

ESTADO DA BAHIA
SECRETARIA DA FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)
A. I. Nº - 279468.3003/16-3
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTE - SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28.04.2017

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0046-04/17

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. **b)** ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração devidamente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 02/12/2016, exige ICMS no valor de R\$99.059,45, acrescido da multa de 60%, em decorrência da constatação das seguintes irregularidades:

Infração 01 – “*Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Contribuinte deixou de recolher o ICMS nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos de bens de uso e consumo. O contribuinte também infringiu os §1º e § 2º do art. 2º da Lei nº 7.014/96, Art. 1º do Decreto 9.250/94 e a alínea “a”, inciso I da Cláusula primeira do Convenio 19/91*”. Período: janeiro, maio a dezembro de 2015. Valor ICMS: R\$25.835,14.

Infração 02 – “*Deixou de recolher ICMS 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. Deixou de recolher o ICMS decorrentes da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos de bens, oriunda de outras Unidades da Federação e destinada ao ativo imobilizado, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Infringiu também o §2º do art. 2º e art. 32 da Lei 7.014/96, o art. 332 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 c/c Art. 1º do Dec. 92580/2004 e o inciso II da Cláusula primeira do Convenio 19/91*”. Período: abril a junho, agosto a dezembro de 2015. Valor ICMS: R\$73.224,31.

O autuado, por representante legal, apresenta impugnação ao lançamento fiscal (fls. 23/37). Após observar a tempestividade de sua defesa e transcrever em sua totalidade as infrações a si imputadas (inclusive com a transcrição dos dispositivos legais infringidos), diz que como depreende da leitura do seu contrato social, exerce a atividade de exploração de serviços de telecomunicações e atividades necessárias ou úteis à execução destes serviços, na conformidade das concessões, autorizações e permissões que lhe forem outorgadas. Que os serviços de telecomunicações, embora sejam classificados na categoria de serviços públicos essenciais (garantidos pela União Federal) são realizados por empresas públicas e privadas, como a sua, mediante concessão da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), entidade integrante da Administração Pública Federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada ao Ministério das Comunicações, com a função de órgão regulador, de acordo com as disposições da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997 (Lei Geral de Telecomunicações – LGT). E, como pessoa jurídica de direito privado que presta serviços de telecomunicações e atividades afins, se subsumi a hipótese de incidência do ICMS. Desta forma, para a consecução de seu objeto social, possui várias filiais no Brasil que realizam transferências de diversos produtos, quer destinadas à composição de seu ativo imobilizado, quer para o seu uso e consumo, que foram, simplesmente, transportadas de unidades como Maceió/AL, Fortaleza/CE, Brasília/DF, Belém/PA, dentre outros, para a unidade localizada neste estado, o que afirma, “*representa, diga-se desde já, mera transferência de mercadoria entre filiais*”. E, ao que tudo indica, tais operações levou a

Secretaria de Estado de Fazenda do Bahia a autuar a sua filial localizada neste estado, em razão da suposta ausência de recolhimento do ICMS, em duas situações distintas, conforme descreve.

Após tais colocações, passa a expor o seu entendimento a respeito da matéria em discussão, afirmando de que a autuação não merece prosperar, ante a sua evidente ilegalidade, pela impossibilidade da cobrança do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, como dispõe a Súmula 166 do STJ.

Salienta de que o ICMS, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços, envolvendo negócio jurídico mercantil e não sobre simples mercadorias ou quaisquer espécies de circulação. Que seu fato gerador nasce com a operação de circulação física e econômica com transferência de titularidade. Para corroborar este entendimento, cita entendimento do Prof. Roque Antônio Carrazza (ICMS – 8ª edição – editora Malheiros – páginas 26/27 – 2001) nesta mesma linha. Afora que ainda é necessário se considerar a possibilidade da não movimentação física de mercadoria, permanecendo esta no mesmo lugar, mas, ocorrendo à transferência econômica e de titularidade, caso, por exemplo, de venda para entrega futura.

No caso dos autos, a transferência se deu de estabelecimentos de mesma titularidade do estabelecimento autuado para estabelecimento localizado neste mesmo estado, conforme DANFEs que apensa aos autos (Doc 03).

Ressalta de que o ICMS só pode incidir sobre operações com mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros ou aos consumidores finais, uma vez que o imposto incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples "circulação" física de mercadorias. *"Somente a passagem de mercadoria de um titular para outro, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio de ICMS"*. E neste sentido, transcreve a Súmula 166 do STJ e decisão do STF (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento. - AI nº 693714, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ de 21/08/2009) e do TJBa (Apelação – Nº do Processo: 0060289-71.2006.8.05.0001, Relator(a): Ilona Márcia Reis, Quinta Câmara Cível, Publicado em: 15/09/2016 e Agravo Regimental, Nº do Processo: 0505400-32.2014.8.05.0001/50000, Relator(a): Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 08/06/2016).

