

PROCESSO - A. I. Nº 108580.0066/14-0
RECORRENTE - LINDE GASES LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO –Acórdão 4ª JJF nº 0222-04/15
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/10/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO C/JF Nº 0125-12/16

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E MATERIAL PARA USO E CONSUMO PRÓPRIO. FALTA DE PAGAMENTO. Recorrente não traz aos autos elementos de fato ou de direito com o condão de modificar a Decisão de Primeira Instância. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF, que por unanimidade, decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, lavrado em 24/09/2014, que apura 06 (seis) infrações à legislação do ICMS, sendo alvo do presente Recurso apenas parte da infração 1 e integralmente a infração 5, que acusa o contribuinte de ter cometido as seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS no total de R\$68.322,64 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Multa de 60%, prevista pelo art. 42, inciso II "f" da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 5 - 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, no montante de R\$2.908,63, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Multa de 60%, prevista pelo art. 42, inciso II "f" da Lei nº 7.014/96.

A 4ª Junta de julgamento Fiscal dirimiu a lide com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

Não foram aventadas pelo autuado questões de ordem preliminar, razão pela qual passo, de imediato, à análise das questões relacionadas ao mérito da autuação, até porque, foram preenchidos todos os requisitos estabelecidos pelo Art. 39 do RPAF/BA na execução do lançamento.

Dito isto, vejo que não existe lide relacionada às infrações 02, 03, 04 e 06 as quais foram acolhidas pelo autuado, cujos pagamentos foram efetivados em 28/10/2014 consoante se verifica através do documento de fl. 348. Desta maneira, estas infrações ficam mantidas, devendo ser homologados estes pagamentos.

No que tange ao pedido de diligência solicitado pelo autuado, fica indeferido, visto que os elementos presentes nos autos são suficientes à formação do meu convencimento em relação às infrações 01 e 05, únicas contestadas pelo autuado.

Assim, vejo que a infração 01, se refere a falta de pagamento da diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, destinadas ao uso e/ou consumo pelo estabelecimento, cujo crédito reclamado atinge o montante de R\$68.322,64, o qual foi apurado de acordo com os demonstrativos de fls. 26 a 31.

O autuado, em sua defesa pontua inicialmente que "após análise, foi constatado que o ICMS decorrente do diferencial de alíquota foi integralmente recolhido", de acordo com os DAE que apresentou, assim como os docs, de fls. 183 a 204.

Os autuantes, por sua vez, de forma equivocada, acolheram o argumento acima, ao assim se posicionarem:

"Analisando o presente processo com as provas acrescentadas pelo contribuinte somos de opinião que a infração 01 deve ser acatada as ponderações da defesa do contribuinte, pois restou comprovados os pagamentos da diferença de alíquota, através do DAES de recolhimento"(sic).

Ocorre, entretanto, que os DAE apresentados pelo autuado comprovam apenas o pagamento da diferença de alíquotas relacionadas às aquisições por compras de mercadorias, cujos remetentes são fornecedores alheios ao seu estabelecimento [terceiros]. Quanto às aquisições por transferências de material de consumo, o autuado se insurgiu ao argumento de que por se tratar de operações de transferências de material de consumo realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não estão alcançadas pelo campo de incidência do ICMS, citando, à seu favor, o Art. 8º do RICMS/BA, o Art. 3º da LC 87/96 e a Súmula 166 do STJ.

Analisando os argumentos defensivos, destaco inicialmente que é jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

Em relação aos dispositivos citados pelo autuado, observo que tanto o Art. 8º do RICMS/BA quanto o Art. 3º da LC 87/96, tratam de questões diversas da que se discute nestes autos, enquanto que a Súmula 166 do STJ não é vinculante e foi publicada antes da Lei Complementar 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em comento.

A referida LC é chamada de Lei Nacional do ICMS e dispõe sobre hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de naturezas mais específicas.

O Diploma Legal Complementar trata no seu art. 13, § 4º, sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da referida LC, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Isto posto, não vejo como afastar a exigência fiscal em relação as operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo próprio pelo estabelecimento e de bens destinados ao Ativo Fixo, porque além da legislação tributária em vigor conter previsão expressa neste sentido, a autoridade fiscal tem atividade vinculada e tem o dever de aplicar o quanto previsto pela legislação tributária vigente.

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 subsequentes alcançadas pela incidência do imposto; (grifo não original).*

Os autuantes basearam a autuação em norma regulamentar, que corresponde a citação da lei, fl. 137, reportando-se, dentre outros, 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 i.procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, cujo excertos transcrevo a seguir:*

"A irresignação tracejada na presente súmula 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 atuado, 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 eficaçional, 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 lindes 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 sublimar, 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 da 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, a exemplo do quanto dispõe o Acórdão nº 0352-11/13 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que, embora não unânime, peço vênha para transcrever o acórdão pertinente ao Voto Vencedor proferido pelo Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF 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.**

Portanto, à luz do quanto acima exposto, não merece albergue a alegação de que o ICMS não incide nas transferências interestaduais, raciocínio igualmente válido para a quinta infração, uma vez que responde as alegações defensivas em relação a esta que são idênticas as constantes da primeira infração.

Dito isto a infração 05 permanece subsistente no valor de R\$2.908,63, enquanto que a infração 01 remanesce parcialmente subsistente no valor de R\$48.102,48, por se tratar de operações de transferências interestaduais de material para uso ou consumo, de acordo com as indicações abaixo:

- Ocorrência 01/11: Valor lançado R\$617,67 o qual fica afastado visto que o DAE de fl. 183 comprova o recolhimento integral deste valor.*
- Ocorrência 02/11: Do valor lançado de R\$1.217,04 remanesce a quantia devida de R\$600,00 relativa às notas fiscais nº 14.983 e 12.680.*
- Ocorrência 03/11: Do valor lançado de R\$1.715,26 remanesce a quantia devida de R\$39,32, relativa às notas fiscais nº 3.377 e 3.378.*
- Ocorrência 04/11: Do valor lançado de R\$901,91 remanesce a quantia devida de R\$184,25 relativa às notas fiscais nº 6743, 3890, 3893, 3974, 6931, 4150, 3735 e 3770.*
- Ocorrência 05/11: Do valor lançado de R\$299,16 remanesce a quantia devida de R\$2,28 relativa a nota fiscal nº 4.693.*
- Ocorrência 06/11: Do valor lançado de R\$8.758,78 remanesce como devida apenas a quantia de R\$5,00 referente a nota fiscal nº 8.462.*
- Ocorrência 07/11: Do valor lançado de R\$3.381,12 remanesce como devida a quantia de R\$1.725,83 referente às notas fiscais nº 22.272, 58,39, 9919, 6027, 6028, 6029, 6030 e 6031.*
- Ocorrência 08/11: Do valor lançado de R\$1.045,32 remanesce devida a quantia de R\$29,70 referente às notas fiscais nº 6556 e 6297.*
- Ocorrência 09/11: Do valor lançado de R\$43.123,07 remanesce devida a quantia de R\$41.863,80 referente às notas fiscais nº 7198, 26138, 27945 e 38.122.*
- Ocorrência 10/11: Do valor lançado de R\$4.515,34 remanesce devida a quantia de R\$3.095,00 referente à nota fiscal nº 1.682.*
- Ocorrência 11/11: Do valor lançado de R\$2.323,15 remanesce devida a quantia de R\$324,00 referente às notas fiscais nº 13.788, 13.856 e 14.026.*
- Ocorrência 12/11: Do valor lançado de R\$424,82 remanesce devida a quantia de R\$233,30 referente às notas fiscais nº 14.534, 8.674 e 114507.*

Quanto a multa aplicada, não se trata de arbitramento feito pelos autuantes para efeito de sua aplicação, já que possui previsão legal no Art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96, portanto, fica mantida.

Em relação ao pedido no sentido de que as intimações sejam encaminhadas para o endereço dos advogados

constante no rodapé da página inicial da Impugnação nada obsta que o setor encarregado desta providência atenda ao pedido do defendente, entretanto, registro, que as intimações oriundas deste órgão julgador administrativo devem atender ao quanto disposto pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia - RPAF/BA.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, para julgar a infração 01 parcialmente subsistente no valor de R\$48.102,48, e as demais infrações totalmente procedentes, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Inconformado com a Decisão de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 372/380. Registra a tempestividade de sua peça recursal. Afirma que apenas as infrações de nº 1 e 5 são objeto de discussão, as demais foram devidamente quitadas pelo recorrente, aguardando-se a homologação dos pagamentos. Repete o teor destas infrações.

Informa que apresentou impugnação, que foi parcialmente acolhida para reduzir a exigência objeto da infração 1 de R\$68.322,64 para R\$48.102,48 (valor do principal histórico); a exigência objeto da infração 5 foi mantida.

