

PROCESSO - A. I. N° 206891.0009/15-5
RECORRENTE - DANONE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0020-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 25/04/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0092-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0020-02/16, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$404.326,93, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2011, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção, energia, para o referido período, tudo conforme mídia e documentos, às fls. 1 a 95 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após assegurar que o processo administrativo fiscal preenche todas as formalidades legais, diante das seguintes considerações:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. O autuado não apresentou nenhuma arguição de nulidade do presente auto de infração.

A presente lide reside na interpretação de norma que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.

Uma vez publicada uma norma não é possível se buscar a intenção do legislador para se dar a interpretação correta. A interpretação dada pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo, ao editarem normas infralegais, buscam uma interpretação que associem uma lógica da definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Essa é uma tentativa que visa apenas aplicar uma interpretação extensiva que lhes seja mais benéfica. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefinir-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...".

Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida" não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela Magna Carta.

Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido como devido pela legislação.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não pelas legislações estaduais. Assim, a cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

Cabe ao autuado pedido de restituição à unidade Federada de origem da mercadoria relativamente ao valor do imposto cobrado sobre a base de cálculo que excedeu aos limites taxativos estabelecidos na lei Complementar nº 87/96, sob a garantia constitucional do princípio da não-cumulatividade.

Esperar decisão do Supremo Tribunal Federal acerca de constitucionalidade de atos normativos não implica em não iniciar ações fiscais de reclamação de créditos tributários sob pena de se caracterizar a decadência do direito do Estado por não ter sido exercido no prazo legal.

O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste auto de infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.

A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

O que estamos discutindo não é se o imposto destacado foi efetivamente pago ou não. Motivo pelo qual levou o STF e o STJ a produzir jurisprudência no sentido de afirmar que o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária. O que estamos discutindo é a extração dos limites estabelecidos para a base de cálculo nas operações interestaduais que repercute em extração da carga tributária que deveria ser exigida dos contribuintes. Neste caso, o Estado prejudicado é o do destino das mercadorias caso absorva os créditos fiscais decorrentes da utilização de uma base de cálculo que extrapolou os limites previstos na legislação.

Em relação ao frete, entendo que a Lei Complementar nº 87/96 não estabeleceu nenhuma limitação à sua base de cálculo quando da efetiva prestação de serviço nas transferências interestaduais de mercadorias entre

estabelecimentos da mesma empresa. A limitação está voltada à mercadoria e não à prestação do serviço. Concordo, entretanto, que não há porque se falar em frete CIF nas transferências. Por se tratar de uma só pessoa jurídica, a contratação do frete sempre ficará a cargo do emitente, como de fato ficou registrado nas notas fiscais de remessas do autuado. Entretanto, se o emitente declara ser o frete CIF, este deve ser expurgado da base de cálculo da mercadoria, como de fato foi, e o remetente deverá escriturar como crédito fiscal o imposto destacado no conhecimento de transporte emitido pelo prestador do serviço.

Não sendo declarado o frete como CIF, o ICMS referente à prestação de serviço de transporte nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, destacado no conhecimento de transporte ou no corpo da nota fiscal, nas hipóteses em que o remetente figurou como substituto tributário, é de legítimo direito do estabelecimento destinatário da mercadoria. Não admitir o uso do crédito fiscal relativo à prestação de serviço seria efetivamente uma afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Desta forma, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 270 a 311, onde aduz que se trata de Auto de Infração objetivando a cobrança de supostos débitos de ICMS decorrentes de suposto erro na determinação da base de cálculo, relativo ao período de 2011, visto que a fiscalização entendeu por bem excluir as seguintes rubricas da base de cálculo apurada pelo recorrente: (i) Depreciação; (ii) Manutenção; (iii) Energia e (iv) outros custos, “*por não serem integrantes nem da MATÉRIA-PRIMA; nem da MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO.*”

Assim, inconformada com a presente autuação o sujeito passivo apresentou defesa, a qual não foi provida, cuja Decisão sustenta não mereça prevalecer, visto que os créditos em discussão foram legitimamente aproveitados à luz da legislação pertinente, diante das seguintes considerações: i) a correta apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais; ii) ofensa ao princípio da não-cumulatividade; iii) locupletamento indevido do Estado da Bahia – contrariedade à repartição constitucional de competência tributária e ao princípio da vedação à discriminação tributária, e iv) a desproporcionalidade da multa aplicada, a seguir sintetizadas:

1. Da correta apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências dos seus estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais e São Paulo para seus estabelecimentos no Estado da Bahia, tendo em vista que os citados Estados remetentes editaram legislação estadual considerando que a definição da base de cálculo do ICMS nestas operações é exemplificativa e não taxativa, comportando interpretação extensiva, incluindo, assim, outras rubricas, a exemplo de custo de depreciação, de manutenção, da energia e outros custos.
2. Que o posicionamento do Fisco baiano pela taxatividade do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, vai de encontro às normas contábeis que tratam da definição de custo de produção, o que viola o art. 110 do CTN, o qual prevê que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.
3. Da impossibilidade de se restringir o crédito de ICMS em hipótese não prevista no texto constitucional, por ofensa ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CF, visto a correta apuração do ICMS pelo contribuinte, não merecendo prosperar o entendimento do fisco da necessidade de estorno de crédito fiscal utilizado, cuja restrição ao crédito limita-se aos casos em que a mercadoria vendida for isenta ou abarcada pela não incidência do imposto.
4. Da necessidade de utilização do veículo jurídico legítimo (ADI) para obstar os efeitos de legislação expedida por outra unidade federativa, o que afronta ao pacto federativo e à tripartição de poderes, tendo em vista que os créditos fiscais utilizados foram calculados com base na legislação válida e eficaz dos Estados de Minas Gerais e São Paulo.
5. Do locupletamento indevido do Estado da Bahia, contrariedade à repartição constitucional da

competência tributária e ao princípio da vedação à discriminação tributária, visto que os entes políticos só podem tributar dentro do restrito campo que lhes foi reservado pela Constituição Federal, uma vez que dela receberam não o poder tributário incontestável e absoluto, mas apenas uma parcela deste, bastante limitada. Assim, salienta que a competência dos Estados de destino para instituição do ICMS na operação interestadual está restrita ao diferencial de alíquota, do que destaca que a vedação ao crédito do ICMS incidente na operação interestadual, além de agredir a rígida repartição de competência prevista na Carta Política, acaba ainda por ocasionar o locupletamento indevido em favor do Estado da Bahia, que toma para si receita que não lhe pertence, já que todo o montante recolhido no Estado de origem deve ser deduzido do valor devido ao Estado de destino, não podendo ser considerado como crédito indevido sem que o STF tenha retirado a validade da norma contestada em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade.

6. Da natureza confiscatória e a necessária proporcionalidade entre a multa aplicada de 60% do valor da infração tida como cometida, ainda que prevalecesse a exigência da cobrança do ICMS.

Por fim, o recorrente pede que seja dado provimento ao Recurso Voluntário, do que protesta pela produção de todos os meios de provas e reitera que as intimações sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do seu advogado.

Em seu Parecer, às fls. 331 a 335 dos autos, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, pois a exigência decorre do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o qual, no caso concreto de operação interestadual de transferência dos produtos industrializados pelo próprio remetente, limita a base de cálculo do imposto ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Assim, neste diapasão, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo estirpe reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo, sob pena de violação ao próprio texto constitucional, sendo impossível, por óbvio, uma interpretação extensiva das linhas estabelecidas na norma complementar.

Destarte, os gastos com depreciação, energia elétrica, entre outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Quanto à impossibilidade de restrições ou limitações impostas pelo legislador infraconstitucional ao princípio da não-cumulatividade, em face do seu berço constitucional, a PGE/PROFIS aduz que também não possui qualquer lógica, tendo em vista que a própria Constituição Federal reservou à Lei Complementar a definição sobre a base imponível do ICMS, sendo este o problema do caso em epígrafe, não, como quis sugerir o recorrente, a distorção da técnica da não-cumulatividade.

Por fim, inerente à suposta multa confiscatória, o opinativo é de que também não merece apreço, pois a multa aplicada encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, não se prestando ao CONSEF modulá-la, fora das hipóteses encartadas na legislação de regência, em que imputa ao contribuinte o mister de provar o preenchimento dos requisitos autorizadores duma possível redução.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Inicialmente, por proposta do Conselheiro Paulo Sérgio Sena Dantas foi votada a conversão em diligência do Processo Administrativo Fiscal para exclusão dos valores relativos à energia elétrica

que, segundo o Conselheiro, se enquadra como material secundário no processo de pasteurização do leite utilizado na fabricação dos produtos.

Por decisão por maioria a proposta foi rejeitada por se entender que, apesar da substancial importância da energia elétrica no processo industrial e do direito ao crédito fiscal correspondente pelo fabricante, especificamente nas operações de transferências interestaduais de produtos pelo remetente, por força do estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, a energia elétrica não se comprehende dentre as rubricas previstas para a formação da base de cálculo, a qual é restritiva ao custo de produção correspondente ao somatório de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Sendo assim, por não se enquadrar como matéria-prima e nem material secundário, pois não faz parte da composição do produto acabado, mas sim como força motriz utilizada nos equipamentos industriais destinados à pasteurização, se concluiu que a energia elétrica não compõe da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente.

Quanto à pretensão de que as intimações também sejam dirigidas aos procuradores do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, saliento que não há nenhum óbice. Entretanto, há de se registrar que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do auto de infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Ressalte-se que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Assim, no caso concreto, o fato da lei complementar determinar, de forma específica e taxativa, o modo da apuração da base de cálculo da operação, não há de se falar em violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois tal fato só ocorreria dentro do valor do crédito autorizado por lei, porém nunca decorrente de indébito fiscal por parte do remetente, conforme ocorreu.

Há de se salientar que o contribuinte, ora recorrente, está submetido à legislação baiana, cuja norma é derivada da Lei Complementar nº 87/96, a qual todas as unidades federativas devem obediência. Logo, descabe qualquer medida jurídica pelo Estado da Bahia para obstar os efeitos de legislação regulamentar expedida por outro Estado, como defende o recorrente, em razão da hierarquia do ordenamento jurídico.

Quanto ao mérito, observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo estabelecimento industrial, remetidos através de operações interestaduais para estabelecimento filial da mesma empresa, localizado na Bahia, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS, então vigente, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, *frete (CIF)*, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, como fizeram os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apuraram o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7%, aplicada à operação de transferência,

obtendo o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte autuado, cujos números não foram por ele impugnados, mas, apenas, as modalidades das rubricas expurgadas da base de cálculo.

Assim, comungo do entendimento da decisão de piso, pois tais rubricas não podem ser inseridas nos elementos de custos de produção mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96, pois se tratam de custos indiretos de fabricação, constituídos de gastos gerais ou despesas indiretas, necessários para operação fabril, contudo, inaplicáveis às rubricas específicas previstas na dita lei complementar, em vista de uma política tributária entre os Estados federativos, independentemente dos conceitos da escrituração contábil.

Inerente à alegação de que a multa aplicada é confiscatória, há de se esclarecer que a penalidade é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, falecendo de competência este órgão julgador tal apreciação.

Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida que julgou o Auto de Infração procedente.

VOTO DISCORDANTE

Temos sob apreciação, Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lançado pelo suposto cometimento de uma infração, referente a glosa de crédito utilizado indevidamente.

Segundo a fiscalização, o Sujeito Passivo se creditou a valor superior ao quanto estabelecido na LC 87/96, no seu artigo 13º, §4º, inciso II, a seguir reproduzido, *in litteris*:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Ab initio, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações objeto da autuação se tratam da transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

Em que pese o trabalhão da fiscalização, entendo que cabe aplicar o quanto disposto na Súmula nº 166 do STJ.

É de notória sabença a existência de robusta doutrina, vários Pareceres de inúmeros juristas e diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que entendem não existir fato gerador do ICMS em operações entre estabelecimentos de mesmo titular.

Neste espeque, o Superior Tribunal de Justiça editou a sua Súmula nº 166, na qual percebe não existir fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, pois, segundo sua inteligência, não ocorre o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou melhor, não há a mudança de titularidade que corresponda à circulação jurídica do bem.

Pois bem.

Tenho como certo que, no caso *sub examine*, também não pode haver a cobrança do ICMS, haja vista que a existência do tributo inexoravelmente se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume quando da ocorrência, apenas e tão-somente, da circulação física do bem.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza. Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja transferência de titularidade, revelando o signo presuntivo de riqueza.

Em síntese, o indicativo de circulação da mercadoria que enseja a cobrança de ICMS não pode ser a mera circulação física, mas sim a circulação econômica que, naturalmente, pressupõe numa circulação jurídica, refletindo a capacidade contributiva do adquirente.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a inequívoca translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

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

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

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

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

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

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato 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*, 10^a 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, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

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

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

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

Portanto, comprehende que devem ser excluídos todos os valores referentes às transferências entre os estabelecimentos comerciais ou industriais, pertencentes ao mesmo grupo empresarial.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o auto totalmente IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0009/15-5, lavrado contra DANONE LTDA, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$404.326,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira José Carlos Barros Rodeiro, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Paulo Sergio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO SERGIO SENA DANTAS - VOTO DISCORDANTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE- REPR. DA PGE/PROFIS