E conclui: *"Assim, não havendo operação de mercancia, ainda que a TRANSFERÊNCIA dos equipamentos tenha se dado de estabelecimentos da Impugnante localizados em outras unidades da Federação, não se legitima a incidência do ICMS. Tal entendimento significa que o Direito Tributário acompanha a regulação da matéria, tanto no Direito Civil, quanto no Direito Comercial, no sentido de que, não havendo operação de mercancia, não se configura circulação econômica. Como visto à exaustão, toda a jurisprudência e doutrina corroboram com a tese da Impugnante, se fazendo despiciendo prosseguir com a discussão, e não por outro motivo, o Auto de Infração n.º 2794683004/16-0 deverá ser cancelado em sua integralidade"*.

Passa a impugnar a multa aplica com base nos princípios do não confisco e da razoabilidade. Tanscrevendo as determinações do art. 42, II, "a" e "f" da Lei nº 7.014/96, observa de que a *"cominação de penalidade se encontra, intimamente, relacionada à ideia de sanção, repreensão, apenamento de alguém por ter praticado um ato típico em desacordo com norma prevista no ordenamento jurídico. Se o descumprimento de um dever formal transgride bens jurídicos protegidos e a respectiva penalidade corresponde a uma sanção punitiva da falta e preventiva quanto a novas incidências, não resta outra alternativa senão considerar a inegável existência de um nexo entre a conduta do particular e a aplicação de determinada sanção"*. Além do mais, *"se não há que se cogitar de pagamento de tributo não é possível quantificar a multa de acordo com o montante do crédito tributário ficto"*.

Afirma que a fixação da multa em um patamar de 60% vai muito além do intuito de punir o contribuinte para *"transmudar-se em ferramenta indireta de arrecadação tributária"*,

estabelecendo, na prática, uma dupla incidência do tributo ou, até mesmo, a duplicação da alíquota estabelecida pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente na operação, que, como é evidente, confere vestes de expropriação à exigência fiscal, atacando o patrimônio do contribuinte". Flagrante, portanto, a natureza confiscatória na multa, prática inclusive vedada pela Constituição Federal (art. 150, IV).

E a respeito do princípio do não confisco, citando ensinamentos do Prof. Roque Antônio Carrazza, afiança que "Tal princípio revela a intenção do Constituinte de evitar que o patrimônio particular seja anulado com a tributação, o que poderia ocorrer caso se admitisse uma multa muito elevada. Levando em consideração que a tributação implica, inevitavelmente, numa retirada do patrimônio particular pelo Estado, consolidou-se a regra de que esta (legal) subtração deve ser razoável de tal forma a preservar a riqueza deste particular". E neste caminhar, apresenta decisão do STF (Agravo Regimental em Agravo de Instrumento - AI 482281 AgR. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. 1ª Turma do STF, Julgado em 30/06/2009, DJ 21/08/2009) e enxerto do voto do Ministro Celso de Melo por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF.

Afora tudo que expõe, afirma que a norma do Estado da Bahia institui penalidade em patamar superior ao recomendado pelo princípio da razoabilidade e com isto, violou o princípio do não confisco.

Por fim requer:

1. Seja julgada procedente a sua impugnação.
2. Subsidiariamente, que a multa seja cancelada ou reduzida a patamar de 20%.

Em sua informação fiscal (fls. 246/250), a autuante após transcrever as infrações à empresa imputadas e sintetizar a defesa apresentada, sustenta a autuação apresentando as seguintes considerações.

1. Todo o procedimento fiscal encontra-se embasado na Legislação Estadual vigente, como pode ser comprovado da leitura dos dispositivos infringidos e penalidade aplicáveis, indicados, inclusive, pela própria empresa autuada.
2. As transferências interestaduais são tributadas de acordo com os dispositivos que foram transcritos pelo impugnante (fls. 26/28 do PAF), além de ser regulada pelos incisos I e II da Cláusula primeira do Convênio 19/91 (transcrito).
3. Que os estabelecimentos são autônomos entre si, com forma disposições dos artigos 11, § 3º, II e art. 25 da Lei Complementar nº 87/96. E outro dispositivo que reforça a autonomia dos estabelecimentos é o art. 12 da LC 87/96 sobre a incidência do ICMS mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.
4. Em relação à citação de decisões em Agravo Regimental, Súmula 166 do STJ, Embargo de Declaração, Agravo de Instrumento, Voto proferido pelo Ministro Relator na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1075/DF e arguição de Inconstitucionalidade não lhe cabe entrar no mérito, devendo segui a legislação do Estado e Lei Complementar que disciplinam o ICMS, vigentes à época da ocorrência do fato gerador, o que foi feito e não questionado pela empresa.

E conclui: "Tendo em vista que a tributação do diferencial de alíquota do ICMS nas entradas interestaduais de bens do ativo transferidos entre estabelecimentos do mesmo titular, encontram-se em perfeita consonância com os dispositivos legais que regem o ICMS e por todo o exposto e considerações apresentadas é que se mantém a ação fiscal que resultou na exigência do crédito tributário, solicitando do Egrégio Conselho de Fazenda que julgue totalmente procedente o lançamento fiscal, como também não deve ser atendido o pleito de redução da multa para 20%, pois o mínimo previsto é de 25%, conforme art. 42, incisos II, III e VII da Lei 7.014/96".

VOTO

O presente Auto de Infração exige-se o ICMS em decorrência da falta do seu recolhimento em razão:

1. ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Contribuinte deixou de recolher o imposto nas transferências interestaduais entre seus estabelecimentos de bens de uso e consumo.
2. Deixou de recolher ICMS 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, referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

A defesa centra-se, unicamente, no seu entendimento sobre a não incidência do imposto nas operações de transferências de mercadorias, ou seja, que em uma transferência de mercadorias não existe mercancia, portanto inexiste fato gerador do imposto. Não existindo fato gerador de imposto, não há que se falar em diferença de alíquota.

Ressalto, a respeito do argumento do impugnante de que no caso presente devam ser aplicadas as determinações da Súmula 166 do STJ e toda a jurisprudência apresentada, que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, portanto integra o Poder Executivo Estadual. Compete a ele, no âmbito administrativo, “ *julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações e recursos do sujeito passivo, interpostos a qualquer medida ou exigência fiscal, obedecendo aos princípios do contraditório, da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito*”.

Conforme competência administrativa, a norma regulamentadora do processo administrativo fiscal expressamente retira da competência desse Colegiado abordar questões de constitucionalidade da legislação tributária vigente. Tal previsão encontra-se no art. 167, I, do RPAF/BA. E neste mesmo artigo ainda veda, inclusive, que seja negada a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (inciso III).

Afora tais considerações, observo de que a Súmula 166, do STJ não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar nº 87/1996, a chamada Lei Kandir.

Quanto às menções de decisões do Superior Tribunal de Justiça, é sabido de que tais decisões não vinculam, obrigatoriamente, nem o legislador e sequer o julgador.

Além do mais, as próprias decisões da Corte Superior não são definitivas, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, entendendo ser correta a exigência do imposto, mesmo que existam decisões do STF, bem como, do STJ contrárias à sua.

Passo a análise da infração.

O fato gerador do ICMS, entre outros, tem por definição não somente a circulação de mercadoria, mas sim as **operações relativas** à circulação de mercadorias, não se confundindo com transporte de mercadorias, nem com seu mero deslocamento físico.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII).

Isto posto, a Lei Complementar nº 87/96, pelo permissivo constitucional, deu a competência, no seu art. 1º, aos estados e ao Distrito Federal para instituir o ICMS nos seus respectivos territórios. Também deu o norte sobre a incidência do imposto (art. 2º), ressaltando de que “*a caracterização*

do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua” (§ 2º do art. 2º) e, quando aborda o local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto, e definição do estabelecimento responsável (art. 11) no seu § 3º, II considera “*autônomo cada estabelecimento do mesmo titular*”. Indo adiante, o seu art. 12, I determina que a ocorrência do fato gerador do imposto se dá no momento da saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, sendo que a base de cálculo do imposto é o “*valor da operação*” (art. 13, I). E ainda dispõe em seu art. 13, § 4º sobre critérios de determinação da base para o cálculo 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.

Em assim sendo, nas operações de transferência de mercadoria, apesar de não existir a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 87/96, já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, trazem reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E, caminhando no sentido de equilibrar as receitas estaduais dos entes federativos (§ 3º, II do art. 11) determina a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular.

Todo este caminho percorrido pela Lei Complementar visa não somente equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito), bem como, o pacto federativo.

A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º, § 1º, I: *São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.* E no seu § 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.*

E obedecendo a Lei Complementar nº 87/96 repete todas as suas determinações quanto a ocorrência do fato gerador do imposto e da sua base de cálculo, assim expressa:

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;

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;

[...]

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Firmada tal premissa, ou seja, de que as transferências interestaduais de mercadorias, perante a legislação vigente, são operações sujeitas à tributação, é necessário se adentrar na acusação propriamente dita, ou seja, falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais e destinadas ao consumo e ativo imobilizado do estabelecimento.

A exigência do ICMS relativo à diferença de alíquotas tem matriz na Constituição Federal no seu art. 155, §2º, inciso VII-A e VIII, conforme transcrito a seguir.

CF - Art. 155, §2º

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Tal determinação consta inclusa na legislação estadual, Lei 7.014/96, art. 2º, IV, que assim dispunha quanto da ocorrência dos fatos geradores:

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;"

Diante de tudo exposto, a autuação foi corretamente realizada.

A empresa não contestou os cálculos efetuados pela autuante e, pelos documentos que ela mesma trouxe aos autos – Doc. 03 (fls. 43/176), de fato considerou as operações como não tributadas e não recolheu o diferencial de alíquota.

Por fim, quanto à insurgência do defendant a respeito da multa aplicada, a entendendo confiscatória, sobre tal tema, não cabe a este foro administrativo a discussão, nos termos do art. 167 do RPAF/BA, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no art. 42, II da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279468.3003/16-3, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$99.059,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2017

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO / RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR