

**PROCESSO** - A. I. N° 2791023001/16-9  
**RECORRENTE** - PARATY ATACADO E DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0078-03/17  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/07/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJE Nº 0131-11/18

**EMENTA.** ICMS OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. Embora algumas decisões judiciais se apeguem à Súmula nº 166, entendendo haver um equívoco, pois a LC 87/96 tem o seu artigo 12, inc. I, perfeitamente em vigor, presumidamente válido e eficaz, e não pode ser desconsiderado por um entendimento jurisprudencial que remonta a um arcabouço jurídico superado a partir da supracitada Lei Complementar. Infração 2 procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente em Parte, o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2016, o qual exige crédito tributário no valor histórico de R\$121.224,13, decorrente de 5 infrações, e havendo na defesa inicial, reconhecimento do item 3, a Junta de Julgamento Fiscal julgou Improcedentes as infrações 1 e 4, e Parcialmente Procedente a infração 5, e assim, o Recorrente apelou apenas da decisão da infração 2, que foi julgada Procedente na Primeira Instância deste Conselho de Fazenda:

*Infração 02 – 02.01.03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro de 2013; janeiro a julho, novembro e dezembro de 2014; janeiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$49.144,23. Multa de 60%.*

Após a devida instrução processual, com defesa às fls. 46/55, e informação fiscal às fls. 120/24, a referida Junta de Julgamento Fiscal, votou pela Procedência Parcial, pelos seguintes fundamentos, em resumo:

#### VOTO

*Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro de 2013; janeiro a julho, novembro e dezembro de 2014; janeiro, abril a junho, agosto a dezembro de 2015. O defendente alegou que à exceção das operações retratadas nas notas fiscais nº 334452 e 330872 (CFOP 6.910), todas as demais apontadas nesta infração correspondem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos do próprio impugnante. Apresentou o entendimento de que as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não são fatos geradores de ICMS, posto que esse último pressupõe a ocorrência de transferência de titularidade (propriedade) do bem ou mercadoria objeto da operação.*

*O autuante afirmou que o defendente não nega a falta de recolhimento do imposto, apenas se insurge contra a incidência do ICMS nas transferências entre filiais. Ressaltou que, se a Lei discrimina qual a base de cálculo incidente nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, não resta dúvida de que esse fato é hipótese de incidência do imposto.*

*No caso de transferência de bens 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, II da Lei Complementar 87/96.*

*Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo*

*titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, Não acato a alegação defensiva, e concluo pela subsistência desta infração, haja vista que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, não restando dúvida de que esse fato é hipótese de incidência do referido imposto. Mantida a exigência fiscal. Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Em suas razões de defesa, o Recorrente alegou, em síntese, o seguinte:

Que à exceção das operações retratadas nas Notas Fiscais nºs 334452 e 330872 (CFOP 6910), todas as demais apontadas sob esta rubrica correspondem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos do próprio impugnante, o que não configura fato gerador de ICMS, tendo em vista a não ocorrência de transferência de titularidade do bem ou mercadoria objeto da operação. Ocorre que o julgamento recorrido cometeu equívocos na apreciação do *quantum* alegado em relação à infração 2, conforme razões expostas a seguir.

Analisando o Auto de Infração, nota-se que a infração 2 trata de cobrança por falta de recolhimento do ICMS em razão de terem sido praticadas operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro de 2013; janeiro a julho, novembro e dezembro de 2014; janeiro, abril a junho e agosto a dezembro de 2015.

Sobre isto, a Autuada argumentou, em sua Impugnação, como já mencionado, que as operações apontadas na infração 2 correspondem a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da própria Impugnante. Logo, não podem constituir fatos geradores de ICMS, posto que este tributo pressupõe a ocorrência de transferência de titularidade (propriedade) do bem ou mercadoria objeto da operação. Coincidente, pois, a titularidade, não há circulação jurídica daquele, tampouco operação mercantil.

Esse entendimento está claramente sedimentado na Súmula nº 166 do STJ, que aduz: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Ocorre que, diferentemente do que entendeu a JJF, o princípio da autonomia dos estabelecimentos não se aplica para justificar a manutenção da autuação, pois não tem por consequência permitir a incidência do ICMS quando não ocorre o fato gerador. Exigir a apuração por estabelecimento não pode ser confundido por cobrança do imposto na mera movimentação física entre estabelecimentos do mesmo titular.

Assim, não obstante as filiais sejam cobradas autonomamente, as operações entre estabelecimentos de uma mesma empresa não representam circulação econômica com troca de titularidade jurídica sobre a propriedade das mercadorias, de modo que não se constata, aí, a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Portanto, a aplicação do princípio da autonomia do estabelecimento, equiparando-se a filial a um terceiro para a finalidade de cobrança do ICMS nas operações entre estabelecimentos da mesma pessoa desvirtua a natureza constitucional do ICMS, que atrela a tributação à existência de operação mercantil.

Nítida, portanto, a ilegalidade da autuação que, por isso, deverá ser julgada totalmente improcedente, sob pena de o CONSEF impor ao sujeito passivo a necessidade de propor uma ação judicial, em que o Estado da Bahia será vencido e condenados os ônus sucumbenciais, quando o processo administrativo fiscal deveria cumprir seu papel de zelar pela legalidade e eficiência no uso dos recursos públicos, sobretudo, em função do excesso de trabalho imposto às Procuradorias Fiscais do Estado.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, em que a Primeira Instância deste Conselho de Fazenda manteve a Procedência do item 2 do lançamento, que imputou ao Recorrente imposto devido por operações tributáveis como não tributáveis.

Alega o Recorrente que se trata de transferências entre suas unidades, e que por conseguinte, não são operações tributáveis, já que inclusive a Súmula 166 do STJ considera não haver fato gerador nas transferências entre unidades do mesmo estabelecimento.

Primeiro, é preciso deixar claro que decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), não vinculam obrigatoriamente este Conselho de Fazenda. Ademais a Súmula nº 166 do STJ (segundo o qual “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”) foi publicado no dia 23 de agosto de 1996, antes, portanto, da edição da LC 87/96, de 13/09/96. Vejamos o que diz o art. 12, I da supracitada 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;*

Não houve até o presente momento, qualquer declaração da inconstitucionalidade deste artigo, embora algumas decisões judiciais se apeguem à Súmula nº 166, entendendo haver um equívoco, pois a LC 87/96 tem o seu artigo 12, inc. I, perfeitamente em vigor, presumidamente válido e eficaz, e não pode ser desconsiderado por um entendimento jurisprudencial que remonta a um arcabouço jurídico superado a partir da supracitada Lei Complementar.

A melhor doutrina de Roque Antônio Carraza, acerca da neutralidade do ICMS quanto à forma jurídica, ou seja, de que não incide sobre um contrato de compra e venda, mas sobre operações e prestações, qualquer que seja a forma jurídica, diz comportar uma exceção a esta regra:

*Quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada “estabelecimento autônomo”, para fins de tributação por via de ICMS.*

**Assim é para que não se prejudique o Estado de onde sai a mercadoria**, em outras palavras, cabe ICMS quando a transferência de mercadorias dá-se entre estabelecimentos da mesma empresa, mas localizados em territórios de pessoas políticas diferentes, **desde que se destinem à venda**.

Segundo Carraza, a razão disso é simples: “*a remessa traz reflexos tributários às pessoas políticas (envolvidas no processo de transferência (a do estabelecimento de origem e de destino). Ora, aplicando-se a regra geral (que inexistia circulação na transferência de um estabelecimento para outro, de um mesmo proprietário) a pessoa política de origem nada pode arrecadar, a título de ICMS; só a localizada no estabelecimento de destino. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que Estado e Distrito Federal se locupletem às custas de outrem – evidente que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo menos para fins de tributação por meio de ICMS.*” (ICMS, Malheiros, 5ª Ed., São Paulo, pp. 50-1).

Assim, está havendo processo de mudança, como se percebe da Decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria Decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que “*os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a Decisão monocrática, para torná-la sem efeito*”.

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.254.915 – RS (2011/0086999-1)  
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN  
EMBARGANTE : ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL  
PROCURADOR : LUIZ CARLOS ADAMS COELHO E OUTRO(S)

**EMBARGADO :** ...

*Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra decisão que proveu o Recurso Especial da Cooperativa Regional Agropecuária Sul Catarinense Ltda (fls.400-403, e -STJ).*

*O embargante alega, em síntese:*

**Decido**

*Os autos foram recebidos neste Gabinete em 6.10.2011. Inicialmente, tendo em vista os efeitos infringentes pretendidos pela parte, recebo os Embargos de Declaração como Agravo Regimental. Aplicação do princípio da fungibilidade recursal. Nesse sentido:*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL INATACADO. SÚMULA 166/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. INTERESSE DO CREDOR. SÚMULA 07/STJ.*

*(...)*

*Os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática para torná-la sem efeito (fls. 400-403, e-STJ).*

Dessa forma, entendo que caminha a se firmar o entendimento de que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula nº 166 do STJ tornou-se inaplicável. Ainda, nos termos do parágrafo 1º da Lei nº 7.014/96, é irrelevante para caracterização do fato gerador a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço. Infração 2 Procedente.

Face ao exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO DISCORDANTE**

Quanto ao argumento de que não há incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias (Súmula nº 166/STJ), verifico que assiste razão o Recorrente em suas alegações.

Ora, apesar de ser a jurisprudência dominante neste Conselho de Fazenda, ela não é unânime. Ao meu sentir, tais transações internas e interestaduais não são geradoras de ICMS, não havendo que se falar em “circulação de mercadorias”, pois não há efetivamente transferência de titularidade dos bens.

Ademais, o fato de um estabelecimento ser autônomo não rompe o vínculo existente entre matriz e filiais, para efeito de incidência do ICMS, ou seja, em suma, são estabelecimentos pertencentes a um mesmo contribuinte, não ocorrendo a constituição do fato gerador do imposto.

O STJ, na Súmula 166, deixa claro que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, não fazendo distinção entre operações internas ou interestaduais.

Outrossim, o fato de a LC 87/96 ser posterior à referida Súmula, não retirou a sua aplicação do nosso ordenamento jurídico, existindo julgados baseados na referida súmula posteriores à vigência da precitada Lei Complementar. Vejamos:

*2. Deverás, consoante abalizada doutrina, “tal circulação só pode ser jurídica”, a qual (e, não, meramente física) pressupõe “a transferência da posse ou (de uma pessoa para outra) da propriedade da mercadoria”. (Roque Antonio Carraza, in ICMS, 9ª Ed., Malheiros Editores, 2003, SP, pág. 36) Desta sorte, inexistindo mudança da titularidade da mercadoria, a tributação pelo ICMS incorre.*

*3. A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”, restando assente (Súmula 166), em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos (Precedentes do STJ: AgRg no REsp 601140/MG, 1ª Turma, publ. No DJ de 10.04.2006; REsp 659569/RS, 2ª Turma, públ. No DJ de 09.05.2005; AgRg no Ag 287132/MG, 1ª Turma, públ. No DJ de 18.12/2000; e REsp 121738/RJ, 1ª Turma, públ. No DJ de 01.09/1997)*

Deste modo, voto PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acatando as alegações de defesa do

Recorrente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279102.3001/16-9**, lavrado contra **PARATY ATACADO E DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58.102,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$1.184,40**, prevista inciso II, “d”, da mesma Lei e artigo, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, José Rosenvaldo Evangelista Rios, Paulo Danilo Reis Lopes, Elde Santos Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE - Conselheira: Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DISCORDANTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS