55.084,44, acrescido da multa de 60% e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.443,88, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado em 18/09/2013 decorre de sete infrações, das quais, motivadoras do Recurso Voluntário são as de nºs 2 e 6, vez que as de nºs 1, 3, 5 e 7 foram reconhecidas, e a de nº 4, foi julgada improcedente, como segue:

***Infração 2** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais. Utilização de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias, cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme dispõe o art. 87, incs. V e XLIV, do RICMS/Ba. As saídas subsequentes destas mercadorias ocorrem com redução de base de cálculo, conforme previsto no art. 87, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior, contrariando os arts. 93 e 100 do RICMS/Ba. Valor exigido: R\$ 25.728,84, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da lei nº 7.014/96.*

***Infração 6** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento. Anexo VI. Valor exigido: R\$ 3.548,18, com a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra "f", da Lei nº 7.014/96.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 5ª JF decidiu, por unanimidade de votos, que é procedente em parte o Auto de Infração, conforme transcrição do voto abaixo transcrito, *in verbis*:

### VOTO

(...)

*Em lide, portanto, tão somente as infrações 2, 4 e 6.*

*Na infração 2 o lançamento teve como base a utilização de crédito fiscal de ICMS na entrada de mercadorias, cujas saídas do remetente, deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme dispõe o art. 87, incisos V e XLIV do RICMS/BA.*

*Conforme consta nos autos, foram glosados os créditos tributários de produtos de informática na proporção da redução de base de cálculo prevista no art. 87, incisos V e XLIV, do RICMS/97. Nas operações internas com produtos de informática não é facultado ao contribuinte reduzir a base de cálculo do ICMS. Essa redução da base de cálculo é compulsória ou cogente para o contribuinte remetente das mercadorias submetidas ao*

respectivo benefício. Neste caso o estabelecimento remetente das mercadorias nas operações com destino ao estabelecimento do autuado deveria proceder à redução da base impositiva do ICMS. Como assim não procedeu tem direito de solicitar a restituição do imposto pago a maior.

Todavia, o estabelecimento destinatário, ora autuado, não tem direito de utilizar o crédito do imposto destacado a mais do que o determinado pela legislação, conforme dispõe o § 5º do art. 93, do RICMS, com a seguinte redação: "se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado".

Por outro lado, apesar do contribuinte ter afirmado que as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, tal afirmação não condiz com a realidade encontrada pela fiscalização e espelhada nos autos. A maioria das operações de saídas ocorreu com a tributação correta - redução de base de cálculo de 29,41% e 58,825% - que equivalem, respectivamente, às alíquotas de 12% e 7%, conforme demonstrado no roteiro de fiscalização - Análise da Tributação - saídas cupom fiscal e saídas nota fiscal (doc. fls. 345 a 352, do PAF).

A situação tributária do produto - antecipação, isenção, tributação normal ou tributação reduzida - é determinada pela legislação fiscal, não sendo facultado ao contribuinte escolher a forma de tributação que lhe convier. Conforme pontuou o autuante na informação fiscal o contribuinte ao alterar a tributação de uma mercadoria estar incorrendo em uma infração à legislação do tributo. Foi o que ocorreu no caso concreto.

Logo, a infração 2 é totalmente procedente.

(...)

Julgo, portanto, improcedente o item 4 do Auto de Infração.

Na infração 6 o contribuinte se insurge contra a cobrança de diferença de alíquota de ICMS sobre as transferências interestaduais de mercadorias para uso e ou consumo do estabelecimento; trazendo aos autos diversas doutrinas e decisões do STJ no intuito de afirmar ser indevido o lançamento aqui efetuado.

Destacou que o crédito tributário desta infração está respaldado nas seguintes disposições legais: Art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96; art. 1º, § 2º, inc. IV, do RICMS/97, normas cujo teor transcreveu na peça informativa.

Coadunando com este entendimento, citou Decisão do Conselho de Fazenda da Bahia, no Acórdão JJF Nº 0207-05/11 ratificado pela no Acórdão CJF Nº 0368-12/12, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO CJF Nº 0368-12/12

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

No caso presente as alegações empresariais não têm o condão de alterar o lançamento, visto que as operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa estão sujeitas à tributação, por expressa disposição da legislação tributária, conforme dispositivos acima citados e reproduzido nos autos.

Ademais, não pode o órgão julgador administrativo deixar de aplicar a legislação vigente. Assim dispõe o art. 167, inc. I e III, do RPAF/99 (Regulamento do processo administrativo fiscal da Bahia), com a seguinte redação:

**Art. 167.** Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

**I** - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

**III** - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Deve, portanto, ser mantida a infração 6.

Considerando o acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados, pela autoridade fiscal competente, os valores já recolhidos pelo contribuinte.

| INF          | RESULTADO    | VLR. HISTÓRICO   | VLR. JULGADO     | MULTA |
|--------------|--------------|------------------|------------------|-------|
| 01           | RECONHECIDA  | 2.443,88         | 2.443,88         | ----- |
| 02           | PROCEDENTE   | 25.728,84        | 25.728,84        | 60%   |
| 03           | RECONHECIDA  | 4.663,03         | 4.663,03         | 60%   |
| 04           | IMPROCEDENTE | 4.856,30         | 0,00             | ----- |
| 05           | RECONHECIDA  | 1.112,25         | 1.112,25         | 60%   |
| 06           | PROCEDENTE   | 3.548,18         | 3.548,18         | 60%   |
| 07           | RECONHECIDA  | 20.032,14        | 20.032,14        | 100%  |
| <b>TOTAL</b> |              | <b>62.384,62</b> | <b>57.528,32</b> |       |

Devidamente intimada, o autuado interpõe Recurso Voluntário, tempestivo, colacionadas às fls. 455 a 478.

Referentemente à infração 2, diz que teve como base a utilização de crédito fiscal de ICMS na entrada de mercadorias, cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, e que dentro dessa “operacionalização tributária”, houve apenas benefício fiscal ao caixa do Estado da Bahia, entendendo que além de não ver reduzida a base de cálculo dos produtos, também viu recolhido o imposto em valor superior ao devido, tudo a configurar prática que beneficia o Estado da Bahia.

Citando a doutrina, aduz que qualquer norma restritiva ou limitadora do direito ao crédito de ICMS, deve obedecer ao princípio da não cumulatividade, conforme comando do art. 155, § 2º, I e II, da Constituição Federal. Nessa esteira, diz que quando adquire mercadorias, opera-se a hipótese de incidência que autoriza a cobrança do ICMS bem como o aproveitamento do crédito correspondente.

Lembrando que a descrição da infração afirma que as saídas do remetente deveriam ter ocorrido com base de cálculo reduzida, tendo em vista que as mesmas tiveram destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%, registra que as saídas realizadas também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais com a aplicação de alíquota no percentual de 17%, o que o faz indagar sobre qual seria o prejuízo do Estado se o recorrente recolheu ICMS em percentual maior do que o devido?. Respondendo, assevera que não haveria prejuízo para o Estado, pois, considerando que houve recolhimento a maior, por certo faria jus ao crédito correspondente.

Reiterando que recolheu ICMS em percentual superior ao destacado nos documentos fiscais, e que as saídas das mercadorias também ocorreram sem redução da base de cálculo, com destaque de alíquota igual à da entrada, sem prejuízo ao Erário Público, diz que faz jus ao crédito fiscal glosado.

Para a infração 6, que se refere a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular, lembra que não há circulação de mercadoria, e que a manutenção da autuação favorece o Estado da Bahia.

Referindo-se à Decisão recorrida, cujo voto esclarece que o Órgão Julgador não pode deixar de aplicar a legislação vigente, visto que não estão incluídas em sua competência a declaração de inconstitucionalidade, registra que a Súmula nº 166 do STJ não declara a transferência de uso e consumo entre mesmo estabelecimento como inconstitucional, lembrando que a matéria não é tratada pela Constituição Federal.

Dizendo do entendimento do Poder Judiciário sobre a questão de transferência de mercadorias entre estabelecimento da mesma instituição para ativo fixo e uso e consumo, lembra da Súmula nº 166 do STJ, bem como do julgado do mesmo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.125.133-SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, cujo texto transcreve.

Nessa esteira, registra que as entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, não são fato gerador do ICMS que é afeito à realização de operações relativas à circulação de mercadorias, conforme dispõe o art. 1º, I, da Lei nº 7.014/96, o que enseja a anulação do lançamento.

Por fim, requer a reforma do julgamento realizado 5ª Junta de Julgamento Fiscal, para que sejam anuladas as infrações 2 e 6.

A Dra. Maria José Coelho Sento-Sé, Procuradora da PGE/PROFIS, às fls. 504 a 507, analisando os autos, de plano, assevera que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão.

Para as arguições de inconstitucionalidade, observa que devem ser rechaçadas por ser este colegiado incompetente para decidir sobre tal matéria, conforme preceitua o art. 167, I, do RPAF.

Aduz que da compulsão dos autos, verifica-se que as imputações fiscais estão devidamente

tipificadas e alicerçadas na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/99, tendo sido preservados os princípios da ampla defesa, legalidade, devido processo legal e da verdade material.

Para as operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, afirma que estão sujeitas à tributação, por expressa disposição da legislação tributária estadual (art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96), registrando que a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça não tem caráter vinculante e que a referida Súmula determina a inexistência de fato geradora de ICMS na hipótese do simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Consigna que os argumentos tecidos pelo recorrente são incapazes de descaracterizar a exigência fiscal, pois, o cerne da acusação fiscal reside na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior, por conta de falta de estorno ou anulação proporcional do crédito fiscal em operações de saídas de mercadorias com redução da base de cálculo efetuada pelo defendente, contrariando o quanto estabelecido pelo art. 100, II, do RICMS/97. Lembra que resta provado pelo demonstrativo fiscal que o sujeito passivo utilizou crédito fiscal a maior em virtude de não ter efetuado a redução da base de cálculo nas entradas em seu estabelecimento, por meio de operações internas de transferência do centro de distribuição de aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (*hardware*), suprimentos de uso de informática, bem como computadores de mesa e portátil, conforme determina o art. 87, V e XLIV, do RICMS/97.

Registra que é legítimo o direito que tem o estabelecimento que destacou e pagou o imposto a maior de postular a restituição do imposto por meio de processo específico de repetição do indébito, contudo, o estabelecimento autuado, não tem direito de utilizar o crédito do imposto destacado a mais do que o determinado pela legislação, conforme estabelece o art. 93, § 5º, do RICMS.

Para as infrações 1, 3, 5, 7, reconhecidas e pagas pelo Sujeito Passivo, diz que a repartição fazendária competente deverá aferir os pagamentos efetivados em favor dos cofres estaduais, com vistas à homologação e baixa dos respectivos débitos tributários.

Opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCIDO**

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Cinge-se o presente Recurso à apreciação das razões recursais atinentes à Decisão de primo grau que julgou procedentes as acusações fiscais de que o Sujeito Passivo procedeu à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais – a utilização de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias, cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida e deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento.

As razões recursais de combate à Decisão recorrida, em apertada síntese, discute, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração por supostas afrontas a preceitos constitucionais (princípio da não-cumulatividade), aí entendido que o autuação tem fundamento em norma limitadora ao seu direito ao crédito de ICMS.

Quanto à matéria suscitada, em observação a comandos regulamentares, há que se esclarecer que a rigor do que preceitua o RICMS/BA, especificamente em seu art. 167, I, III, falece competência a este Conselho de Fazenda apreciar ou deliberar sobre arguições de constitucionalidade, motivo

pelo qual não devo apreciar as ditas arguições.

Entretanto, especificamente sobre suposta ofensa ao princípio da não-cumulatividade, a rigor do que propala a legislação, a conduta da fiscalização foi correta, bem como a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal que manteve a autuação, conquanto o aproveitamento de créditos de ICMS não pode ser feito ao arrepio da legislação específica, pois, de outra maneira, poderia o contribuinte creditar-se, equivocadamente, de valor superior ou inferior ao efetivamente possível, como restou claro dos demonstrativos fiscais colacionados aos autos.

Nessa esteira, não há que se dar acolhimento à preliminar suscitada.

Para a infração 2, aduz o recorrente que recolheu ICMS em percentual superior ao destacado nos documentos fiscais, e que as saídas das mercadorias também ocorreram sem redução da base de cálculo, com destaque de alíquota igual ao da entrada, destacando que sua conduta não redundou em prejuízo ao Erário Público.

A análise dos autos leva à conclusão de que efetivamente pode o recorrente ter recolhido imposto em percentual maior que o devido, contudo, ainda que se comprove tal recolhimento, não poderia o Sujeito Passivo proceder a compensações sem o conhecimento e aquiescência do fisco da Bahia, ou seja, mesmo legítimo o direito à restituição de imposto recolhido a maior, deveria a oro recorrente ingressar, junto à SEFAZ, com pedido específico de repetição do indébito, pois, não lhe é dado, sem o competente processo administrativo, o direito de utilizar o crédito do imposto destacado a mais do que o determinado pela legislação, conforme estabelece o art. 93, § 5º, do RICMS.

Antes de adentrar à matéria trazida para infração 6, que trata de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, cumpre ressaltar o dever previsto no art. 168 do RPAF, cujo texto, diz:

*Art. 168. Sempre que se encontrar em votação matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, observar-se-á o seguinte:*

*I - a autoridade julgadora deverá submeter à Junta ou à Câmara proposta à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que represente ao Secretário da Fazenda, visando à Decisão;*

No que se refere às ditas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, além de varias e varias decisões em todas as esferas, as decisões emanadas do Supremo Tribunal Federal, bem como a própria súmula nº 166, editada pelo Superior Tribunal de Justiça, não deixa dúvidas quanto ao fato de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não caracteriza fato gerador do ICMS, pois, trata-se de mero deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, o que estabelece a impossibilidade de que se exija ICMS sobre tais operações.

Assim, sendo a matéria pacificada em razão de decisões de última instância do poder judiciário, submeti à apreciação desta Câmara proposta de representação à Câmara Superior, por ser dever instituído pelo dispositivo acima citado.

Indeferida a proposição, passo à análise do Recurso Voluntário apresentado e a matéria defensiva discutida na infração 6 do Auto de Infração.

Para a infração 6, vejo que assiste razão ao Sujeito Passivo. Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimento de uma mesma Empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de votos da minha lavra, como segue:

(...)

*A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.*

*Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente,*

*deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.*

*O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.*

*A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.*

*Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:*

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

*Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe 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 [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [ ... ], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [ ... ]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)*

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. In casu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)
3. (...) O fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)
4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)
5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)
6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

*Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:*

**EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.**

*1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.*

Já o Supremo Tribunal Federal, também recentemente, assim decidiu, por unanimidade, sobre a matéria:

**AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI**

**EMENTA**

*Agravo regimental no Recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.*

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.
2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado prequestionamento implícito.
3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.

**AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA**

**RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI**

**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

*I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.*

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Restando clara a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não caracteriza fato gerador do ICMS, pois, trata-se de mero deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conclui-se que não resta configurada, portanto, operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, fato que afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões acima transcritas.

Por tudo o quanto exposto, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário para julgar improcedente a infração 6, restando passível de exigência as infrações 1, 2, 3, 5 e 7, conforme quadro abaixo.

| Infração     | RESULTADO    | Valor Histórico  | Valor Julgado - 2º Grau | MULTA |
|--------------|--------------|------------------|-------------------------|-------|
| 1            | Reconhecida  | 2.443,88         | 2.443,88                | ----- |
| 2            | Procedente   | 25.728,84        | 25.728,84               | 60%   |
| 3            | Reconhecida  | 4.663,03         | 4.663,03                | 60%   |
| 4            | Improcedente | 4.856,30         | 0,00                    | ----- |
| 5            | Reconhecida  | 1.112,25         | 1.112,25                | 60%   |
| 6            | Improcedente | 3.548,18         | 0,00                    | 60%   |
| 7            | Reconhecida  | 20.032,14        | 20.032,14               | 100%  |
| <b>TOTAL</b> |              | <b>62.384,62</b> | <b>53.980,14</b>        |       |

Considerando que o Sujeito Passivo, com os benefícios da Lei nº 20.913/13, reconheceu e pagou as infrações 1, 3, 5, 7, tais valores devem ser homologados para que surtam os efeitos legais.

**VOTO VENCEDOR**

Quanto a preliminar de encaminhamento de Representação ao Secretário da Fazenda, argüida a título de preliminar pelo ilustre Relator, não concordo com o seu entendimento, pelas seguintes razões.

Inicialmente, pelo fato de que o entendimento da Procuradoria Geral do Estado, através da douta



Procuradoria Fiscal, esposar entendimento, já manifestado em diversos pronunciamentos e opinativos, e com os quais concordo, acorde entendimento mais adiante detalhado, de que a questão ainda não se encontra devidamente pacificada pelo Poder Judiciário, diante do fato da análise e posicionamento frente ao estabelecimento de base de cálculo para transferências interestaduais, o que, na prática, significa negação à própria Súmula 166.

Logo, a menos que o órgão jurídico do Estado da Bahia adote posicionamento diverso, a questão encontra-se com sua discussão em aberto, e, conseqüentemente, não encontra amparo ou guarida o pleito do nobre conselheiro Relator, para tal encaminhamento, consoante proposta, motivo pelo qual voto no sentido de rejeitar tal preliminar.

Em que pese o posicionamento do nobre relator, externado através do seu voto, discordo do mesmo, e o faço com base nas seguintes considerações, em relação às operações de transferência, objeto da infração 06, e o entendimento do autuado de que sobre as mesmas não incidiria o ICMS, diante do posicionamento posto.

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;*

Observe-se que o legislador constitucional, em momento algum segrega as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, 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 inobjektável.

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 subseqüentes.*

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

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento defensivo posto pela empresa autuada.

Quanto as menções defensivas a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula nº 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar 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, inexistente qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.*

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

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

*Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

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

*Art. 4.º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

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

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

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

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte Decisão:

*AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)*

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

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

Além disso, o recorrente ofereceu à tributação as operações realizadas, o que implica em adesão ao disposto legal explicitado acima. Por tais razões, entendo que as operações, quanto à tributação e afastamento da Súmula nº 166 encontram-se perfeitas, motivo pelo qual julgo procedente a infração 6, e conseqüentemente NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279462.0005/13-4**, lavrado contra **CASA BAHIA COMERCIAL LTDA. (CASAS BAHIA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.084,44**, acrescido da multa de 60% sobre R\$35.052,30 e 100% sobre R\$20.032,14, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "f", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$2.443,88**, prevista no inciso II, "d", do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(a): Carlos Fábio Cabral Ferreira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Valtércio Serpa Júnior.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(a): José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS