

PROCESSO	- A. I. N° 269139.0004/14-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS
RECORRIDOS	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0087-04/16
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 20/02/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-11/17

**EMENTA:** ICMS. ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. **a.1)** FALTA DE PAGAMENTO. **a.2)** PAGAMENTO A MENOS. Incide o imposto nas operações de transferências interestaduais de bens destinados ao Ativo Fixo. Inaplicabilidade da Súmula nº 166/STJ. Excluídas da exigência as operações que tem o imposto diferido de acordo com os benefícios do DESENVOLVE. Item subsistente em parte. **b)** MATERIAL PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. **b.1)** FALTA DE PAGAMENTO. Incide o imposto nas operações de transferências interestaduais de materiais destinados ao consumo próprio. Inaplicabilidade da Súmula nº 166/STJ. Mantida a exigência em relação à aquisição de empresa optante pelo regime do Simples Nacional e excluídas da exigências as operações destinadas à contribuinte diverso. **b.2)** PAGAMENTO A MENOS. Item mantido. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração que exige crédito tributário no montante de R\$1.466.365,61 e demais acréscimos legais, em face das seguintes acusações:

1) *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$1.388.881,21 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, conforme demonstrativo anexo, "DIFAL SEM PAGAMENTO" fls. 10 a 15. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.*

2) *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$37.203,34 decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, de acordo com o demonstrativo de "DIFAL PAGO A MENOR", fls. 16 a 19. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.*

3) *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$37.203,34 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, de acordo com o demonstrativo "DIFAL SEM PAGAMENTO", fls. 20 a 22. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.*

4) *Deixou de recolher ICMS no valor de R\$1.014,20 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, de acordo com o demonstrativo "DIFAL PAGO A MENOR", fls. 23 e 24. Multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.*

Em primeira instância, os Ilustres Julgadores da 4ª JJF reduziram parcialmente as infrações 1 e 3 e mantiveram integralmente as infrações 2 e 4.

A infração 1 foi julgada Parcialmente Procedente em razão do seguinte:

Assim é que, no tocante a infração 01, o autuado questiona a exigência relacionada às notas fiscais nº 1544, 2110, 3492, 3637, 13741, 14987, 14992, 15204, 15317, 15472, 16783, 17252, 22136, 42429, 45803, 45804, 45805, 51991, 52803, 52804, 53010, 57903, 58338, as quais se referem a transferências de mercadorias entre seus estabelecimentos, e que, ao seu entender, não há que se falar em incidência de ICMS e tampouco em DIFAL, nos termos da Súmula nº 166 do STJ, “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, citando, a este respeito, o posicionamento do STJ sumulado em julgamento submetido ao regime de Recurso repetitivo – REsp. 1.125.133/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJE 10.09.2010 – e confirmou-o em inúmeros outros acórdãos, citando, como exemplo, o precedente relativo ao AgRg no Ag 1303176/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/06/2013, DJe 02/08/2013, cuja ementa transcreveu.

A este respeito, vejo que não assiste razão ao autuado. Já tive oportunidade de participar nesta mesma 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em julgamento de matéria idêntica a que ora se enfrenta, relacionada ao mesmo contribuinte aqui autuado, Acórdão nº 0204-04/15, oportunidade em que me posicionei na forma abaixo transcrita, posicionamento ao qual aqui fica mantido:

Ingressando nas razões de mérito (...) os argumentos do autuado centram-se, praticamente, na tese de não ocorrência da incidência tributária nas operações de transferências entre estabelecimentos filiais do mesmo titular, citando a seu favor a Súmula 166 do STJ.

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

Assim é que, de início destaco 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 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, os autuantes se basearam o Art. 4º, incisos I e XV da mesma Lei, que 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).

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 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 a baila o matiz constitucional do ICMS, a fim de melhor apreendermos seu alcance eficacial, 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 a 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 engendradora 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, espâncando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, verbi:*

**"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 vênia para transcrever o acórdão pertinente ao Voto Vencedor proferido pelo Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:*

**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.

*Portanto, à luz do quanto acima exposto, não merece albergue a alegação de que o ICMS não incide nas transferências interestaduais de material de consumo.*

*Isto posto, com fulcro nos argumentos acima, fica mantida a exigência do pagamento da diferença de alíquota concernentes as notas fiscais acima indicadas e relacionadas a infração 01.*

*O segundo argumento apresentado pelo autuado impugnando parcialmente a infração 01, diz respeito às notas fiscais nas Notas Fiscais nº 89, 405, 406, 626, 634, 1524, 2314, 2317, 2318, 2323, 3890, 3891, 3915, 4033, 4034, 4047, 4112, 4113, 4126, 4130, 4228, 4280, 4281, 4293, 4405, 4662, 93058 e 93988, sustentando que a Fiscalização não observou que as operações mencionadas nas citadas notas fiscais tem redução de base de cálculo do ICMS, pois estão enquadrados no Convênio ICMS 52/91.*

*Os autuantes, por sua vez, entendem que com relação a redução da base de cálculo nos termos do Convênio ICMS 52/91, Cláusula primeira, inciso I, alínea "a", a carga tributária é específica para as saídas interestaduais das regiões ali mencionadas, sendo que, conforme o inciso II da mesma cláusula, nas operações internas a carga tributária é de 8,8%, portanto, ao seu entender, a diferença entre este percentual e 5,14% resulta no percentual de 3,66% relativo a DIFAL devida ao estado de destino.*

Dúvidas não restam que as operações que foram objeto da autuação estão enquadradas nas normas previstas pelo Convênio 52/91, entretanto, como visto acima, a controvérsia reside na interpretação dos autuantes que aplicaram a carga tributária expressa pelo Art. 77, inciso I do RICMS/97, para as operações internas, isto é, 8,80%, enquanto que o entendimento do autuado foi no sentido de que a carga tributária incidente é de 5,14% em consonância com as Cláusulas primeira e quinta do referido convênio, não remanescendo, ao seu entender, imposto a ser recolhido a título de diferença de alíquotas.

A controvérsia envolve operações de aquisições interestaduais pelo autuado, relacionadas as notas fiscais nº 89, 405, 406, 626, 634, 1524, 2314, 2317, 2318, 2323, 3890, 3891, 3915, 4033, 4034, 4047, 4112, 4113, 4126, 4130, 4228, 4280, 4281, 4293, 4405, 4662, 93058 e 93988, originárias das Regiões Sul e Sudeste, destinadas ao autuado, conforme demonstrado pela ASTEC/CONSEF às fls. 182 a 188.

Ao meu entender, por se tratar de operações de entradas de bens, há de se aplicar a norma expressa pela Cláusula quinta do citado Convênio, que para efeito do cálculo da diferença de alíquota, considera que "...o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas".

Já a Cláusula primeira do mesmo convênio, dispõe:

**Cláusula primeira** Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

- a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);
- b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Nova redação dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Redação anterior dada ao inciso II da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 01/00, efeitos de 01.08.00 a 29.12.15.

II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Como visto acima, o próprio Convênio estabelece em sua Cláusula primeira, item I, que nas saídas dos Estados das Regiões Sul e Sudeste com destino a Região Nordeste a base de cálculo fica reduzida para o percentual de 5,14%, enquanto que no item II, estabelece que **nas operações internas** a base de cálculo fica reduzida para 8,80%.

Considerando que as operações envolvendo as mencionadas notas fiscais são todas originárias das regiões Sul e Sudeste, destinadas ao Estado da Bahia, é devida, sim, a diferença de alíquotas no percentual de 3,66% conforme apurado corretamente pelo autuante.

Também, e em consonância com o citado Convênio o RICMS/BA, vigente à época dos fatos, consigna: Art. 77 – É reduzida a base de cálculo das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

I – até 31/12/12, relacionados no anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Desta maneira, entendo estar incorreta a interpretação do autuado, remanescente portanto a exigência da diferença de alíquota para as referidas notas fiscais.

No que se refere às notas fiscais nº 9304, 30182, 35000, 35387, 35720, 199303, 199414, 199551, 199606, 200336 e 200337, o autuado sustentou que estão enquadradas no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por força do qual o ICMS é deferido para o momento da desincorporação.

Em sua primeira informação fiscal os autuantes acolheram os argumentos do autuado apenas em relação às notas fiscais nº 9304, 30182, 35000, 35387, 35720, efetuando as respectivas exclusões, entretanto manteve a exigência quanto as notas fiscais nº 199303, 199414, 199551, 199606, 200336 e 200337, por entender que não era possível associá-las ao programa DESENVOLVE. Entretanto, diante da manifestação do autuado, fls. 146 a 148, e documentos juntados às fls. 149 a 153, os autuantes acolheram os argumentos defensivos e processaram nova redução do débito, consoante consta às fls. 156 e 157, com o que concordo, visto que, tais documentos atestam a habilitação para operar no projeto de ampliação de injeção de CO2 no Campo de Miranga, conforme documento expedido pela COPEC, fl. 149.

Desta maneira e diante do quanto acima exposto, e, também, apesar do resultado esposado pela ASTEC/CONSEF à fl. 185, concluo pelo acolhimento do resultado espelhado no demonstrativo elaborado pelos autuantes, fl. 157, e julgo parcialmente procedente a infração 01 no valor de R\$864.457,65.

A infração 2 foi julgada totalmente Procedente em razão do seguinte:

A infração 02 no valor de R\$37.203,34, consigna a insurgência do autuado apenas em relação a nota fiscal nº 4697 por entender que também, em relação a esta, aplica-se o regime tributário previsto pelo Convênio 52/91. Considerando que se trata de matéria idêntica a já comentada no item anterior, não acolho o argumento defensivo e julgo a infração 02 totalmente procedente.

A infração 3 foi julgada Parcialmente Procedente com a seguinte fundamentação:

A infração 03, no valor de R\$39.266,86, o autuado se insurgiu em relação a três situações:

a) as transferências interestaduais mencionadas nas Notas Fiscais nº 205444, 205447, 205455, 207205, 207647, 216894, 216906, 216920 e 219293 não autorizam a cobrança de ICMS e tampouco de DIFAL, como afirma a Súmula nº 166 do STJ;

b) a Nota Fiscal nº 1.296, foi emitida por sujeito passivo da obrigação tributária optante do Simples, de modo que não há falar-se em diferencial de alíquota, sendo indevida a cobrança do valor de R\$2.929,04;

c) o Estado da Bahia não é sujeito ativo das obrigações tributárias a que se referem as Notas Fiscais nº 3, 10, 232, 492, visto que o destinatário não se localiza no Estado da Bahia enquanto que em relação a nf. nº 1.033, o bem nela indicado foi remetido para o Estado do Rio Grande do Norte conforme nf. nº 1031, sendo que o erro na escrituração é insuficiente para conferir-lhe jus ao imposto.

Já o autuante assim se posicionou:

Quanto ao item "a" manteve a exigência ao argumento de que o autuado apesar de se referir a Súmula 166 do STJ destacou o imposto em diversas das notas fiscais autuadas, razão pela qual manteve a exigência;

Em relação ao item "b", referente a nota fiscal nº 1296 emitida por contribuinte inscrito no Simples Nacional, sustenta que não há isenção de pagamento do imposto a título de diferença de alíquota na legislação tributária do Estado da Bahia, enquanto que no que se refere ao item "c", notas fiscais nº 3, 10, 232, 492, mantém a autuação pelo fato de que apesar de constar nas mesmas o CNPJ do destinatário localizado em outro estado, tais notas foram escrituradas na filial do Estado da Bahia. Por isso afirma que o erro na emissão da nota fiscal não impede a cobrança da diferença de alíquota.

Já em relação a nf. nº 1033 esta foi emitida para a filial do Estado da Bahia, onde foi registrada, porém com a observação de que seria entregue no Estado do Rio Grande do Norte.

Analizando os fatos acima concluo que, quanto ao item "a" que se refere a transferências interestaduais, mantenho os argumentos já citados na infração 01, visto que tais operações são tributáveis e, consequentemente, devida a diferença de alíquota, consoante já explanado em linhas acima.

No que toca ao item "b" vejo que não assiste razão ao autuado pois não há previsão de isenção de pagamento da diferença de alíquota nas aquisições oriundas de contribuintes inscritos no regime do Simples Nacional, ademais, o autuado não apontou em qual dispositivo legal se estribou para não recolher o imposto. Mantenho a exigência concernente a nf. nº 1296.

No que se refere ao item "c" vejo que tais notas fiscais foram destinadas para estabelecimento diverso do autuado, portanto, o imposto devido seria de competência do Estado destinatário das mercadorias e não ao Estado da Bahia. Por esta razão, acolho o demonstrativo elaborado pela ASTEC fl. 188, e excluo da autuação o imposto no valor de R\$28.384,59 pertinente as notas fiscais nº 3, 10, 232, 492.

Por fim, quanto a exigência relacionada a nf. nº 1033 vejo que a mesma foi destinada ao estabelecimento localizado no Estado da Bahia e, só em momento posterior, é que a mercadoria foi remitida para outro Estado. Mantenho a exigência fiscal.

Ante ao exposto, julgo procedente em parte a infração 03, no valor de R\$10.882,27 ante a exclusão do valor de R\$28.384,59 conforme demonstrado pela ASTEC/CONSEF (fl. 188).

A infração 4 foi mantida integralmente:

Finalmente, no que se refere a infração 04, no valor de R\$1.014,20 ela é mantida integralmente, vez que o autuado se insurgiu apenas em relação a exigência pertinente a nf. 59.132, a qual, por se referir a transferência interestadual de material para uso ou consumo, é devida a diferença de alíquota na forma já explicitada no item nº 01.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega que nas Infrações que compõem o lançamento fiscal imputa-se a falta de recolhimento de

ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, em transferências interestaduais de outros estabelecimentos do Recorrente, destinadas ao ativo fixo de seu estabelecimento (Infração nº 1), ou destinadas ao seu uso e consumo (Infrações nº 3 e 4).

Aduz que na Infração nº 1 isso ocorreu em relação às Notas Fiscais nºs 1544, 2110, 3492, 3637, 13741, 14987, 14992, 15204, 15317, 15472, 16783, 17252, 22136, 42429, 45803, 45804, 45805, 51991, 52803, 52804, 53010, 57903, 58338; enquanto na Infração nº 3, relativamente às operações das Notas Fiscais nº 205.444, 205.447, 205.455, 207.205, 207.647, 216.894, 216.906, 216.920 e 219.293; e, na Infração nº 4, na operação da Nota Fiscal nº 59.132.

Argumenta ser ilegítima a cobrança do diferencial de alíquota nas transferências em questão, pois, nos termos da Súmula nº 166 do STJ: “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, e do julgamento do STJ submetido ao regime de Recurso repetitivo – REsp. 1.125.133/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJE 10.09.2010.

Quanto à infração 1, o Recorrente informa que, além das aquisições de mercadorias incluídas no benefício do desenvolvimento, as quais já foram excluídas da infração 1 na Decisão de primeira instância, a infração exige DIFAL sobre operações nas quais se aplica o Convênio ICMS 52/91.

Assevera que as operações associadas ao Convênio ICMS 52/91 são aquelas descritas nas Notas Fiscais nºs 89, 405, 406, 626, 634, 1524, 2314, 2317, 2318, 2323, 3890, 3891, 3915, 4033, 4034, 4047, 4112, 4113, 4126, 4130, 4228, 4280, 4281, 4293, 4405, 4662, 93058 e 93988.

Argumenta que todas as operações referentes às mencionadas notas fiscais têm redução de base de cálculo do ICMS, conforme confirmou a ASTEC em diligência fiscal e reconheceu a própria 4ª JJF, pois estão enquadrados no Convênio ICMS 52/91, que dispõe:

**Cláusula primeira** *Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:*

*I - nas operações interestaduais:*

*a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);*

*b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

*II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).*

*[...]*

**Cláusula quinta** *Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas.*

Alega que a 4ª JJF entendeu que é devido o DIFAL de 3,66%, pois “*o próprio Convênio estabelece em sua Cláusula primeira, item I, que nas saídas dos Estados das Regiões Sul e Sudeste com destino a Região Nordeste a base de cálculo fica reduzida para o percentual de 5,14%, enquanto que no item II, estabelece que nas operações internas a base de cálculo fica reduzida para 8,80%*”.

Argumenta que a Decisão recorrida desconsiderou que as operações descritas nas Notas Fiscais em questão também se referem a bens enquadrados no DESENVOLVE, por força do qual o ICMS é deferido para o momento da desincorporação, conforme art. 2º, inciso I, letra “c” do Decreto 8205/2002:

*Art. 2º. Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:*

*I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:*

*c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas.*

Sustenta que os bens adquiridos por meio das Notas Fiscais nºs 89, 626, 634, 1.524, 2.314, 2.317, 2.318,

3.890, 3.891, 4.033, 4.034, 4.047, 4.112, 4.113, 4.126, 4.130, 4.280, 4.281, 4.293, 4.405 e 93.988 são vinculadas ao Projeto de Injeção de CO<sub>2</sub> das Estações A e B do Campo de Miranga e, nas operações em questão, aplica-se o diferimento para o ICMS, inclusive DIFAL, conforme o Processo SEFAZ/BA nº 095512/2011-4.

E que os bens adquiridos de acordo com as Notas Fiscais nº 405 e 406 também se submetem ao regime tributário do DESENVOLVE, porque vinculadas ao Projeto de Ampliação de Injeção de Água – Etapa 1, na Estação “B” de Araças, conforme habilitação concedida por meio da Resolução nº 13/2011 do Conselho Deliberativo do Desenvolve e nos termos dos Processos 034299/2011-3, 034290/2011-6 e 034298/2011-7.

Aduz, ainda, que os bens destinados ao ativo a que se referem as Notas Fiscais nºs 3.915, 4.228, 4.662 e 93.058 foram adquiridos para emprego no Projeto Ampliação de Injeção de Água do pólo Fazenda Bálamo, cuja sujeição ao DESENVOLVE foi aprovada pela Resolução nº 47/2010 do Conselho Deliberativo, em razão do qual se concedeu ao Recorrente a habilitação nº 0058150005.

Quanto à infração 2, observa que a controvérsia se resume ao imposto exigido sobre aquela descrita na Nota Fiscal nº 4.697, pois o Recorrente recolheu o ICMS referente aos demais fatos geradores imputados.

Assevera que a Decisão recorrida desconsiderou a aplicação concomitante da redução de base de cálculo do Convênio ICMS 52/91 e do diferimento aplicável por força do DESENVOLVE.

Quanto à infração 03, além das alegações de não incidência de ICMS por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o Recorrente aduz que a Decisão recorrida manteve a exigência de DIFAL sobre a operação da Nota Fiscal nº 1.296, emitida por optante do Simples Nacional, com base em duas premissas: i) não há previsão de isenção do diferencial de alíquotas nas aquisições em pauta, e; ii) o Recorrente tampouco demonstrou qual o fundamento legal para deixar de recolhê-lo.

Aduz que a Decisão recorrida deixou de observar a regra do art. 13, inciso VII c/c seu §1º, inciso XIII, alíneas “g” e “h”, e do art. 18 todos da LC nº 123/2006, em razão dos quais não há que se falar em incidência do ICMS.

Observa que a Decisão recorrida reconheceu a não-incidência de DIFAL sobre as operações mencionadas nas Notas Fiscais nºs 3, 10, 232, 492 porque “*o imposto devido seria de competência do Estado destinatário das mercadorias e não ao Estado da Bahia*”, todavia, não afastou a incidência do DIFAL exigido sobre a operação da Nota Fiscal nº 1.033, na medida em que, conforme Nota Fiscal de Remessa nº 1.031, o bem nela descrito foi enviado para a filial do Contribuinte localizada no Estado no Rio Grande do Norte, a quem pertenceria o imposto, também segundo o art. 155, II c/c §2º, VII, “a” e VIII da CF/88.

Recorrente alega ser evidente o erro no procedimento da Fiscalização e o equívoco da Decisão recorrida ao chancelá-lo, principalmente na parte em que ignorou a destinação de diversos bens cujas aquisições deram origem à exigência de DIFAL, mas que, na verdade, tiveram o imposto diferido por força da submissão à sistemática do DESENVOLVE.

Requer a realização de diligência fiscal para que seja verificada a incidência, sobre as operações das Notas Fiscais nºs 89, 405, 406, 626, 634, 1524, 2314, 2317, 2318, 2323, 3890, 3891, 3915, 4033, 4034, 4047, 4112, 4113, 4126, 4130, 4228, 4280, 4281, 4293, 4405, 4662, 93058 e 93988, do diferimento previsto pelo Decreto nºs 8.205/2002.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

*Ab initio*, quanto ao Recurso de Ofício, observo que a redução das infrações 1 e 3 decorreu da constatação de que, na infração 1, algumas notas fiscais se referem à aquisição de mercadoria (bens do ativo) beneficiadas pelo incentivo fiscal do Desenvolve, que determina o diferimento do pagamento do ICMS para o momento da desincorporação do ativo, e que, na infração 3, haviam notas fiscais cujas mercadorias foram destinadas a estabelecimento diverso do contribuinte

autuado, e que o DIFAL não seria de competência do Estado da Bahia. Veja-se os trechos da Decisão recorrida que tratam da desoneração realizada:

*No que se refere às notas fiscais nº 9304, 30182, 35000, 35387, 35720, 199303, 199414, 199551, 199606, 200336 e 200337, o autuado sustentou que estão enquadradas no Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, por força do qual o ICMS é diferido para o momento da desincorporação.*

*Em sua primeira informação fiscal os autuantes acolheram os argumentos do autuado apenas em relação às notas fiscais nº 9304, 30182, 35000, 35387, 35720, efetuando as respectivas exclusões, entretanto manteve a exigência quanto as notas fiscais nº 199303, 199414, 199551, 199606, 200336 e 200337, por entender que não era possível associá-las ao programa DESENVOLVE. Entretanto, diante da manifestação do autuado, fls. 146 a 148, e documentos juntados às fls. 149 a 153, os autuantes acolheram os argumentos defensivos e processaram nova redução do débito, consoante consta às fls. 156 e 157, com o que concordo, visto que, tais documentos atestam a habilitação para operar no projeto de ampliação de injeção de CO<sub>2</sub> no Campo de Miranga, conforme documento expedido pela COPEC, fl. 149.*

*Desta maneira e diante do quanto acima exposto, e, também, apesar do resultado esposado pela ASTEC/CONSEF à fl. 185, concluso pelo acolhimento do resultado espelhado no demonstrativo elaborado pelos autuantes, fl. 157, e julgo parcialmente procedente a infração 01 no valor de R\$864.457,65*

[...]

*vejo que tais notas fiscais foram destinadas para estabelecimento diverso do autuado, portanto, o imposto devido seria de competência do Estado destinatário das mercadorias e não ao Estado da Bahia. Por esta razão, acolho o demonstrativo elaborado pela ASTEC fl. 188, e excluo da autuação o imposto no valor de R\$28.384,59 pertinente as notas fiscais nº 3, 10, 232, 492.*

Nota-se, portanto, que as reduções realizadas se embasaram nas provas trazidas aos autos e nas conclusões decorrentes de diligência fiscal realizada. Sendo assim, não vislumbro motivos para a reforma da Decisão neste ponto e nego provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, observo que o pedido de diligência fiscal não há de ser acolhido, pois já foi realizada diligência em primeira instância e a matéria objeto de discussão é exclusivamente de direito. Sendo assim, indefiro o pedido de diligência e passo ao exame do mérito.

Exige-se DIFAL (diferença entre a alíquota interna e a interestadual) referentes a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Ou seja, um estabelecimento localizado em outro Estado da Federação remete mercadorias para outro estabelecimento localizado no Estado da Bahia, sendo que estes dois estabelecimentos são da mesma pessoa jurídica, do mesmo titular. Diante desta situação, o Estado da Bahia está exigindo o DIFAL supostamente incidente sobre a operação de circulação de mercadoria. Acontece que tal remessa não se trata de operação de circulação de mercadoria e não é fato gerador de ICMS, logo não há que se exigir DIFAL sobre ela.

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

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

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

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

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

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais".*  
(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)

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

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

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

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

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

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

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"

4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança 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. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

*Agravio regimental improvido.*

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

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

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

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

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

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria restar pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, acolha a alegação recursal e excluo as exigências de ICMS referentes às Notas Fiscais nºs 1544, 2110, 3492, 3637, 13741, 14987, 14992, 15204, 15317, 15472, 16783, 17252, 22136, 42429, 45803, 45804, 45805, 51991, 52803, 52804, 53010, 57903, 58338 (Infração 1); Notas Fiscais nºs 205.444, 205.447, 205.455, 207.205, 207.647, 216.894, 216.906, 216.920 e 219.293 (Infração 3); e Nota Fiscal nº 59.132 (Infração 4).

Quanto às alegações referentes ao Convenio ICMS 52/91, observo que a Cláusula Primeira deste determina a redução da base de cálculo tanto nas operações internas e também nas interestaduais de modo que a carga tributária seja de 8,8% nas internas e 5,14% nas internas.

**Cláusula primeira** *Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:*

**I - nas operações interestaduais:**

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

**II - nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).**

Assim, como o presente caso se trata de operações de entradas de bens, há de se aplicar a norma expressa pela Cláusula Quinta do citado Convênio, que para efeito do cálculo da diferença de alíquota, considera que "...o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas".

**Cláusula quinta** *Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas.*

As alegações defensivas referentes ao diferimento do Desenvolve já foram acolhidas na Decisão de primeira instância, o que foi analisado no âmbito do Recurso de Ofício.

Sendo assim, a infração 1 deve ser reduzida para serem excluídas as operações referentes às transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

O objeto da discussão da infração 2 se limita a uma única nota fiscal e as alegações defensivas são as mesmas quanto à infração 1, referentes ao Convenio ICMS 52/91, sendo assim, a infração 2 deve ser mantida integralmente pelos argumentos acima explicitados.

Quanto à infração 3, além das exclusões das notas fiscais referentes às transferências interestaduais, o Recorrente insiste na exclusão da nota fiscal (nº 1.296) referente à aquisição perante contribuinte optante do Simples Nacional Aduz que a Decisão recorrida deixou de observar a regra do art. 13, inciso VII c/c seu §1º, inciso XIII, alíneas "g" e "h", e do art. 18 todos da LC nº 123/2006, em razão dos quais não há que se falar em incidência do ICMS.

Observe-se o que dizem os referidos dispositivos legais:

**Art. 13.** *O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:*

**VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;**

**§1º** *O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

**XIII - ICMS devido:**

**g)** *nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal;*

**h)** *nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;*

**Art. 18.** *O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata*

*o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.*

Nota-se-, portanto, que o regime de apuração do Simples Nacional exclui o valor devido a título de ICMS diferencial de alíquota (DIFAL), o qual deverá ser recolhido em separado pelas empresas optantes deste regime.

Deve-se ressalvar que esta regra configura nítida ofensa à isonomia tributária, pois coloca as empresas optantes do Simples Nacional (micro empresas e empresas de pequeno porte) em situação mais gravosa do que os contribuintes normais (médias e grandes empresas), uma vez que estes podem se creditar do pagamento a título de ICMS diferencial de alíquotas, enquanto que aquelas não têm como se creditar de tal valor. Nada obstante esta patente ofensa à igualdade material, esta regra é vigente e ainda não foi afastada pelos Tribunais Superiores.

No caso em apreço, todavia, não analisamos a situação do contribuinte optante do Simples Nacional, e sim do contribuinte normal. Ora, se é atribuído o dever de pagar o ICMS a título de diferencial de alíquota às empresas optantes do Simples Nacional (micro empresas e empresas de pequeno porte), não há motivos para não se exigir também das empresas normais, como é o caso do contribuinte em apreço.

Diante disso, os argumentos suscitados pelo recorrente não são suficientes para lhe eximir do pagamento do ICMS a título do diferencial de alíquotas em aquisições de mercadorias advindas de outras unidades da Federação, sejam elas adquiridas perante contribuintes do Simples Nacional, sejam elas adquiridas perante contribuintes normais.

Deve-se, aplicar, portanto, a regra do §7º do art. 15 da Lei nº 7.014/96:

*§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.*

A alíquota interestadual aplicável para se calcular o DIFAL nos casos em que o vendedor localizado em outro Estado é optante do Simples Nacional levará em consideração a alíquota interestadual que seria normalmente aplicável nas vendas realizadas por contribuintes normais localizados naquele Estado. Tal sistemática decorre do fato de os contribuintes do Simples Nacional estarem sujeitos às diferentes alíquotas combinadas que estão previstas nos anexos da LC 123/2006, as quais se referem a vários tributos, como o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e também o ICMS, bem como variam em razão do faturamento da empresa.

Seria, portanto, praticamente inviável se calcular o DIFAL subtraindo-se a alíquota interna de ICMS do Estado da Bahia pela parcela da alíquota combinada do Simples Nacional que se refere ao ICMS, pois seria necessário saber a faixa de faturamento do contribuinte optante do Simples Nacional nos últimos 12 meses para se poder identificar, com precisão, qual foi a alíquota do Simples a que ele esteve sujeito. Ademais, caso fosse adotada tal sistemática, o valor da DIFAL seria muito maior do que o calculado com base na alíquota interestadual destinada aos contribuintes normais.

Por todo o exposto, não vislumbro motivos para afastar a cobrança do ICMS (DIFAL) referente à aquisição de mercadoria proveniente de outro Estado da Federação adquirida perante contribuinte optante do Simples Nacional.

Quanto à solicitação de exclusão da Nota Fiscal nº 1.033, a qual se refere à Nota Fiscal de Remessa nº 1.031, cuja alegação recursal é de que o bem nela descrito foi enviado para a filial do Recorrente localizada no Estado do Rio Grande do Norte, a quem pertenceria o imposto, observa-se que a Decisão recorrida concluiu que esta nota fiscal foi emitida para a filial do Recorrente localizada no Estado da Bahia, onde foi registrada a entrada da mercadoria com a observação de que, posteriormente seria enviada para o Estado do Rio Grande do Norte.

Diante disso, como o estabelecimento localizado na Bahia deu entrada (física e jurídica) da mercadoria, é devido o DIFAL ao Estado da Bahia.

Em face de todo o exposto, conclui-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, no sentido de acolher a alegação recursal referente à não incidência do ICMS sobre transferência de

mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e excluir as exigências de ICMS referentes às Notas Fiscais nºs 1544, 2110, 3492, 3637, 13741, 14987, 14992, 15204, 15317, 15472, 16783, 17252, 22136, 42429, 45803, 45804, 45805, 51991, 52803, 52804, 53010, 57903, 58338 (Infração 1); Notas Fiscais nºs 205.444, 205.447, 205.455, 207.205, 207.647, 216.894, 216.906, 216.920 e 219.293 (Infração 3); e Nota Fiscal nº 59.132 (Infração 4).

#### VOTO VENCEDOR (Quanto ao mérito das infrações 1, 3 e 4)

Em que pese a boa fundamentação contida no voto da n.Relator, discordo do seu posicionamento, no que se refere a incidência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou consumo do estabelecimento, no que se refere a OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS.

De um modo geral, observo com relação às operações de transferências, na Decisão ora recorrida foi fundamentado que:

1. O art. 155, II, da CF/88 estabelece que competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, remetendo para à Lei Complementar definir o perfil do imposto, seus elementos fundamentais, dentro dos limites demarcados pelo legislador constitucional.
2. É jurídica a circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, visto que o art. 12, I da LC 87/96, estabelece que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular, bem como o seu art. 13, § 4º, estabelece critérios de determinação da base para o cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte;
3. A Súmula nº 166 do STJ não tem efeito vinculante e foi publicada antes da Lei Complementar nº 87/1996, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do ICMS em Lei Nacional, no caso a citada LC 87/96. Além disso, a Segunda Turma do STJ em sede de apreciação do REsp 1109298/RS (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;
4. O art. 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96 prevê a incidência do ICMS sobre às operações interestaduais iniciadas em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente.

Por sua vez, o art. 4º, incisos I e XV da referida Lei determinam que 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.*

5. No Parecer Jurídico nº 2014224287-0, proferido nos autos do Processo nº 20694000001134, pelo i.procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, foi afirmado que:

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 Nº 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..."*

Pelo exposto, conclui-se que por expressa determinação constitucional e previsão na Lei Federal do ICMS (LC 87/96), ocorre incidência do imposto nas operações interestaduais de transferências de mercadorias ou bens destinados a estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, como fundamentado na Decisão ora recorrida.

Ressalto ainda que embora o recorrente tenha argumentado que não há incidência do ICMS sobre as operações de transferências, o estabelecimento remetente tributou tais operações e o estabelecimento destinatário (autuado) recolheu o imposto a menos que o devido na infração 4.

Convém ressaltar que este entendimento é prevalente nas decisões exaradas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo do Acórdão nº 0352-11/13, no qual foi decidido que “*Incide o imposto [ICMS] nas operações da transferência*”.

Em conclusão, considero correta a Decisão proferida pela 4ª JJF, fundamentando que há incidência do ICMS nas operações de transferências de bens destinados ao ativo ou consumo do estabelecimento autuado, motivo pelo qual deve ser mantida as exigências das infrações 1, 3 e 4, como decidido pela 4ª JJF.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, 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 269139.0004/14-9 lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$913.557,46, acrescido de multa de 60%, prevista pelo art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pelo órgão competente os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiro(a)s: Eduardo Ramos de Santana, Luis Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2017.

RUBENS BESERRA SOARES- PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao mérito das infrações 1, 3 e 4)

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. PGE/PROFIS