Aduz que a Decisão manteve a exigência do DIFAL de ICMS sobre as transferências interestaduais de bens de uso e consumo entre estabelecimentos do recorrente, conforme ementa da Decisão que reproduz.

Entende que a Decisão proferida deverá ser reformada, determinando-se o cancelamento da parcela remanescente do Auto de Infração sobre as razões que passa a aduzir.

Esclarece que a Decisão recorrida manteve a exigência sob o argumento de que teria havido circulação jurídica na transferência interestadual de material de uso e consumo e bens do ativo fixo entre estabelecimentos da Requerente. Transcreve o fundamento legal invocado para a citada Decisão, além de Parecer Jurídico nº 2014.224287-0 da Procuradoria Geral do Estado, sustentando que a Súmula nº 166, do ("STJ") não é vinculante e foi publicada antes da LC 87/96.

Refuta a Decisão quando afirma que haveria *circulação jurídica* de bens ou mercadorias na transferência interestadual entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Comenta que a doutrina tradicional, há muito encampado por decisões do STF e do STJ, entende que só há circulação jurídica se ocorrer a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, representada pela mudança de titularidade sobre o bem, não se enquadrando a simples mudança de estabelecimentos nesse conceito.

Acrescenta que a autonomia dos estabelecimentos não se confunde com distintas personalidades jurídicas, isto é, os estabelecimentos são distintos para fins de apuração de ICMS, mas isso não implica que sejam distintos os contribuintes (tratam-se, a bem da verdade, de estabelecimentos de um mesmo e único contribuinte, de uma única pessoa jurídica). Sobre a matéria transcreve Acórdão de julgamento do Recurso Extraordinário ("RE") n. 466.526 AgR, de que foi Relatora a Ministra CÁRMEN LÚCIA, e também, o julgamento do Recurso Especial ("RESP") nº 1.125.133/SP, analisado sob o rito dos Recursos repetitivos, que entendeu pela não incidência do imposto quando não houver mudança de titularidade, reafirmando o teor da Súmula n. 166, daquela própria Corte.

Verifica que as decisões das mais altas cortes brasileiras, foram proferidas em 2012 e 2010, respectivamente, posteriormente à edição da LC 87/96, reafirmam e pacificam o entendimento há muito consagrado de que não há ICMS quando não houver circulação jurídica de bens e mercadorias. Diz que ambas consideram imprescindível haver a mudança jurídica de titularidade para que a operação se sujeite à incidência do ICMS, não havendo qualquer ressalva quanto ao fato de a transferência ser interna ou interestadual. Ao contrário, o STJ afirmou expressamente que o entendimento também se aplicava às transferências interestaduais.

Acrescenta que o Tribunal de Justiça da Bahia ("TJBA") igualmente vem afastando a tributação pelo ICMS das operações de transferência interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme Acórdão referente a Apelação em Mandado de Segurança que transcreve.

Assevera que com base na Decisão proferida pelo STJ, sob o rito dos Recursos repetitivos, ainda que não haja efeito vinculante expresso na legislação processual, torna-se imperativa a reforma da Decisão de primeira instância administrativa. Isso porque a não aplicação, por parte dos órgãos julgadores da administração tributária, de Decisão proferida sob o crivo do art. 543-C, do CPC, atenta contra os princípios norteadores das atividades da Administração Pública.

Argumenta que todos os dispositivos invocados na Decisão de primeira instância encontram guarita, direta ou indiretamente, na LC 87/96, a qual, por sua vez, foi interpretada pela Corte de Justiça nos termos acima expostos.

Frisa que manter a exigência atentaria contra os princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência (já que, mantida a exigência, seria necessário Recurso do contribuinte ao Poder Judiciário, o que evidenciaria ineficiência da Administração Pública) e acima de tudo da segurança jurídica e da celeridade processual.

Requer o recebimento do Recurso Voluntário, por que tempestivo, para o fim de julgar insubsistente o Auto de Infração, na parcela recorrida, arquivando-se o correspondente processo administrativo.

Por outro lado, requer seja reconhecido e homologado o pagamento parcial do Auto de Infração, conforme guia de pagamento já acostada aos autos, extinguindo-se o competente crédito tributário.

Reitera o pedido para que os patronos do recorrente sejam comunicados das decisões proferidas neste processo mediante intimação a ser realizada no endereço indicado no rodapé da primeira página do Recurso.

O opinativo da PGE/PROFIS da lavra da doutora ANA CAROLINA MOREIRA, se encontra as fls.415/416. Com fundamento no art. 138 do COTEB e 118, inciso I do RPAF/99, opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário do autuado.

VOTO

Conforme relatado na inicial o aspecto controverso relativamente a infração capitulada nos itens 1 e 5 do presente PAF, alvo do Recurso Voluntário, diz respeito a procedência ou não, do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições por transferências de material de uso e consumo, realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Em fase de impugnação, o Autuado comprovou o pagamento de parte dos valores exigidos na infração 1, motivo pelo qual o valor originalmente lançado foi reduzido. Entretanto, o I. Relator condutor da Decisão de piso entendeu que os autuantes de forma equivocada, acolheram o argumento do contribuinte de que o ICMS da diferença de alíquotas relacionado às aquisições por transferências de material de consumo, realizadas entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não estão alcançadas pelo campo de incidência do ICMS. Destacou que além da legislação tributária em vigor conter previsão expressa no que diz respeito à incidência do ICMS em tais operações, a autoridade fiscal tem atividade vinculada e tem o dever de aplicar o quanto previsto pela legislação tributária vigente.

Dessa forma, a Decisão de primeira instância entendeu não merecer albergue a alegação de que o ICMS DIFAL não incide nas transferências interestaduais, raciocínio igualmente válido para a quinta infração, mantendo tais valores na exigência tributária.

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 372/380. Disse considerar imprescindível haver a mudança jurídica de titularidade para que a operação se sujeite à incidência do ICMS, conforme Súmula nº 166 do STJ, concluindo que esse entendimento, também se aplica às transferências interestaduais.

Observo que a matéria em análise vem sendo alvo de diversos questionamentos por parte dos contribuintes que contestam a incidência do ICMS DIFAL em operações de transferências entre estabelecimentos da mesma titularidade, invocando a citada Súmula do STJ. No entanto, apesar de não se encontrar pacificado entendimento neste CONSEF, é preponderante as Decisões a esse respeito concluírem pela incidência do ICMS nestas operações.

Ressalto que a pretensão do Recorrente não encontra amparo nos artigos 4º, I da Lei nº 7.014/1996 e 2º, I do Regulamento do ICMS de 1997. Acrescente-se os artigos 11, § 3º, II e 12, I, ambos da LC 87/1996, abaixo transcritos.

"Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...) § 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: I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação; (...)"

"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; (...)"

Da leitura dos dispositivos acima transcritos se depreende que a Lei é expressa no que diz respeito à incidência do ICMS nos casos aqui em discussão e o órgão julgador administrativo está vinculado à legislação tributária, sendo irrelevante para caracterização do fato gerador, o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular e a natureza jurídica da operação.

Inerente à alegação de que a Súmula STJ nº 166 conclui que não se constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, alinho meu entendimento com o Parecer da PGE/PROFIS, PGE/2016.119539-0, o qual ressalta que: *"a Decisão do STJ possui uma lógica cartesiana, qual seja, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro dos lindes dum Estado Federado, de fato, não possui qualquer relevância econômica, por conta o mecanismo da não-cumulatividade, entretanto, nas transferências interestaduais esta lógica não funciona, haja vista que a operação comercial engendrada da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado 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 do outro, 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"*.

Desta forma, no entender do signatário do Parecer, ainda que se conclua vinculante o disposto na Súmula nº 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (pois entende faltar competência a esta Corte para apreciação de questão de foro nitidamente constitucional – 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 num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos, do que diz forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações apartadas sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula nº 166 da própria Corte de Justiça, *in 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, acompanho o referido opinativo e como o Recorrente não traz aos autos elementos de fato ou de direito com o condão de modificar a Decisão de primeira instância, concluo pela subsistência da infração 1 (parcialmente) e 5 (integralmente), nos exatos termos da Decisão de piso.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que as notificações atinentes ao presente processo sejam entregues no endereço constante do rodapé de seu Recurso Voluntário, ressalto que inexistente óbice para o atendimento do pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço indicado. No entanto, cumpre salientar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia vou divergir do Nobre Colega Relator quanto às Infrações 1 e 5.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre à mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadorias destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula nº 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que *“não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Veja que a súmula não faz menção à mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

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: [...]*
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 da 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 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da 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).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema “*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*” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de leis, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes Decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário quanto às Infrações 1 e 5.

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 **108580.0066/14-0**, lavrado contra **LINDE GASES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$192.560,30**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "f", "a" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Alexandrina Natália Bispo dos Santos, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS