

PROCESSO - A. I. N° 279459.0003/14-7
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0037-04/15
ORIGEM - IFMT COMÉRCIO
INTERNET - 19/08/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0190-11/15

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E MATERIAL PARA USO E CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. Quanto às operações relacionadas às aquisições por compras de materiais para uso e/ou consumo próprio pelo estabelecimento, não restou comprovado a efetivação dos pagamentos relativos às notas de aquisições indicadas na autuação. Já em relação às aquisições por transferências de bens para o Ativo Fixo e de material para uso e/ou consumo próprio pelo estabelecimento, cabe à autoridade julgadora e, também ao agente fiscalizador, cumprirem o quanto está exposto pela legislação tributária deste Estado que prevê a cobrança do imposto a título de diferença de alíquota nestas situações. Indeferido o pedido de diligência. Infração subsistente. Recomendação de homologação dos valores já recolhidos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/09/2014 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$72.430,91, em decorrência do cometimento de 04 (quatro) infrações, das quais somente é objeto do Recurso a infração 02, a seguir transcrita:

Infração 02 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no valor de R\$47.929,99 nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Apuração conforme demonstrativo intitulado "Anexo 2", fls. 11 a 24, com enquadramento nos arts. 1º, § 2º, inciso IV, 5º, inciso I, 36 § 2º, inciso XIV, 69, 72, 111, inciso III alínea "a", 124 inciso I e 132 do RICMS/97, com multa de 60% tipificada no Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96.

Foram apresentadas Defesa tempestiva às fls. 54 a 110, pugnando pela improcedência da infração 2, e a correspondente Informação Fiscal pelo autuante à fl. 137, ratificando o entendimento da Procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 4ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

Inicialmente ressalto que a presente lide resume-se apenas a infração 2 que trata da falta de pagamento do imposto a título de diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, nas aquisições em outros estados de mercadorias destinadas ao consumo pelo próprio estabelecimento, visto que, em relação às demais infrações, 1, 3 e 4 o autuado as reconheceu como devidas e providenciou os respectivos pagamentos, os quais deverão ser homologados pelo setor competente desta SEFAZ.

Desta maneira, passo a me pronunciar a respeito da infração 2.

Tomando como base a planilha elaborada pelo autuante, fls. 12 a 24, o autuado argumenta que separou os valores correspondentes por códigos: 2556 – Compra de Material de Uso e Consumo, 2557 – Transferências de Material de Uso e Consumo, 2551 – Compra de Bens para o Ativo Imobilizado e 2552 – Transferências de Bens para o Ativo Imobilizado, chegando a duas conclusões:

A primeira que envolve os CFOP 2551 e 2556 – Aquisições Interestaduais, por compra, de bens para o Ativo Fixo e material de consumo, situação em que o autuado considera devido o pagamento do imposto a título de diferença entre as alíquotas, diz que encontrou o valor de R\$39.961,33, que é inferior em R\$5.993,96 em relação ao valor recolhido de R\$45.762,52, conforme os quadros que elaborou.

Já o outro argumento do autuado, cinge-se às operações envolvendo os CFOP 2557 – Transferências de Material de Uso e 2552 – Transferências de Bens para o Ativo Imobilizado, defende não ser devido o ICMS nas operações de transferência de material de uso e consumo e/ou bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Assim, ante aos argumentos acima delineados, isto é, por estarem incluídos no lançamento valores relativos a operações de transferências, e não somente ao que denomina "aquisições", pontua que há um equívoco no relato da presente autuação, devendo, por isso, o processo ser baixado em diligência para que o autuante possa fazer os devidos esclarecimentos, adequando o relato da infração, bem como informando quais os valores se referem às aquisições e quais valores se referem às transferências.

Analizando o levantamento elaborado pelo autuante, fls. 12 a 24, vejo que não existe qualquer equívoco na autuação, posto que o demonstrativo foi feito por mês/ano, indicando o número da nota fiscal de entrada, o valor da operação e a respectiva base de cálculo, a origem, o produto e, sobretudo o CFOP. Logo, reveste-se de bastante clareza, tanto que possibilitou ao autuado, com base nessas mesmas planilhas, separar, por mês, as operações envolvendo os CFOP 2556, 2557, 2552 e 2551. Portanto, não vislumbro nenhum equívoco no demonstrativo da lavra do autuante que necessite ser esclarecido mediante diligência, tanto que, a separação pretendida já foi feita pelo próprio autuado, conforme consta às fls. 92 a 102, que possibilitou a quantificação dos valores, por código fiscal de cada operação, trazida aos autos pelo próprio defendente. Indefiro, pois, o pedido de diligência por já constar nos autos todos os elementos necessários à formação da minha convicção.

Adentrando a análise de mérito propriamente dito, naquilo que pertine as aquisições, por compra, relacionadas aos CFOP 2551 e 2556 (bens para o Ativo Fixo e material de uso e/ou consumo pelo próprio estabelecimento), o autuado não se insurge contra o pagamento do imposto a título de diferença entre as alíquotas, entretanto diz, sem trazer aos autos prova concreta, não remanescer débito em relação a estas operações, vez que elas somam R\$39.961,33 enquanto o valor recolhido no mesmo período autuado foi R\$45.762,52, portanto em quantia superior na ordem de R\$5.993,96.

Não vejo como se sustentar o argumento do autuado. Primeiro porque a autuação discrimina cada documento fiscal, mês a mês e por código de operação. Nesta situação, caberia ao autuado trazer aos autos os DAEs dos pagamentos do imposto devido por diferença de alíquota, comprovando que já houvera feito o recolhimento de determinada nota fiscal constante do demonstrativo da lavra do autuante. Aí, sim, seria pertinente o encaminhamento dos autos em diligência no sentido de que fossem excluídas da autuação as operações que porventura já haviam sido recolhidos o imposto. O que o autuado fez foi simplesmente apresentar um valor global que em nada lhe socorre. Mantida, portanto, a autuação relacionada aos CFOP 2551 e 2556.

No que toca a exigência do imposto relativo à diferença de alíquota pelas operações de transferências interestaduais de bens para integração ao Ativo Fixo e de materiais para usos e consumo próprio pelo estabelecimento - CFOPs 2557 e 2552 tem-se aqui uma discussão eminentemente jurídica.

Apesar de respeitar a doutrina trazida pelo autuado, bem como a citação de julgados da lavra de Tribunais Superiores, não vejo como, em julgamento em instância administrativa, afastar a exigência fiscal em relação a estas operações, até porque, o próprio autuado reconhece que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada.

Neste aspecto, a Lei Estadual nº 7.014/96 em seu Art. 2º, inciso IV, estabelece:

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; (grifo não original).

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 sua vez, o art. 4º, incisos I e XV da mesma Lei, estabelecem:

Art.. 4º 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;

[...]

XV- da entrada ou da 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 alcançadas pela incidência do imposto; (grifo não original).

O autuante baseou a autuação em norma regulamentar, que corresponde à citação da lei, fl. 137, reportando-se ao art. 5º, I, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6284/97:

Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

Por outro lado, o art. 7º do RICMS/BA, com redação vigente à época dos fatos geradores, não excetuava as operações de transferências interestaduais de bens do ativo e de materiais para uso e/ou consumo, conforme se verifica abaixo:

Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

I - nas aquisições de mercadorias ou materiais efetuadas por prestador de serviço para emprego ou aplicação, como insumos, na prestação de serviços de qualquer natureza, inclusive quando se tratar de estabelecimento que desenvolva atividades mistas;

II - nas aquisições de bens ou materiais pela arrendadora ou pela arrendatária, tratando-se de arrendamento mercantil, nas hipóteses do § 6º do art. 563;

III - se a operação de remessa for realizada com:

a) não-incidência do imposto; ou

b) isenção decorrente de convênio;

IV - nas aquisições de bens do ativo permanente, a partir de 01/11/96, e de bens de uso e materiais de consumo, a partir de 01/01/2011, efetuadas por (Lei Complementar nº 87/96):

a) produtores ou extratores não equiparados a comerciantes ou a industriais;

b) contribuintes enquadrados no regime de apuração em função da receita bruta;

c) transportadores que tenham optado pelo crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96, condicionado ao não-aproveitamento de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas;

d) contribuintes dispensados de escrituração fiscal;

e) revogada

V - por parte das microempresas, das empresas de pequeno porte e dos ambulantes devidamente inscritos como tais no cadastro estadual, a partir de 01/01/99;

VI - na hipótese do inciso II do § 1º do art. 541.

De maneira que, à luz do quanto acima exposto, cabe à autoridade julgadora e, também ao agente fiscalizador, cumprirem o quanto está exposto pela legislação tributária deste Estado que prevê a cobrança do imposto a título de diferença de alíquota nas situações aqui debatidas.

E este entendimento tem sido sustentado pela Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal, a exemplo do Parecer Jurídico nº 2014224287-0, proferido nos autos do Processo nº 20694000001134, pelo Dr. José Augusto Martins Júnior, cujo excerto transcrevo a seguir:

"A irresignação tracejada na presente súplica recursal (...) cinge-se, em suma, aos seguintes argumentos: a) de que não há fato gerador do ICMS por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimentos

do autuado, não havendo circulação econômica; b) de que não se pode cobrar diferencial de alíquota nas transferências de bens de uso e consumo entre mesmos estabelecimentos do recorrente.

(...)

Pois bem, estribado nas razões lançadas pelo recorrente, faz-se necessário trazer à baila o matiz constitucional do ICMS, a fim de melhor apreendermos seu alcance eficaz, observe.

Preconiza o art 155, II, da CF/88:

"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 Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação..."

A leitura da norma constitucional, mesmo que de forma breve, conduz inequivocamente à ilação de que o constituinte definiu o ICMS como um imposto incidente sobre operações "relativas" à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. e não, como quer inferir o recorrente, um tributo sobre operações de venda de mercadorias.

Neste timbre constitucional, concedeu-se à Lei Complementar definir o perfil do imposto, definindo seus elementos fundamentais, dentro, é claro, dos limites demarcados pelo legislador constitucional.

Assim, ancorado no permissivo constitucional, o legislador complementar como axioma informativo do ICMS o princípio da autonomia dos estabelecimentos, devidamente normatizado no art. 12, da LC 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;

Aliás, quadra sublinhar, tal posicionamento normativo já existe no nosso ordenamento jurídico desde o Decreto nº 406/68 e Convênio ICM nº 66/88, veículos legais com força de Lei Complementar, não sendo, assim, nenhuma novidade.

(...)

Dessa forma, sendo perfeitamente legal, quiçá constitucional, que o legislador fixasse como autônomos estabelecimentos de um mesmo contribuinte, afigura-se claro à simplicidade franciscana que as transferências de mercadorias entre eles concretizadas deverão ser objeto de regular tributação, como o foram neste presente lançamento.

Aliás, vale referir que, o ICMS é um imposto que incide sobre operações RELATIVAS à circulação de mercadorias e prestação de serviços, não sendo, desta maneira, um imposto exclusivamente sobre operações de vendas de mercadorias.

Neste sentido, impende afirmar que é irrelevante para efeito (diga-se efeito tributário) de incidência do ICMS, se nas etapas de circulação de mercadorias haja ou não transferência de propriedade, bastando, assim, a circulação tendente a encaminhar o bem para seu consumo final.

(...)

Com efeito, é possível afirmar que a saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, não é uma simples movimentação de mercadoria, mas, isto sim, um fato econômico, que possui relevância jurídica tributária.

Contudo, em que pese os fortes argumentos urdidos pela doutrina acerca da questão, o STJ trilhou um caminho no sentido da não tributação no simples deslocamento de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo ente, sendo este entendimento devidamente sedimentado na Súmula 166.

Entretanto, não é este o problema do caso em apreço, aliás, como quis infundir o recorrente, mas, isto sim, transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, cujo deslinde não perpassa sob enfoque dado à questão pelo STJ.

Nesse passo, além das considerações acima alinhavadas sobre a questão de remessa de mercadorias à empresa de um mesmo contribuinte, acresce-se ao caso em análise, a questão das transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, observemos.

No caso das transferências interestaduais, a operação comercial engendrada pela circulação econômica irradia reflexos em outro Estado Membro da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo.

(...)

Desta forma, ainda que se entenda vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre

estabelecimentos do mesmo contribuinte (em que pese no meu entender a falta de competência desta Corte para apreciação de questão nitidamente constitucional relativa ao alcance da regra matriz Constitucional do ICMS) mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

Neste caso, forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, verbis:

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

... Embora possa Parecer caso de incidência do referido enunciado)da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situa-se em outro Estado-membro.

Daí afasta-se a aplicação da súmula..."

Assim, enlaçando as considerações acima expostas ao caso em apreço, conclui-se restar absolutamente improcedente o pleito do recorrente neste item, cabendo o recolhimento do diferencial de alíquota, por expressa determinação constitucional e, outrossim, por motivos de lógica jurídica como acima alinhavado.

(...)

Destaco, também, que a Segunda Turma do STJ em sede de apreciação do REsp 1109298/RS, cujo Relator foi o Ministro Castro Meira (DJe 25/05/2011), decidiu pela aplicação do disposto no Art. 13, § 4º da LC 87/96, que trata especificamente da constituição da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Por fim, pontuo ainda, que o Conselho de Fazenda Estadual já firmou entendimento a respeito desta matéria, embora não unânime, a exemplo do quanto dispõe o Acórdão nº 0352-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, peço vênha para transcrever a ementa pertinente ao Voto Vencedor ali proferido:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0352-11/13**

EMENTA: ICMS. (...) 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO. d) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Incide o imposto nas operações da transferência. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

Em conclusão e em face de todo o exposto, voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 163 a 176, repisando os mesmos argumentos defensivos, objetivando a revisão do julgamento.

Por este motivo, reproduzo o relatório já descrito no julgamento de piso, *in verbis*:

"Cientificado da autuação o sujeito passivo ingressou com as Razões de Defesa, fls. 54 a 110, onde, após descrever as quatro infrações, informa que não irá se defender das infrações 1, 3 e 4 e que já efetuou o pagamento das mesmas, conforme documentos juntados às fls. 89 e 90.

Naquilo que se relaciona a segunda infração, única contestada, diz que se valendo dos levantamentos constantes da planilha de "diferença alíquota recolhida a menor 2011.xls 22/09/2014", anexa ao Auto de Infração, elaborada pelo próprio fiscal autuante, levantou os valores da coluna "Diferença – Alíquota", mês a mês, de janeiro a dezembro de 2011, separando os valores correspondentes por códigos: 2556 – Compra de Material de Uso e Consumo, 2557 – Transferências de Material de Uso e Consumo, 2551 – Compra de Bens para o Ativo Imobilizado e 2552 – Transferências de Bens para o Ativo Imobilizado, (doc. 3), chegando aos valores abaixo demonstrados:

CFOP	Descrição da Operação CFOP	Diferença de Alíquota por CFOP
2556	Compra de material para uso ou consumo: classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.	R\$36.005,54
2557	Transferência de material para uso ou consumo: Classificam-se neste	R\$53.731,15

	<i>código as entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.</i>	
2551	<i>Compra de bem para o ativo imobilizado: Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.</i>	R\$3.763,02
2552	<i>Transferência de bem do ativo imobilizado: Classificam-se neste código as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa</i>	R\$192,77
<i>Total:</i>		<i>R\$93.692,48</i>

Diante do quadro acima, diz que a soma entre às operações em que é devida a diferença de alíquotas, CFOP's 2551 e 2556 – Aquisições Interestaduais (compras de bens para o Ativo Fixo e material de consumo, respectivamente), e o valor do ICMS recolhido, encontrou o valor de R\$39.961,33, que é inferior em R\$5.993,96 em relação ao valor recolhido de R\$45.762,52, conforme os novos quadros que elaborou abaixo:

<i>Código da Operação CFOP</i>	<i>Descrição da Operação CFOP</i>	<i>Valor do Diferencial de Alíquota</i>
2556	<i>Compra de material para uso ou consumo: classificam-se neste código as compras de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.</i>	<i>R\$36.005,54</i>
2551	<i>Compra de bem para o ativo imobilizado: Classificam-se neste código as compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.</i>	<i>R\$3.763,02</i>
	<i>Total do Diferencial Devido nas Operações de Aquisição / Compra:</i>	<i>R\$39.768,56</i>
2557	<i>Transferência de material para uso ou consumo: Classificam-se neste código as entradas de materiais para uso ou consumo recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.</i>	<i>R\$53.731,15</i>
2552	<i>Transferência de bem do ativo imobilizado: Classificam-se neste código as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado recebidos em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa.</i>	<i>R\$192,77</i>
	<i>Total do Diferencial Supostamente Devido nas Operações de Transferência entre estabelecimentos da mesma empresa</i>	<i>R\$53.923,92</i>

Ao final, apresenta o quadro resumo abaixo, para afirmar que não tem o menor cabimento à pretensão fiscal de exigir diferença de alíquota relativamente às aquisições interestaduais de material de uso e consumo e de bens do ativo fixo (CFOP's 2551 e 2556), pois, sobre essas operações, o valor do ICMS já foi recolhido e é maior:

<i>DIFERENÇA ALÍQUOTA</i>	<i>RECOLHIDO</i>	<i>A RECOLHER</i>
<i>R\$93.692,48</i>	<i>R\$45.762,52</i>	<i>R\$47.929,96</i>

Ingressa, a seguir, na questão envolvendo apenas as operações de transferências interestaduais de material de uso e consumo e de bens do ativo fixo (CFOP's 2552 e 2557), que foram recebidas no Estado da Bahia sem o lançamento de ICMS salientando que foram incluídos na autuação valores que se referem a operações de transferências de material de uso e consumo e de bens do ativo imobilizado, classificadas nos CFOP's n°s 2552 e 2557 e que, portanto, não se tratam de operações de aquisição/compra.

Dentro desta ótica, isto é, por estarem incluídos valores relativos a operações de transferências, e não somente do que denomina "aquisições", alega que há um equívoco no relato da presente autuação, devendo, por isso, o processo ser baixado em diligência para que o autuante possa fazer os devidos esclarecimentos, adequando o relato da infração, bem como informando quais os valores se referem às aquisições e quais valores se referem às transferências.

Considera importante a realização da diligência requerida tendo em vista que de acordo com levantamento que efetuou o valor referente às aquisições de material de uso e consumo (CFOP 2556) e de bens do ativo imobilizado (CFOP 2551) correspondem ao percentual de 42,45% da infração, enquanto as transferências de material de uso e consumo (CFOP 2557) e de bens do ativo imobilizado (CFOP 2552) correspondem ao percentual de 57,55%.

Quanto às questões envolvendo o pagamento da diferença de alíquota nas operações de transferências interestaduais de material de uso e consumo entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, salienta que a mesma não tem o menor cabimento, pois é contrária a doutrina e a jurisprudência que hoje está absolutamente pacificada quanto a não incidência do ICMS nas operações de transferências de material de uso e consumo e bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma empresa.

A este respeito, cita e transcreve doutrina e jurisprudência que, a seu ver, já consagra esse entendimento há mais de 30 anos, como se colhe da Decisão dada pela 1ª Turma do Egrégio Supremo Tribunal Federal no RE n°

72.412, j. em 06/04/72, de que foi Relator o Min. Djaci Falcão:

“A simples circulação física da mercadoria não implica na caracterização do fato gerador do ICM. Sem que exista um fato econômico de relevância jurídica não há que se falar em fato gerador da obrigação tributária.”

Menciona, também, *Decisão do STF, correspondente ao RE 267599 AgR-ED/MG, Relatora Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 06/04/2010, Segunda Turma, DJe de 29.04.2010 e, ainda, no mesmo sentido, a posição do Superior Tribunal de Justiça, espelhada pela Súmula 166.*

Destaca, ainda, que esta matéria já está atualmente pacificada na jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, como se colhe da Decisão relacionada ao RESP. 1.125.133/SP, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE. 10.09.2010. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE GOIÁS DESPROVIDO.

Por fim, destaca a posição do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0101091-43.2008.8.05.0001 (doc. 04), impetrado pela própria impugnante, in verbis:

“APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTADOS. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. INCABIMENTO. MERA SAÍDA FÍSICA DA MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO NÃO CONSTITUI “CIRCULAÇÃO” PARA EFEITO DE INCIDÊNCIA DO ICMS QUE PRESSUPÕE A TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE OU POSSE DOS BENS, OU SEJA, A MUDANÇA DE SUA TITULARIDADE POR FORÇA DE UMA OPERAÇÃO JURÍDICA. PRECEDENTES. O AUTO DE INFRAÇÃO. INEXIGIBILIDADE. ANULAÇÃO. MERA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE BENS DO ATIVO FIXO E MATERIAIS DE USO E CONSUMO REFOGE AO CRITÉRIO DEFINIDO PARA INCIDÊNCIA DE ICMS. SENTENÇA NESTE SENTIDO PROLATADA. MANUTENÇÃO. OPINATIVO DA DOUTO PROCURADORIA DE JUSTIÇA PELO IMPROVIMENTO DA INSURGÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM REEXAME NECESSÁRIO. (Apelação nº 0101091-43.2008.8.05.0001, Relator Des. Emílio Salomão Pinto Resedá, Quarta Câmara Cível, Publicação do Acórdão em 02.09.2013)

Diante dos argumentos acima esposados diz que pretender que material de uso e consumo transferidos entre estabelecimentos de uma mesma empresa sejam tratados como mercadorias e assim tributados, isto importa em violação ao art. 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados na Constituição ou nas leis para definir ou limitar competências tributárias, isto se considerado o fato de que no direito comercial “mercadorias” são apenas as coisas destinadas à venda.

Adentra, em seguida, a questão relacionada ao princípio constitucional da eficiência da administração pública, reconhecendo que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário não vinculam os órgãos administrativos em suas decisões, assim como a autoridade fiscal tem atividade vinculada, cabe ressaltar que a administração está vinculada também ao princípio constitucional da eficiência, nos termos do art. 37 da Constituição Federal de 1988, acrescentando que o processo administrativo tributário deve ser visto pela administração pública como uma ferramenta para a aplicação do princípio da eficiência da administração pública, evitando o ajuizamento de ações desnecessárias e prejuízos ao fisco como, por exemplo, a sua condenação em honorários de sucumbência.

Pontua finalmente que está demonstrado acima, que a jurisprudência é pacífica, há mais de 40 anos, no sentido de não ser devido o ICMS nas operações de transferência de material de uso e consumo e/ou bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, como é exatamente o caso desta autuação.

Em conclusão requer:

- A) A devida apropriação do pagamento efetuado relativamente às infrações 01, 03 e 04;*
- B) Baixar o processo em diligência, a fim de que o autuante informe separadamente o valor da diferença de alíquotas de cada uma das operações envolvidas, a saber: (i) 2556 – Compra de Material de Uso e Consumo, (ii) 2557 – Transferências de Material de Uso e Consumo, (iii) 2551 – Compra de Bens para o Ativo Imobilizado e (iv) 2552 – Transferências de Bens para o Ativo Imobilizado;*
- C) Que a infração 02 seja julgada improcedente no que se refere à pretensão de cobrar ICMS sobre as operações CFOP 2552 e 2557, pois se tratam de operações de transferência de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo.”*

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 196 e 197, a preclara Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, após breve narrativa dos fatos vividos no presente PAF, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Fala que as razões recursais cingem-se sobre a incidência do ICMS nas operações de transferências interestaduais de materiais de uso e consumo e de bens destinados ao ativo fixo,

entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Observa que a questão encontra guarida na Lei do ICMS que prescreve a incidência do imposto na entrada de mercadoria destinada ao consumo e ao ativo fixo do estabelecimento, conforme expressamente preceitua o artigo 2º, inciso IV da Lei nº 7.014/96.

Quanto a alegação de que houve mera circulação física, sem efeitos econômicos, pontua que a Lei do ICMS considera autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, na forma do art. 14, §2º, da Lei nº 7.014/96. Ressalta que a questão versa sobre transferências interestaduais de mercadorias, cujo deslinde não perpassa pelo enfoque da Súmula nº 166 do STJ.

Nesta toada, aponta que o recorrente não carrou aos autos nenhum elemento novo, restando incontroverso a subsistência da infração e o acerto da Decisão recorrida.

Com base nestas argumentações, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Temos sob apreciação Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pelo suposto cometimento de 4 infrações.

As infrações 1, 3 e 4 não foram objeto de resistência por parte do Sujeito Passivo, motivo pelo qual foram declaradas subsistentes.

A infração 2 foi lançada diante da transferência/aquisições de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

Em seu Recurso, a empresa clama pela realização de diligência para que sejam separados os valores referentes às operações de transferência e aquisição.

Inicialmente, cabe ressaltar que não se faz necessária a realização de diligência por entender que são suficientes os elementos contidos nos autos para formação de minha convicção, consoante o artigo 147, I do RPAF/BA.

No mérito, o Recorrente alega que deve ser aplicada a inteligências da Súmula nº 166 do STJ, por se tratar de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

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

Tenho como certo que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume a ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

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

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação meramente física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica, refletindo a capacidade contributiva do adquirente.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, com a alteração real de titularidade, o que não ocorre se há mera

circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Portanto, alinho-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS.

Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor, *in verbis*:

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

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, mesmo após a edição da Lei Kandir, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

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

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

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

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

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

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

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

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

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

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

Portanto, acolho o solicitado pelo Recorrente em sua peça recursal, devendo ser excluídos todos os valores referentes às transferências entre os estabelecimentos comerciais, pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Infração 2 parcialmente procedente.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar parcialmente procedente a infração 2.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para expor a minha divergência relativamente às conclusões a que chega no julgamento do presente Recurso Voluntário, mais especificamente no que se reporta ao conceito adotado para a expressão “circulação”, levado a efeito em seu voto.

De fato, é importante dizer que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pelo relator (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que prega o recorrente, a transferência de mercadorias ou bens entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

“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;
...”*

Assim, interpretar a expressão “circulação” de uma forma ampliativa não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/96, conforme demonstrado.

Por isso, o legislador ordinário editou a regra insculpida no inciso I do art. 4º da Lei nº 7.014/96, referindo-se expressamente às transferências físicas, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 4º 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;
...”*

A incidência do imposto estadual sobre as transferências de bens ou mercadorias entre estabelecimento de uma mesma empresa é, portanto, uma conclusão inevitável que se extrai do conjunto das normas postas no sistema pelo legislador nacional, estadual e regulamentar, não se admitindo que a instância administrativa negue validade a regras regularmente veiculadas pelas instituições legitimadas para tal.

O enunciado da Súmula nº 166 revela um entendimento jurisprudencial predominante no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, mas não tem o condão de extrair do sistema a norma posta pelo poder legislativo, efeito que somente decorreria da declaração de inconstitucionalidade em sede de controle concentrado, o que não aconteceu.

Assim, em coerência com todo o sistema normativo posto, este CONSEF consolidou o entendimento no sentido de incluir as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica no campo de incidência do ICMS, pois, ao editar tal regra, o legislador complementar não extrapolou os contornos delimitados pela CF/88, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à expressão “circulação”.

Assim, não merece reparo a exigência do diferencial de alíquota nas operações de entrada por transferência, já que o lançamento se encontra estribado na legislação infraconstitucional, a qual não inovou juridicamente, mas simplesmente atribuiu um significado válido (dentre outros) à regra insculpida na CF/88 que prevê a circulação de mercadorias como o critério material da hipótese de incidência do ICMS.

Peço vênha, portanto, ao relator para votar pelo DESPROVIMENTO do Recurso Voluntário e pela manutenção da Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0003/14-7**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$68.197,14**, acrescido das multas de 60% sobre R\$64.560,24 e 100% sobre R\$3.636,90, previstas no Art. 42, incisos VII, "a", II, "f" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.233,77**, prevista no inciso XI, do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS