

PROCESSO - A. I. Nº 278003.0006/18-3
RECORRENTE - TELEMAR NORTE-LESTE S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF 0045-06/18
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0204-12/19

EMENTA: ICMS. DIFAL. TRANSFERÊNCIAS DE BENS DE CONSUMO. FATO GERADOR TRIBUTÁVEL E METODOLOGIA DA BASE DE CÁLCULO. Assiste razão ao lançamento que calcula o diferencial de alíquota retirando-se da base imponible da origem o montante do imposto da operação interestadual, e depois se incluir o montante do imposto previsto para a operação interna, para então se calcular a correspondente diferença. Inteligência constitucional. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 0045-06/18, da lavra da 6ª JJF deste CONSEF, que concluiu em 07/12/2018 pela Procedência da autuação, no valor histórico de R\$1.222.228,97, acrescido de multa de 60%.

A infração única de que cuidava o Auto de Infração, foi a seguinte:

Infração 01 – 06.02.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquota relativo às entradas por transferências interestaduais, de bens destinados ao consumo do estabelecimento relativos às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Infração demonstrada no Anexo I.

Foi apontada a infringência ao art. 4º, XV, art. 17, XI, e art. 32 da Lei nº 7.014/96, o art. 3º-c/c art. 305, § 4º, III, “a” e “b”, do RICMS-BA, publicado pelo Dec. nº 13.780/2012 c/c art. 1º do Dec. nº 9.260/2004, além de aplicada multa de 60% por incursão no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Cientificado regularmente da lavratura do Auto de Infração em 06/07/2018, o autuado, às fls. 18 a 44, apresentou tempestivamente suas razões de impugnação, na qual aduziu em síntese que todas as operações aludem a transferências de bens entre estabelecimentos titulados pela contribuinte autuada. Nesse sentido, teceu exaurientes considerações, com fundamento em doutrina de Alberto Xavier, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino e julgados de Tribunais Superiores, inclusive a Súmula 166/STJ e o REsp 1.125.133 (sob a sistemática dos recursos repetitivos), para afirmar a não incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos titulados pelo mesmo contribuinte e, por conseguinte, sobre a não aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL), no caso dessas transferências.

Subsidiariamente, o contribuinte, então autuado, questiona a metodologia empregada para o cálculo do tributo lançado no auto de infração, por entender que a metodologia implicaria um *gross up* da base de cálculo do diferencial de alíquotas operada sem que o Fisco detivesse competência legislativa para tanto, e em descompasso com a própria legislação baiana de regência do ICMS.

Informação fiscal de fls. 427 a 431 é reiterativa, e sustenta integralmente a autuação.

Em julgamento realizado em 07/12/2018 (fls. 437 a 443) a 6ª JJF rejeitou integralmente a argumentação da ora RECORRENTE, sob os fundamentos a seguir transcritos:

VOTO

Cabe apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.

O presente lançamento cumpre com os requisitos de lei, constatados todos os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.

A defesa foi interposta dentro do prazo regulamentar, não se identificando aqui problemas de intempestividade. Inexistem defeitos de representação, considerando que a signatária da peça impugnatória possui poderes (cláusula ad judicium et extra) conferidos pela autuada com o fito de atuar junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (fls. 28/62).

Não há anomalias processuais que comprometam o exercício do contraditório e da ampla defesa.

A irresignação do contribuinte está pautada em duas grandes linhas de argumentação, uma sendo derivada da outra: inexistir débito a título de diferença de alíquota (DIFAL) quando a operação trata de transferências interestaduais e, mesmo que houvesse cabimento na cobrança, laboraram em equívoco as autuantes no que toca à metodologia utilizada para se encontrar o valor devido.

Sobre a materialidade da autuação, sustenta o sujeito passivo que não cabe o diferencial de alíquota porque as operações sob análise não se referem a compra e venda mercantil, configurando apenas meros deslocamentos físicos interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da própria empresa.

Neste tom, as entradas no estabelecimento autuado não caracterizariam fato gerador do imposto. Para a impugnante, o ICMS recai apenas quando está concretizada uma operação de circulação de mercadoria, de acordo com entendimentos doutrinários.

Não se reveste de exatidão tal assertiva. Primeiro porque para além das operações há as prestações dos serviços de transporte e comunicação, nos moldes traçados em linhas constitucionais. Depois porque as operações não se restringem às mudanças de propriedade da mercadoria, havendo outras que outrossim são tributadas, a exemplo dos empréstimos a título oneroso, consignação mercantil e transferências.

Especialmente nas transferências interestaduais, onde um estabelecimento situado em certo Estado, ao movimentar produtos para uma filial localizada em outro Estado, por sorte haverá de tributar a operação, não só porque a mercadoria avançou dentro do seu ciclo produção/consumo, mas também porque se não houver a tributação, prejudicado ficará a unidade federativa produtora.

Logo, havendo tributação na origem e sendo a mercadoria transferida para uso, consumo ou ativo fixo, é de dever se recolher a DIFAL. Como no caso o produto encerrou seu sistema de circulação no Estado da Bahia, deve-se incidir agregadamente na saída e na entrada a carga tributária interna a qual deve gravar o produto em fase final de circulação, ficando uma parte para a origem (pela alíquota interestadual) e a outra para o destino (a diferença entre a alíquota interna e interestadual).

Hugo de Brito Machado (In Aspectos fundamentais do ICMS, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 27), escapando do pensamento reducionista de só haver tributação quando há mudança da propriedade da mercadoria, assim se manifestou: “A mudança de propriedade é bastante para configurar a circulação, mas não é indispensável. Pode haver circulação sem que tenha havido mudança de propriedade, no sentido em que tal expressão é compreendida no Direito de propriedade. Para que se configure a circulação, basta que a coisa saia da posse da unidade econômica em que se encontra, no trajeto da fonte ao consumo” (negritos da transcrição).

Pela tributação na origem e sendo a operação interestadual de item destinado a uso, consumo ou ativo fixo, irremediavelmente há que se exigir o diferencial de alíquota. A “Lei Kandir” não deixa dúvidas em haver incidência do imposto nas transferências. Neste sentido o art. 12, I, verbis:

“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” (negritos da transcrição).

Ao assumir no particular a competência legislativa plena para normas acerca do ICMS, o legislador da Lei nº 7014/96 fixou de que sorte haveria a cobrança da diferença de alíquota:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

(...)

IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput deste artigo, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e interestadual caberá ao:

I - destinatário localizado neste Estado, quando este for contribuinte do imposto, inclusive se optante pelo Simples Nacional” (negritos da transcrição).

Destarte, perante a legislação baiana em vigor à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, indubitosa a exigência de diferença de alíquota. A lei é cristalina ao determinar que mercadorias, bens e serviços, oriundos de outros entes federativos e destinados a consumo final, se submetem a esta “modalidade” de ICMS quando da entrada. Acresça-se ser inaplicável no presente caso a Súmula 166 do STJ e todos os demais arestos judiciais reproduzidos na peça de defesa a ela vinculados. É que o comando sumular só tem eco nas transferências internas, segundo orientação da d. PGE, emanada do Incidente de Uniformização nº PGE nº 2016.169506-0.

Por fim, registre-se que em causa rigorosamente igual a esta, voltada para o próprio autuado, a e. CJF (Acórdão Nº 0386-12/17) decidiu no sentido de admitir a cobrança do diferencial de alíquota.

Vale a pena trazer excertos do voto vencedor:

“Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado. Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula nº 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência. Nesse sentido, a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: ‘Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular’”.

Todo este encadeamento jurídico-normativo acarreta a subsistência da autuação, nomeadamente quanto ao aspecto material da operação ser tributada pelo diferencial de alíquota.

Como segundo veio impugnatório, a autuada discorda da maneira pela qual as i. auditoras fiscais montaram a dívida tributária.

Num raciocínio, deveriam aplicar diretamente a diferença de alíquota sobre o valor da operação de entrada, conforme demonstrado à fl. 33.

Noutro raciocínio, incorreu-se em erro ao retirar da base de cálculo originária – aquela que decorreu a saída na origem – o tributo correspondente à alíquota interestadual e, a partir daí, fazer embutir o tributo correspondente à alíquota interna para só agora se calcular a diferença de alíquota.

Pois bem.

Pelo visto, inexistente discussão acerca da quantificação das diferenças, de sorte que não quedam divergências aritméticas dentro de cada metodologia empregada.

Portanto, a questão é meramente jurídica, isto é, saber qual a metodologia que encontra amparo da legislação e a partir de quando esta passou a prevalecer.

Alguns argumentos foram levantados pela empresa no intuito de afastar a tese da fiscalização.

Apesar da competência de se fixar a base de cálculo do ICMS ser da lei complementar, o constituinte abriu uma exceção – dada a sua importância – e determinou logo que o ICMS integra a sua própria base impositiva, inclusive nas importações, tudo consoante determinado no art. 155, § 2º, XII, ‘i’, abaixo transcrito:

“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; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço” (negritos da transcrição).

Note-se que o legislador constitucional foi claro ao admitir que o imposto estadual integre a sua base de cálculo, importações também incluídas. Sendo assim, a regra geral constitucional é no sentido de determinar que o ICMS seja “por dentro” em todas as situações, salvo uma excepcionalidade constitucional ou um benefício fiscal infraconstitucional.

Neste diapasão, adveio a chamada “Lei Kandir”, na qual se encontra a disciplina geral acerca do ICMS, inclusive no tocante às bases impositivas. Como não poderia deixar de ser, sob pena de afrontar regramento constitucional, está dito designadamente no art. 13, § 1º, que o imposto integra a sua própria base de cálculo, também nas importações. Aliás, se algo diferente fosse dito da lógica constitucional, haveria claro ferimento da hierarquia jurídica.

Assim, há mandamento constitucional no sentido de determinar que para as operações mercantis em geral, inclusive as originadas do exterior, o valor do ICMS incorpora a sua própria base impositiva.

Já pela técnica redacional da Lei Complementar nº 87/96, todos os fatos geradores tributados pelo ICMS deverão ter inseridos na sua base de cálculo o valor do próprio imposto. Isto porque, a regra de embutimento

está disposta num parágrafo, relacionada com todos os incisos apresentados para as bases de cálculo em cada tipo de incidência, o que significa dizer que para todas elas – definitivamente todas – o montante do imposto deve integrar a sua base. Veja-se a dicção legal:

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b;

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas;

a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, observado o disposto no art. 14;

b) imposto de importação;

c) imposto sobre produtos industrializados;

d) imposto sobre operações de câmbio;

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras;

VI - na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

VII - no caso do inciso XI do art. 12, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente;

VIII - na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada;

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado” (negritos da transcrição).

Oportuno neste instante reverberar as lições de Célio Lopes Kalume (In ICMS Didático, 3ª ed., Juruá Editora, pp. 216/217), a propósito de analisar o alcance do dispositivo atrás transcrito – o que manda incluir o montante do próprio imposto na sua própria base de cálculo, se aplica ou não a todas as hipóteses elencadas nos incisos I a IX, também retro transcritos:

“Restaria, de forma residual, o questionamento pertinente à aplicação da determinação de tal inclusão a todas as hipóteses elencadas no primitivo texto do art. 13 da Lei Complementar 87/1996. Sob o ponto de vista da técnica legislativa, a resposta deve ser necessariamente que sim. É que o parágrafo que introduz o mandamento segue-se aos incisos que tratam exatamente das diversas bases de cálculo do ICMS. Não há qualquer fundamento, quanto a esse aspecto, que justifique a aplicação do dispositivo a apenas um ou outro inciso, com exclusão dos demais, pois nenhuma ressalva é feita no texto, o que redundaria na consequência de sua aplicação a todas as hipóteses do artigo...” (negritos da transcrição).

Demais, ainda respeitante à DIFAL, no exercício da competência legislativa plena previsto nos §§ 1º a 4º do art. 24 da CF/88, nada impede que as leis estaduais institutivas do imposto disciplinem detidamente a matéria, desde que não contrariem ou inovem os diplomas de patamar superior.

Neste sentido, a Lei nº 7014/96 estabelece várias disposições relacionadas com o tema, nomeadamente nos arts. 17 a 23-C, sem com isso incorrer-se em ilegalidade ou inconstitucionalidade.

*Antes disto, cabe explanar que o art. 17, § 1º, I da Lei nº 7014/96, é quase uma repetição *ipsis litteris* da Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo o valor do próprio imposto.*

Entretanto, da interpretação sistemática dos dispositivos da Lei Baiana do ICMS, vê-se que se considera ocorrido o fato gerador na entrada de bem destinado a uso, consumo ou ativo fixo sendo que dentro da base de cálculo deverá estar o imposto relativo à diferença de alíquota.

É o que se extrai da interpretação dos arts. 4º, XV, 17, XI e § 1º, todos da Lei nº 7014/96, abaixo reproduzidos:

“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.

(...)

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

(...)

XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.

Nota: A redação atual do inciso “XI” do caput do art. 17 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI (que são as operações de importação) do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”

(parêntesis e negritos da transcrição).

Não bastasse a disposição constitucional e de lei complementar que não deixa dúvidas quanto ao modo de quantificar a base de cálculo do ICMS, conforme antes minudenciado, o inciso XI do art. 17 atrás reproduzido é cristalino ao referenciar esta circunstância, na parte destacada em negrito.

Evidentemente, para se chegar ao valor devido da DIFAL, seria necessário que se inserisse a alíquota interna na base imponible, para somente a partir daí se chegar ao cálculo da diferença entre a alíquota interna (agora embutida na sua base) e a alíquota interestadual (retirada da base para não haver excesso de tributação).

Este movimento aritmético já existia desde a Constituição Federal, passando pelas diretrizes espelhadas na Lei Complementar nº 87/96. A redação do inciso XI atrás reproduzido foi apenas aperfeiçoada. Era desnecessário até se fazer a alteração. Ademais, o aperfeiçoamento não veio através da Lei nº 13.816/2017, mas já existia desde a Lei nº 13.373/2015, com efeitos jurídicos sentidos a partir de 01.01.2016, pelo que em fevereiro de 2017, mês de ocorrência do fato gerador alcançado pela autuação, não havia mais dúvidas acerca da maneira de se calcular o diferencial de alíquotas.

Assim, correto foi o procedimento das autuantes em retirarem da base de cálculo a carga equivalente à alíquota interestadual e inserir nela a carga equivalente à alíquota interna para, com esta nova base, fazer incidir a DIFAL, isto é, calculando a diferença de imposto entre a alíquota interna e a interestadual.

No 2º cálculo mostrado à fl. 33 pelo demandado, como sendo feito pelos autuantes, está correta a metodologia. Veja-se, aproveitando-se aquele mesmo cálculo, como a linha de raciocínio revelasse fiel à lógica da tributação prevista na Constituição Federal:

1. Operação interestadual com alíquota de 12%. Valor total da Nota Fiscal de R\$1.000,00. Logo, ICMS destacado de R\$120,00.
2. Retirada da base de cálculo da carga equivalente à alíquota interestadual de 12%: Logo, R\$1.000,00 menos R\$120,00 é igual a R\$880,00; dá no mesmo multiplicar R\$1000,00 por 0,88.
3. Assim, a base de cálculo sem qualquer tributação de ICMS é R\$880,00.
4. Para se inserir a carga da alíquota interna (18%) na base imponible, basta dividir R\$880,00 por 0,82, cujo resultado dá R\$1073,17. Esta é a base de cálculo que deve servir de referência para calcular a DIFAL, pois ela corresponde à diferença de imposto entre a alíquota interna (18% valor agora já embutido na base) e o imposto equivalente à alíquota interestadual (12%, valor destacado originariamente no documento fiscal).
5. Nestes moldes, R\$1073,17 multiplicado por 18% é igual a R\$193,17 (imposto pela alíquota de 18%) que, subtraídos de R\$120,00 (imposto pela alíquota de 12%), expressa o valor do ICMS correspondente entre a diferença da alíquota interna e a interestadual, ou seja, R\$73,13, exatamente o valor encontrado pelo autuado no 2º cálculo mostrado à fl. 33, que não revela nada de absurdo.

Enfim, inexistiu “gross up” (sobre cálculo, em tradução livre), como afirma a autuada, posto ser a forma de cômputo usada pelas autuantes a única aplicável para a cobrança do multicitado diferencial.

Por conseguinte, agiram com acerto as autuantes, ao adotarem a metodologia atrás explicada.

Por fim, afastando no todo as razões contestatórias, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimada, a RECORRENTE interpôs recurso voluntário (fls. 454 a 485), por meio do qual reiterou os argumentos defensivos, em nada inovando. Questiona, uma vez mais, a incidência de ICMS nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos titulados pelo mesmo sujeito passivo, e ratifica seus questionamentos em relação à metodologia empregada para o cálculo do DIFAL, aplicando a mesma fundamentação utilizada na peça de defesa.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 17/06/2019, e os trago nesta sessão de 05/07/2019 para julgamento.

VOTO VENCIDO

Conheço do recurso, uma vez presentes os pressupostos de admissibilidade. Não há preliminares deduzidas nas razões recursais, tampouco vislumbro qualquer obstáculo ao exame de mérito.

As questões de fundo, sobre a (não) incidência de ICMS nas transferências operadas entre estabelecimentos de um mesmo titular, e sobre a metodologia de cálculo do ICMS-DIFAL conhecida como “cálculo por dentro”, são há muito conhecidas da cultura jurídico-tributária, com reiterativas passagens no âmbito deste CONSEF.

São, também, questões relativamente simples. A legislação baiana (como de resto a legislação de outros entes tributantes, com espeque na própria Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir) reflete a incidência de ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos titulados por um mesmo sujeito passivo, calcada no princípio da autonomia dos estabelecimentos. A legislação baiana também implica incidência do ICMS “por dentro”, é dizer, em que o ICMS a recolher integra a sua própria base, uma vez que a alíquota é aplicada ao valor de toda a operação (contendo o ICMS).

Sobre o primeiro tema, é verdade, os contribuintes já obtiveram reconhecimento em relação à não incidência do ICMS nas transferências internas, é dizer, dentro dos limites territoriais do Estado da Bahia, com seu acolhimento até mesmo pelo aguerrido órgão de representação da Fazenda Estadual, quando da edição do Incidente de Uniformização Nº PGE Nº 2016.169506-0. Todavia, as transferências interestaduais continuam a ser tributadas, de modo que se o bem se destina ao uso e consumo do estabelecimento, ou à composição do seu ativo imobilizado, aplica-se a diferença entre a alíquota interna e a interestadual para o cálculo do tributo.

Note-se que não há dúvida quanto à situação fática caracterizada no Auto de Infração: tem-se operações de transferência interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo titular, todas relativas a bens destinados a uso e consumo ou a compor o ativo imobilizado do estabelecimento, como se verifica nas notas fiscais que o RECORRENTE carregou aos autos entre fls. 70 a 374.

Sobre o segundo tema, a matéria é tão antiga quanto o vetusto ICM. Sem dúvida que aplicado o valor do ICMS ao valor dos bens indicados na nota, encontra-se expressão matemática superior à da alíquota do imposto conforme indicada na legislação. Todavia, essa técnica, que não concorre para a boa clareza e informação aos consumidores e contribuintes, já se encontra consolidada pela cultura jurídica nacional.

As ressalvas pessoais deste Relator em relação ao cálculo do ICMS “por dentro”, ficam tolhidas pelo óbice do art. 167 do RPAF/99. A legislação deste Estado alberga a conduta das Sras. Auditoras Fiscais Autuantes.

Todavia, no que se refere à transferência interestadual, é prudente destacar que a Súmula 166/STJ é ampla o suficiente para abranger tanto operações internas quanto operações interestaduais. Ademais, a jurisprudência do STF é iterativa:

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BENS DO ATIVO FIXO – TRANSFERÊNCIA – ESTABELECIMENTOS. Não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na transferência interestadual de bens do ativo fixo entre estabelecimentos da mesma empresa. Precedentes: agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 1.033.286, Primeira Turma, relator ministro Luiz Fux, acórdão veiculado no Diário da Justiça de 12 de junho de 2017, e agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 1.063.312, Segunda Turma, relator ministro Edson Fachin, acórdão

publicado no Diário da Justiça de 19 de dezembro de 2017. AGRADO – MULTA – ARTIGO 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. Se o agravo é manifestamente inadmissível ou improcedente, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 4º do artigo 1.021 do Código de Processo Civil de 2015, arcando a parte com o ônus decorrente da litigância protelatória. (ARE 1100961 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 15/05/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-159 DIVULG 06-08-2018 PUBLIC 07-08-2018)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE SITUADOS EM ESTADOS DISTINTOS DA FEDERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. AGRADO A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA. I – A mera saída física do bem de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria. II – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa (art. 1.021, § 4º, do CPC). (RE 1039439 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/12/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-022 DIVULG 06-02-2018 PUBLIC 07-02-2018)

Vale recordar que é o mesmo art. 167 do RPAF, em seu inciso II, que afirma não ser competência deste CONSEF manifestar-se em questão já decidida pelo Poder Judiciário. Ora, se o Supremo Tribunal Federal recorrentemente afirma que não incide o ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos diversos de um mesmo titular.

De resto, o Acórdão Recorrido é claro e, como se leu na transcrição acima, é minucioso e exaustivo, espelhando o entendimento deste CONSEF (ainda que não traduza a convicção da integralidade de seus membros).

Diante do exposto, voto pelo provimento do Recurso Voluntário, para, curvando-me à Jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, afastar a incidência do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos distintos de um mesmo titular, não sendo cabível na espécie cobrar-se o ICMS-DIFAL de bens de uso e consumo e de bens do ativo permanente que ingressaram no estabelecimento baiano, oriundos de estabelecimentos do RECORRENTE situados em outras unidades da federação.

VOTO VENCEDOR

Com a devida vênia, discordo do posicionamento do i. Relator quanto à (não) incidência de ICMS nas transferências operadas entre estabelecimentos de um mesmo titular.

O ICMS é um imposto que recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e não exclusivamente sobre operações de vendas de mercadorias, o que significa dizer que independente de não haver circulação jurídica, ou mesmo circulação econômica (neste último caso como exemplo pode-se citar a doação de mercadorias), pode haver a incidência deste imposto. Aliás, mesmo quando não ocorre circulação física da mercadoria (a exemplo das operações de remessa simbólica envolvendo armazém geral e venda a ordem) há a incidência do ICMS.

As operações de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, portanto, constituem-se em hipótese de incidência do ICMS, por expressa determinação da Lei Complementar nº 87/66, em seu art. 12, inciso II, assim como no art. 2º, IV, c/c o § 1º, e no art. 4º, XV, da Lei nº 7.014/96, cuja legislação o órgão julgador administrativo está vinculado.

Por sua vez, mais especificamente quanto à incidência da diferença de alíquotas, o próprio texto constitucional traz esta hipótese em seu art. 155, inciso II, § 2º, inciso VII, alínea “a”, abaixo transcrito:

“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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

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;”.

A despeito da edição da Súmula nº 166, citada pelo recorrente, esta não tem o condão de afastar a exigência fiscal, visto que a autuação refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido a título de diferença de alíquotas, cuja previsão encontra-se prevista no próprio texto da Carta Magna.

Ademais, o Incidente de Uniformização Nº PGE 2016.169506-0, que promoveu uniformização de sua orientação jurídica acerca de alguns temas, dentre estes a questão de transferências, assim concluiu: “*Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*”, ressaltando:

Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Assim, acompanho o referido opinativo e entendimento consolidado para concluir pela subsistência desta infração, diante da previsão da hipótese legal no sistema normativo para o fato concreto, como também em razão da não aplicação da Súmula nº 166 nas operações interestaduais.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0006/18-3**, lavrado contra **TELEMAR NORTE-LESTE S/A. EM RECUPERAÇÃO (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$1.222.228,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS