

**PROCESSO** - A. I. N° 279468.0011/15-7  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0169-02/16  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/05/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0133-12/17**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO E MATERIAL PARA O CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, inclusive por transferência, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento destinatário. Nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, é devido o ICMS por diferença de alíquotas. A diferença de alíquotas possui base constitucional e legal (artigo 155, §2º, inciso VIII, da Constituição Federal; artigo 12, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e os artigos 2º, inciso IV, e 4º, inciso XV, da Lei Estadual nº 7.014/96), aos quais não se pode negar aplicação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente o presente lançamento de ofício, lavrado em 10/12/15 para imputar ao sujeito passivo o cometimento de duas irregularidades, sendo objeto do Recurso apenas a infração 1, a seguir descrita:

Infração 1 – deixou de recolher ICMS no total de R\$591.030,18, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, conforme CD à fl.11.

Em complemento consta o seguinte: “*Como também [ocorreu] nas seguintes situações: a) Entradas de bens em simples remessa, sem apresentar nota fiscal de venda à ordem; b) Entradas, por transferências, de bens do ativo ou para consumo; c) Entradas de bens em doação; d) Entradas de bem para demonstração, sem apresentar nota fiscal de devolução; e) Outras entradas, conforme coluna “Informação para o Fisco”, do anexo 01. Estas NFe informadas no sistema das SEFAZ NFe Nota Fiscal Eletrônica não foram escrituradas na Escrituração Fiscal Digital (EFD). Infração demonstrada no Anexo 01.*”

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide administrativa com os seguintes fundamentos:

**VOTO**

*Inicialmente, cabe consignar que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. O autuado não apresentou qualquer proposição de nulidade do presente Auto de Infração.*

*Constatou que, quando da apresentação da peça impugnatória, o sujeito passivo fez dela constar o pedido de realização de prova pericial, formulando os quesitos à fl.31. No entanto, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito. As questões suscitadas na defesa restaram*

esclarecidas na informação fiscal, e são suficientes para uma Decisão sobre a lide, ou seja, que as NFE gravadas pelo contribuinte no CD, fls. 63, que se tratam de transferências interestaduais de bens destinados a uso ou consumo ou ativo permanente, com incidência do ICMS, e quanto às entradas de bens por doação ou outro título, ante a falta de comprovação, estão sujeitas a incidência do Difal, conforme será apreciado por ocasião do mérito

Portanto, os autos contêm todos os elementos para a Decisão sobre a lide, ou seja, os elementos dos autos são suficientes para elucidação dos fatos questionados, tornando-se despiciendo o objeto da perícia requerida, motivo pelo qual, com fulcro no art. 147, inciso I, do RICMS/97, fica indeferido o pedido do autuado.

Em relação às alegações de constitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA. Portanto, não é esta Junta de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como argüido pelo autuado, cuja jurisprudência e doutrina citadas na defesa não se aplicam aos fatos objeto do presente processo administrativo fiscal.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: **I** - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; **II** - se refira a fato ou a direito superveniente; **III** - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No que concerne a solicitação do sujeito passivo no sentido de que seja cadastrado EDUARDO FRAGA, OAB/BA nº 10.658, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações nos presentes feitos, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

No mérito, a infração 01 refere-se à exigência de ICMS, pela falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento autuado nos meses de janeiro a dezembro de 2014, conforme demonstrativo em arquivo magnético constante do CDR, fl. 11, devidamente entregue ao autuado consoante Recibo de Arquivos Eletrônicos, fl. 10.

O sujeito passivo, impugnou a autuação com base no argumento de que não é devida a exigência do pagamento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, arguindo que:

1. na esteira do entendimento consolidado pelo STJ, não há que se falar em recolhimento de ICMS-DIFAL em operações de mera transferência de bens entre os estabelecimentos filiais da própria Telemar Norte Leste S/A (Súmula 166 do STJ);
2. não há que se falar em cobrança de ICMS quando a aquisição se dá a título de mera bonificação; e
3. no caso de bens destinados ao ativo fixo ou uso e consumo, a empresa não é consumidora final, pois tais bens são aplicados diretamente na prestação do serviço, não atraindo a incidência do diferencial de alíquota.

Quanto a primeira razão defensiva, foi aduzido que as operações de transferências interestaduais incluídas no levantamento fiscal, por não se constituírem de caráter mercantil e não gerarem qualquer circulação jurídica, ou seja, transferência de titularidade, não se submetem a tributação pretendida pela acusação fiscal. Assegurou ser essa a jurisprudência prevalente nos Tribunais Superiores, trazendo a colação diversos arrestos, com o fito de corroborar sua tese.

Como se depreende do expedito, neste item, a lide a ser decidida diz respeito sobre a incidência, ou não, do ICMS nas transferências interestaduais de bens e mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular.

Inicialmente, deve ser observado que no caso de transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, §3º, inciso II da Lei Complementar 87/96, in verbis:

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

[...]

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

[...]

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

*Por outro lado, é indubidoso que ao receber as mercadorias ou bens decorrentes das operações de transferências interestaduais ocorre a entradas dessas mercadorias ou bens no estabelecimento autuado, o que se configura a ocorrência do fato gerador do imposto, ao teor do inciso XV do art. 4º da Lei 7.014/96, in verbis:*

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

*[...]*

*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.*

*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;”*

*Logo, não deve prosperar o argumento da defesa ao aduzir que nas transferências não ocorre circulação jurídica.*

*No caso presente, para a exigência do diferencial de alíquota, é irrelevante o fato de a saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência da propriedade (sem circulação econômica ou jurídica), como alega o deficiente. Eis que, se configura sim, nestas hipóteses, o fato gerador do ICMS.*

*Em suma, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, concomitantemente, com a expressa previsão legal na legislação baiana, resta caracterizada integralmente a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal que resultou na exigência fiscal, ora em lide.*

*Ademais, a exemplo dos Acórdãos de nºs 001-11/14, 263-12/14 e 375-11/14, prolatados pelas 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal, já se afigura pacificado neste CONSEF o entendimento de que é legalmente devida, nas transferências interestaduais, a exigência do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.*

*Com relação a segunda razão defensiva, sustenta o deficiente não há que se falar em cobrança de ICMS quando a aquisição se dá a título de mera bonificação.*

*De acordo com os artigo 2º, inciso IV, 4º, inciso XV e 13, inciso i, alínea “j”, 305, § 4º, incisos I, II e III, da Lei nº 7.014/96), a forma como os bens entraram no estabelecimento é irrelevante para descaracterizar a incidência do ICMS\_DIFAL, seja como transferência, doação, simples remessa. No caso das entradas a título de “simples remessa”, o autuado não apresentou a nota fiscal de venda à ordem, e no caso das entradas para demonstração, não foi comprovado o retorno das mesmas.*

*Cabe consignar que conforme aduziram as autuante, as transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa são beneficiadas pela isenção, conforme alínea “a” do inciso XXII do art.265, do Decreto nº 13.780/12.*

*Contudo, no caso de que trata os autos, por se tratar de DIFAL sobre entradas por transferências interestaduais, são tributadas de acordo com o inciso II da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 19/91.*

*Sobre a alegação de que no caso de bens destinados ao ativo fixo ou uso e consumo, a empresa não é consumidora final, pois tais bens são aplicados diretamente na prestação do serviço, não atraindo a incidência do diferencial de alíquota, o sujeito passivo não apresentou qualquer demonstrativo relacionando as notas fiscais que se encontram nesta situação.*

*Com base no acima alinhado, restou caracterizada a infração impondo a subsistência da mesma.*

*(...)*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

*Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em relação à infração 1, argumentando que “grande parte do ICMS-Difal cobrado do recorrente decorre da mera transferência de bens entre estabelecimentos da própria Telemar Norte Leste S/A, sem alteração da titularidade da mercadoria, conforme se verifica das NFs autuadas (doc. nº 04 da Impugnação)”.*

Apresenta alguns exemplos de documentos fiscais e acrescenta que, de acordo com o artigo 1º da Lei Complementar nº 87/96, assim como o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, o fator basilar do fato gerador do ICMS é a existência de uma operação de circulação de mercadoria, o que somente ocorre na transferência de propriedade das mercadorias.

Afirma que “*somente com a tradição é que a mercadoria circula juridicamente, realizando-se o fato gerador do ICMS. Por isso mesmo – e a Constituição Federal já o diz – a hipótese de incidência do ICMS não é realizar operação mercantil translativa do direito de propriedade, mas é realizar operação de circulação de mercadoria*”.

Observa que “*o legislador tributário escolheu como momento da ocorrência do fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor*”, “*contudo, não se trata de saída meramente física, mas de saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica), translativo da titularidade da mercadoria*”.

Entende, assim, que, “*no caso da transferência entre estabelecimentos de mesmo titular, não há negócio jurídico mercantil*”, havendo apenas “*um mero deslocamento físico da mercadoria dentro de uma mesma pessoa jurídica, não alterando a titularidade do bem*”.

Informa que esse é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça (com a edição da Súmula nº 166) e do Conselho de Contribuintes do Rio de Janeiro, consoante as ementas de decisões que transcreveu.

Aduz que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a matéria, que já estava consolidada pela jurisprudência das Cortes Superiores, foi restaurada pelos Fiscos estaduais, ao argumento de que a Súmula 166/STJ estaria superada, entretanto, alega que “*a jurisprudência atual rechaçou o intento fazendário, como pode ser constado pelos recentes julgados*”.

Diz, ainda, que deve ser rechaçado o posicionamento da Junta de Julgamento Fiscal, de não aplicabilidade da Súmula nº 166/STJ às operações interestaduais, porque, independentemente da existência de autonomia dos estabelecimentos, estamos diante da hipótese de não ocorrência do fato gerador do ICMS por não ter havido circulação de mercadorias.

Conclui que “*é prudente que este colendo CONSEF se posicione no mesmo sentido da jurisprudência dominante sobre o tema, a fim de extirpar da presente autuação a cobrança de ICMS-Difal sobre as transferências de bens entre estabelecimentos de mesmo titular. Tal medida evitará a discussão judicial do débito no futuro, bem como a provável condenação do Estado do Bahia ao pagamento de verbas sucumbenciais*”.

Quanto às entradas de bens em doação, argumenta que se trata, na verdade, de mercadorias dadas em bonificação, que consiste em “*uma modalidade de desconto consistente na entrega de maior quantidade de produto vendido ao invés de concessão de redução no valor da venda*”. Afirma que o Superior Tribunal de Justiça também já assentou a não incidência do ICMS sobre tais operações, de acordo com a Decisão que reproduziu.

Pontua que a Decisão recorrida deve ser reformada, uma vez que a base de cálculo do ICMS é a operação mercantil efetivamente realizada, o que não ocorre na hipótese de bonificação, razão pela qual requer a exclusão das notas fiscais de entradas caracterizadas no Auto de Infração como “em doação”.

Alega, ainda, que também devem ser excluídos os documentos fiscais referentes a entradas de bens destinados ao ativo fixo e ao consumo, porque não figura como consumidor final, já que “*quando a Empresa adquire qualquer mercadoria de outro Estado da Federação e procede à sua comercialização, o consumidor final dessa mercadoria será quem a adquirirá da Telemar, não ela própria*”.

Afirma, ainda, que “*o diferencial de alíquotas somente poderia ser exigido nos casos em que empresa contribuinte do ICMS adquira em outros Estados da Federação bens destinados ao seu uso e consumo, [na condição de consumidor final] enquanto, no caso em tela, os bens adquiridos pela Empresa ora se classificam como mercadorias destinadas à comercialização*”.

*ora como insumos, que é o caso dos cartões indutivos ou, ainda, como bens intermediários, consumidos gradualmente na prestação dos serviços, ora como bens do ativo permanente - o que afasta a incidência do diferencial de alíquotas, a teor dos inc. VII e VIII do § 2º do art. 155 da Carta Magna”.*

Reitera que, “*se a empresa contribuinte de ICMS adquire mercadorias para revenda, não há que se falar em diferencial de alíquotas, pois não seria ela a consumidora final*”, do mesmo modo, nos casos em que a empresa adquire mercadorias que se aplicam ao seu processo produtivo na fabricação de bens ou prestação de serviço, sobre a aquisição destes bens também não se exigirá o diferencial de alíquotas, pois nestes casos a empresa não é consumidora final das mercadorias, “*na medida em que as aplica diretamente em suas atividades (ou seja, os usuários dos serviços consomem os bens na medida em que usufruem dos serviços prestados)*”.

Cita a doutrina a respeito e conclui que “*nos casos em que uma empresa adquire bens para a utilização em suas atividades empresariais, tais aquisições devem ser entendidas como insumo, fazendo parte da cadeia produtiva, de modo que o adquirente não poderá ser considerado consumidor final*”. Traz à colação a ementa de diversas decisões judiciais e administrativas para corroborar seu posicionamento.

Por fim, ressalta que a própria Lei Complementar nº 87/96 apresenta distinção entre bens do ativo imobilizado e bens de uso e consumo, tratando-os diferentemente para fins de creditamento de ICMS, e, dessa forma, entende que, “*como a Constituição se refere apenas aos bens destinados a consumo final, não inclui na materialidade do DIFAL o recebimento de bens para integração no ativo imobilizado*”.

Prosegue afirmando que “*pela simples análise das notas fiscais autuadas é possível constatar que se trata de bens intimamente ligados à atividade do recorrente*” e cita, como exemplo, o “*TRANSPONDER*” (NF nº 386228), “*TRANSCEIVER*” (NF nº 39041), “*CISCO 2901 IP UC ROTÉADOR*” (NF nº 63), “*PLACA INTERFACE SERIAL CISCO HWIC*” (NF nº 53), “*CAMPANULAS DE TUP*” (NF nº 32021), concluindo que, “*se havia dúvidas no tocante à classificação dos bens descritos nas notas fiscais autuadas, em atenção ao princípio da verdade material, a prova pericial requerida pelo recorrente deveria ter sido deferida pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal*”.

Esclarece que “*o transponder de um satélite de comunicações é um conjunto de unidades interligadas que formam um canal de comunicação entre o receptor e as antenas de transmissão. É usado principalmente em comunicações por satélites para transferir sinais recebidos*” e o “*transceptor é um dispositivo que combina um transmissor e um receptor utilizando componentes de circuito comuns para ambas funções num só aparelho*”.

Finalmente, requer a improcedência da primeira imputação e, ainda, que as intimações sejam feitas em nome do “*advogado ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, com endereço em Nova Lima/MG à Avenida Alameda da Serra, 190, 12º e 13º andares, CEP: 34.000-00, Vale do Sereno, sob pena de nulidade (art. 236, § 1º, do CPC)*”.

## VOTO

Exige-se, na infração 1, o ICMS em decorrência da diferença entre as alíquotas pela entrada, em operações interestaduais de aquisição e de transferências de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado e ao consumo do estabelecimento.

O recorrente se insurgiu contra a autuação, alegando, inicialmente, que não é devido o ICMS em relação às entradas, por transferência, de mercadorias oriundas de outros estabelecimentos da empresa, sob o argumento de que tais operações não se subsumem à hipótese de incidência do ICMS, uma vez que não houve a mudança de titularidade, nem a circulação jurídica dos bens, posicionamento, entretanto, que não encontra ressonância na jurisprudência deste CONSEF.

O entendimento predominante nesta corte administrativa é o de que, mediante uma ficção legal, convencionou-se que, no âmbito do ICMS, os estabelecimentos são autônomos (artigo 11, §3º,

inciso II, da Lei Complementar nº 87/96) e, como tal, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular ocorre o fato gerador do ICMS, conforme o inciso II do artigo 12 da citada Lei Complementar:

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

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

Também se pode acrescentar que, em tais hipóteses, o legislador objetivou, em verdade, uma repartição, entre os Estados envolvidos nas operações, das receitas oriundas da tributação, deixando de lado o conceito, puro e simples, do que se entende por “circulação jurídica” e enfatizando o aspecto financeiro e arrecadatório.

Saliento que a legislação estadual (artigos 2º, inciso IV, e 4º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96) prevê a obrigação de efetuar o pagamento da diferença de alíquotas do ICMS por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, ainda que enviados por outro estabelecimento do mesmo titular.

**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;

(...)

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

(...)

**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.

Vale a pena transcrever um excerto do voto proferido pelo julgador José Bizerra Lima Irmão no Acórdão JJF nº 0061-03/11, a respeito da matéria:

*Analisa-se em conjunto os itens 5º, 6º, 7º e 8º, haja vista a identidade de motivação jurídica – falta de pagamento da diferença de alíquotas. A defesa dá ênfase a dois aspectos, o primeiro referente ao direito ao credитamento do imposto e o segundo, às transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*

*No que concerne ao primeiro aspecto praticamente não há o que dizer, pois, com todo o respeito devido à tese defensiva, nela há uma levea confusão de conceitos entre o “direito ao crédito” e a figura da “diferença de alíquotas”. O direito ao crédito é inegável, porém ele se aplica é para fins de abatimento no cálculo do imposto a ser pago em “operações subsequentes” (ou “prestações subsequentes”, conforme o caso), ao passo que a diferença de alíquotas é devida em situações em que “não haverá” operações subsequentes (ou prestações), haja vista que os bens ou materiais adquiridos se destinam ao ativo permanente do destinatário ou a seu uso ou consumo. Porém, apenas para aprofundar a análise da questão suscitada, pode-se até dizer que no cálculo da diferença de alíquotas existe um subjacente “aproveitamento de crédito”, se não juridicamente, mas pelo menos matematicamente, uma vez que, como o destinatário paga apenas o equivalente à “diferença” entre as alíquotas, termina por consequência ficando de fora a parcela do imposto pago na operação (ou prestação) anterior.*

*Quanto ao segundo aspecto, a defesa, trazendo à baila os conceitos de “circulação” e de “mercadorias”, sustenta a tese de que não existe circulação nos casos de transferências de “bens” entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Devo louvar o esmero com que a defesa expôs a sua tese. Demonstra estar em boa companhia, haja vista a doutrina citada, com respaldo em decisões judiciais sem dúvida respeitáveis. Há inclusive súmula do STJ sobre a matéria.*

*A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de*

*circulação de mercadorias? E bens de uso são mercadorias?*

*A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e prestações de serviços de comunicação.*

*Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recaia sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito à circulação de mercadorias.*

*Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).*

*Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção um de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei.*

*Retomo agora as considerações acima pontuadas acerca do vocábulo “operações”.*

*A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.*

*No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.*

*Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:*

*“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*.....*  
*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*“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;”*

*Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.*

*O imposto lançado nos itens 5º, 6º, 7º e 8º deste Auto diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de bens de uso, consumo ou ativo fixo procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.*

*Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.”*

O recorrente ainda alegou que não é devido o ICMS por diferença de alíquotas nas entradas de mercadorias dadas em bonificação (operações caracterizadas pelas autuantes como doações).

Há de se ressaltar que se entende por bonificação “*a realização de vendas por meio de concessão de desconto comercial disfarçado mediante entrega de uma quantidade adicional da mercadoria vinculada ao negócio realizado*”.

Todavia, se se atribui à operação de bonificação algum valor monetário, sobre ele incidirá o ICMS, do mesmo modo que há a incidência do tributo nas operações de doação, pois a Lei nº 7.014/96 estabelece, em seu artigo 1º, inciso I, c/c seus §§ 1º, inciso V, e 2º, que: (i) mercadoria é “*qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica*”; (ii) o ICMS incide sobre a “*realização de operações relativas à circulação de mercadorias*”, independentemente de haver “*resultado financeiro obtido com a operação*”.

Vejamos a legislação citada:

*Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

*I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;*  
(...)

*§ 1º São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

(...)  
*V - o resultado financeiro obtido com a operação ou com a prestação do serviço, exceto o de comunicação.*

*§ 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

Por outro lado, as bonificações não estão inseridas:

1. nas hipóteses de imunidade relacionadas no artigo 3º da Lei nº 7.014/96;
2. nem nas situações de isenção elencadas nos artigos 264 e 265, do RICMS/12.

Por fim, o recorrente argumentou que não é devido o ICMS por diferença de alíquotas nas entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo e ao consumo, porque não figura como consumidor final, já que “*quando a Empresa adquire qualquer mercadoria de outro Estado da Federação e procede à sua comercialização, o consumidor final dessa mercadoria será quem a adquirirá da Telemar, não ela própria*”.

O contribuinte mencionou alguns bens que seriam objeto de comercialização pela empresa ou intimamente ligados à sua atividade, como insumos ou produtos intermediários: o “*TRANSPONDER*” (NF nº 386228), “*TRANSCEIVER*” (NF nº 39041), “*CISCO 2901 IP UC ROTEADOR*” (NF nº 63), “*PLACA INTERFACE SERIAL CISCO HWIC*” (NF nº 53), “*CAMPANULAS DE TUP*” (NF nº 32021).

Entretanto, resta patente que se trata de bens do ativo imobilizado do estabelecimento, e não

mercadorias para revenda, ainda mais porque as autuantes informaram, às fls. 66 a 70, que:

1. o autuado “realiza vendas, apenas, de sucatas, descaracterizando o argumento do autuado de que adquire mercadorias para revendas”;
2. as mercadorias relacionadas na autuação ora são utilizados para uso e consumo, ora como ativo imobilizado.

As autoridades lançadoras salientaram, também, que, de acordo com os “Relatórios do Difal 2014, elaborado pela empresa”, se verifica “que a empresa, atendendo à legislação, recolhe o ICMS relativo ao DIFAL nas entradas de bens em transferências, demonstrando assim que só não recolheu o Difal, porque estas entradas não foram escrituradas”.

Sendo assim, concluo que, embora utilizados na consecução das atividades do contribuinte, as mercadorias ou bens, objeto deste lançamento de ofício, foram adquiridos para o ativo imobilizado ou para uso e consumo do estabelecimento, incidindo, portanto, o ICMS a título de diferença de alíquotas. Como o autuado não trouxe ao PAF nenhum outro elemento material capaz de desconstituir o lançamento de ofício, deve ser mantida a Decisão recorrida.

No que tange ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas em nome do “advogado ANDRÉ MENDES MOREIRA, OAB/MG nº 87.017, com endereço em Nova Lima/MG à Avenida Alameda da Serra, 190, 12º e 13º andares, CEP: 34.000-00, Vale do Sereno”, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

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 à diferença de alíquotas, falta de pagamento do imposto nas aquisições interestaduais de bens para o ativo fixo e para o consumo.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário em relação à infração 1, argumentando que “grande parte do ICMS-Difal cobrado do recorrente decorre da mera transferência de bens entre estabelecimentos da própria Telemar Norte Leste S/A, sem alteração da titularidade da mercadoria, conforme se verifica das NFs autuadas (doc. nº 04 da Impugnação)”.

*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 constitui-se 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<sup>a</sup> 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<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279468.0011/15-7, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$591.030,18**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$130.327,00**, prevista no inciso XI do mesmo artigo e Lei citados, com os acréscimos moratórios conforme o disposto na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: Paulo Sergio Sena Dantas, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS