

PROCESSO - A. I. Nº 269139.0011/17-0
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0218-03/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29/11/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0277-12/19

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES E TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O entendimento, no qual se concluiu que apenas “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, mas que não alcança as transferências interestaduais, foi consolidado conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ não enfrentou 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. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração lavrado em 26/12/2017, com ciência ao contribuinte em 27/12/2017, contendo 5 (CINCO) imputações fiscais verificadas nos exercícios de 2013, totalizando o valor principal de R\$144.685,65. As infrações apresentam as seguintes descrições:

Infração 01 - 06.02.01. Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. DIFAL PAGO A MENOR REFERENTE TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL PAGO A MENOR RELATIVO A ENTRADA DE MERCADORIAS RESULTANTES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS CONSIDERADAS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO CONSUMO, nos meses de janeiro, maio, novembro e dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$221,26, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 06.02.01. Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. DIFAL PAGO A MENOR REFERENTE AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL PAGO A MENOR RELATIVO A AQUISIÇÕES CONSIDERADAS PELO CONTRIBUINTE COMO SENDO MATERIAIS DE CONSUMO, nos meses de janeiro a novembro de 2013. Exigido o valor de R\$3.254,32, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 06.02.01. Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A TRANSFERÊNCIAS ENTRE FILIAIS. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO ÀS ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIAS CFOP 6557 DE MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$84.313,88, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 06.02.01. Falta de recolhimento ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO À AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SENDO COMO MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$20.149,19, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo do próprio estabelecimento. DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE TERCEIROS. Anexo: DEMONSTRATIVO DO DIFAL NÃO PAGO RELATIVO A AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SENDO COMO MATERIAL DE CONSUMO, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$36.747,00, acrescido da multa de 60%.

Após impugnação, fls. 20/38 e da informação fiscal prestada pelo autuante, fls. 46/48, de manifestação às fls. 52/54, e de nova informação fiscal à fl. 58, a Junta de Julgamento, em decisão unânime, votou pela Procedência do lançamento, com fundamentos no voto abaixo transcrito:

VOTO

O defendente suscitou preliminar de nulidade, sob a alegação de que ocorreria cerceamento de defesa e ofensa ao devido processo legal, aduzindo que as centenas de notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, bem como, a compilação de diversas infrações em um único Auto de Infração resultaram em dificuldades para apresentar sua defesa e exercer plenamente o princípio do contraditório. Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico a improcedência desta alegação.

Observe que se encontra acostado ao presente processo, CD dando sustentação à acusação fiscal. O levantamento fiscal com a Apuração das diferenças de alíquotas, objeto da autuação, discrimina, individualizadamente, cada uma das operações, explicitando a origem do débito exigido. Ademais, todas as cinco infrações possuem a mesma natureza, ou seja, se originam da mesma irregularidade e acusação fiscal.

Desta forma, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF-BA/99, foram preenchidos. Verifico que a imputação foi descrita de forma clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei e foram fornecidos ao Autuado, fl. 13, cópias de todos demonstrativos analíticos de apuração e de débito referentes às cinco infrações objeto da autuação, sendo respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

Portanto, considero ultrapassadas as questões de preliminar de nulidade, por se afigurarem supridos os elementos fundamentais na constituição do lançamento de ofício.

No mérito, o Auto de Infração é constituído de cinco infrações, acusa o sujeito passivo do cometimento de falta de recolhimento e recolhimento a menos de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas transferências de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo - Infrações 01 e 03 e na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a uso e consumo - Infrações 02, 04 e 05.

Em relação às Infrações 01 e 03, sustentou não haver incidência de ICMS sobre as operações de transferência, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Asseverou não subsistir o Auto de Infração, quanto à falta de recolhimento o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais (ICMS/DIFAL), nas transferências de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento.

Registrou que na transferência de produtos (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não há qualquer ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo, não ocorrendo, portanto, atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos, sem modificação quanto à titularidade.

Revelou que permanece sedimentada na jurisprudência do STJ, a conclusão da Súmula nº 166, em vista que “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”.

Os Autuantes mantiveram a autuação sob o argumento de inexistir previsão legal para desonerar o pagamento da DIFAL, nas operações de transferências interestaduais de materiais para uso e consumo do estabelecimento autuado.

A exigência fiscal apurada nessas duas infrações, afigura-se devidamente lastreada em demonstrativos de apuração e de débito analíticos e sintéticos, constante do CD, cuja cópia foi entregue ao Autuado, fl. 12 e 13. Consigno que o Impugnante não apresentou em suas razões de defesa qualquer questionamento ou inconsistência na constituição dos valores apurados pela fiscalização.

Como expendido, fica patente nos presentes autos que a lide orbita exclusivamente em torno da incidência do ICMS, ou não, da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas transferências interestaduais de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento autuado.

Inicialmente, convém salientar que sobre as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento

do mesmo titular, no âmbito da SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que 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 nº 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 nº 87/96.

Por isso, a definição e o alcance do termo “aquisição”, a exemplo no contido no art. 12-A da Lei 7.014/96, que institui a antecipação parcial, há de ser conformado com os demais diplomas normativos que compõem o micro-sistema do ICMS, tais como a CF/88, a LC 87/96 e as normas infralegais existentes, reveladoras que são da escolha feita pelo legislador.

Portanto, diferentemente do que prega o Impugnante, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, de acordo com o art. 12-A, é forçosa a conclusão no sentido de que a interpretação ampliativa da expressão “aquisições” não fere o micro-sistema do ICMS, pois a incidência sobre as operações de circulação física nada mais é do que reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/96.

Por isso, o legislador do RICMS/12, editou a regra insculpida no caput do art. 332, inciso III, alínea “b”, referindo-se a “entradas”, em lugar de “aquisições”. No caso específico do presente Auto de Infração, ou seja, no que tange ao diferencial de alíquotas, a legislação de regência preconiza a exigência fiscal, in verbis:

Lei 7.014/96

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 subseqüentes alcançadas pela incidência do imposto.

“Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

[...]

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

[...]

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;”

Logo, fica patente a perfeita coerência com o sistema, o regulamento do ICMS estabeleceu que ocorre a fato gerador da diferença de alíquota nas entradas (independentemente da mudança da titularidade jurídica da mercadoria), decorrentes de operações interestaduais, o que inclui as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

Frise-se que, ao editar tal regra, o legislador regulamentar não extrapolou os contornos delimitados pela Lei nº 7.014/96, mas apenas fez uso do seu poder regulamentar, assumindo um dos sentidos que se poderia validamente atribuir à norma.

Assim, não merece reparo a exigência do ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas operações de entrada por transferência, pois o lançamento se encontra estribado no inciso XV, art. 4º da Lei nº 7.014/96, bem como no inciso III, do §4º, do art. 305 do RPAF-BA/99. Nesses termos, considero caracterizadas as Infrações 01 e 03.

As Infrações 02, 04 e 05, cuidam da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquotas nas operações de entrada por transferência nas aquisições e transferências de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas a uso e consumo, consoante demonstrativos de apuração e de débito, analíticos e sintéticos, cujas cópias foram devidamente fornecidas ao Autuado.

Em sede de Impugnação, o Autuado concentrou sua razão de defesa, apenas no fato alegado de que o recolhimento do diferencial de alíquotas no período fiscalizado foi efetuado de forma regular não identificando qualquer diferença a recolher.

Sustentou que para demonstração de sua alegação, se faz necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência apontada em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização. Manifestou sua discordância quanto à desnecessidade da realização de diligência defendida pelos Autuantes ao procederem à informação fiscal.

Como se depreende claramente do quanto expendido, resta claramente evidenciado que o Impugnante ao se defender da acusação fiscal, atinentes a essas três infrações, alegou, tão-somente, que o recolhimento do imposto exigido nesses três itens da autuação fora efetuado de forma regular e que não identificou qualquer diferença a recolher. Ou seja, o Defendente não carrou aos autos, nem sequer por amostragem, qualquer comprovação inequívoca dessas suas supostas constatações.

Assim, resta configurado que os aspectos assinalados pelo impugnante, se constituem de meras alegações sem qualquer elemento fático. Portanto, insuficientes para abalar a fidedignidade do levantamento fiscal, alicerçado que se encontra, de todas as informações pormenorizadas da origem dos valores que resultaram na exigência fiscal.

É patente que a presunção de legitimidade da autuação não pode ser maculada por uma simples negativa do cometimento da infração, nos termos do art. 143 do RPAF-BA/99, in verbis:

“Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

No tocante especificamente ao pedido de perícia feito pelo Impugnante, entendo que não pode ser atendido, tendo em vista a total ausência de fundamentação inequívoca e insofismável de sua necessidade. Eis que é o que determina expressamente, a inteligência do art. 145 do RPAF-BA/99, in verbis:

“Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Ademais, fica patente nos autos que a prova pretendida pela defesa de simples demonstração de inexistência de salvo devedor de ICMS-DIFAL, não depende conhecimento especial de técnico. E, considerando ainda que a prova originária do cometimento dessas três infrações, ou seja, os demonstrativos de apuração e de débito, se mantêm incólumes nos autos, haja vista a inexistência nos autos de qualquer mácula ou inconsistência inequívoca apontada pela defesa, resta devidamente alicerçado o indeferimento do pedido de perícia, de acordo com a alínea “b”, do inciso II, do art. 147 do RPAF-BA/99, in verbis:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

[...]

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”*

Assim, por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores, indefiro o pedido de perícia. Logo, em consonância com o supra expendido, concluo pela subsistência das Infrações 02, 04 e 05.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a decisão de primo grau, o contribuinte, tempestivamente, ingressou com Recurso Voluntário, às fls. 83/94, nos termos abaixo transcritos, em resumo.

INFRAÇÕES 01 E 03. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.

A Decisão da Junta de Julgamento Fiscal contraria a legislação tributária, ao manter o auto de infração quanto às infrações 01 e 03, tendo em vista que as notas fiscais se referem à transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, hipótese que não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Cabe destacar que o tema em questão vem sendo apreciado sistematicamente pelo Superior Tribunal de Justiça em acórdãos recentes, perfilhando-se a mesma linha de entendimento já consolidada na Súmula nº 166 daquela Corte. No entanto, a decisão recorrida foi pela manutenção

do lançamento, utilizando-se de critérios manifestamente desconformes à legislação tributária e à Constituição Federal.

A decisão se mostra equivocada em todos os seus termos, e contraria a jurisprudência do STJ, que no julgamento do REsp 1.125.133/SP em 25/08/2010 (DJe 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392), sob o rito do julgamento de recursos especiais repetitivos, o STJ sedimentou definitivamente que:

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 impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.
2. Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conforme já preconizado pela Súmula 166 daquela Corte Superior.
3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida no art. 155, II, da Constituição Federal, e 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.
4. O ICMS 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, pois tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física).

Ora, o fato de a presente situação não tratar do mesmo caso do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0 não prejudica o argumento exposto pela defendente, na medida em que não incide ICMS na transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, seja dentro do mesmo Estado, seja entre Estados distintos.

Assim, o fato de o incidente de uniformização não contemplar a hipótese tratada nos autos revela, no mínimo, a incompletude da análise. Na verdade, mesmo se o entendimento da PGE-BA concluir em sentido contrário, o fato é que o entendimento perfilhado pelo Superior Tribunal de Justiça e mesmo pelo Supremo Tribunal Federal suplanta a tese adotada pela PGE.

Não há, portanto, sequer o *fato gerador* do tributo, seja para o estado de onde saem os bens, seja para o estado para onde eles são encaminhados. Nesse contexto, e diante da suscitação de *conflito federativo*, cabe destacar que também a jurisprudência recentíssima do Supremo Tribunal Federal reconhece inexistir fato gerador de ICMS na hipótese em análise.

Desse modo, é insustentável o argumento da decisão de piso, a qual também revela desacerto ao aventar que o STJ teria reaberto a discussão do tema no tocante ao REsp 1.109.298/RS. Isso porque a decisão tomada pelo STJ tratava do art. 13, § 4º, da LC 87/96, mas não sob a mesma perspectiva do presente caso concreto, seja porque o ponto em debate não era o mesmo, seja porque no próprio acórdão houve reconhecimento da tese defendida no presente recurso.

No primeiro ponto, o REsp 1.109.298/RS deliberou sobre qual a base de cálculo utilizada na hipótese de o contribuinte utilizar um centro de distribuição no território do mesmo Estado em que se situava a fábrica, para posterior repasse da mercadoria ao estabelecimento final.

Desse modo, a discussão se dava quanto à fixação da base de cálculo ser aquela prevista no inciso I (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria) ou no inciso II (o custo da mercadoria produzida). O que o STJ decidiu, a respeito da questão, foi somente que no caso de centro de distribuição, por ser considerado apêndice do parque fabril, a base a ser utilizada seria a do inciso II, e não a do inciso I.

E mais, a discussão dizia respeito ao aproveitamento de créditos pelo contribuinte no estado do Rio Grande do Sul, em função da base de cálculo adotada na saída do estado de São Paulo. Hipótese que diverge do presente caso, em que a Petrobras não foi autuada por conta do

aproveitamento do crédito, mas por suposta falta de recolhimento do ICMS-DIFAL.

Ainda, em nenhum momento o REsp 1.109.298/RS decidiu caber o recolhimento do ICMS-DIFAL objeto do presente caso concreto. Pelo contrário, no próprio voto do Ministro Castro Meira, relator, restou consignado que *“não há alteração na titularidade dos produtos na relação entre a Fábrica e o Centro de Distribuição”* e lembrado que *“a Egrégia Primeira Seção reconhece que não há circulação de mercadoria quando a operação ocorre entre estabelecimento produtor e distribuidor do mesmo titular”*.

Inclusive, calha destacar que a hipótese tratada no REsp 1.125.133/SP abordava, justamente, *“a inexistência de fato gerador do ICMS em operação de transferência de equipamentos do seu ativo permanente em São Paulo, para outro estabelecimento, situado no Rio de Janeiro”*, o que corresponde às infrações 01 e 03, dado que o voto vencedor no referido REsp repetitivo consigna ser aplicável a regra a mercadorias ou a ativo fixo.

A decisão de piso também se mostra equivocada em aventar que a transferência entre estabelecimentos estaria inserida no âmbito da incidência do ICMS com base no art. 12-A da Lei Estadual nº 7.014/1996 e no art. 332, inciso III, *b*, do RICMS/2012, porque tais dispositivos seriam reflexo de uma norma que se encontra materializada no âmbito da Lei Complementar nº 87/1996.

O ICMS só pode e só deve incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais. O imposto em tela incide sobre operações com mercadorias e não sobre a simples “movimentação” 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.

Em suma, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não deve ser levada em consideração, como se fosse uma etapa autônoma da cadeia produtiva. Ela pouco importa para a cadeia produtiva, pelo que inclusive a não-incidência do ICMS não possui relevância jurídica para levar ao estorno dos créditos da etapa anterior segundo os termos determinados pela CF, art. 155, § 2º, II, alínea “a” e “b”.

Assim, se nem a norma da LCp nº 87/1996 pode veicular incidência do ICMS fora da regra matriz constitucional, menos ainda o podem fazer a Lei Estadual nº 7.014/1996 e o RICMS/2012. Do exposto, fica evidenciado o descabimento da cobrança do ICMS-DIFAL nas infrações 01 e 03, conforme sólida jurisprudência dos Tribunais Superiores, razão pela qual se deve acolher o presente recurso, para reformar o acórdão de primeira instância e julgar improcedente o auto quanto a estas infrações.

INFRAÇÕES 02, 04 E 05. RECOLHIMENTO DO ICMS-DIFAL.

As infrações 02, 04 e 05 tratam da alegação da SEFAZ/BA de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS-DIFAL nas entradas por aquisições e transferências interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo estabelecimento, adquiridas de terceiros.

A decisão da Junta de Julgamento Fiscal manteve as três infrações, sob argumento de que o art. 143 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) implicaria na presunção de legitimidade do auto de infração, de modo que cabia ao contribuinte elidir tal presunção.

Ocorre que a própria junta indeferiu o meio de prova requerido pela impugnante para, justamente, elidir a alegação dos autuantes no sentido de que teria ocorrido a ausência de recolhimento do ICMS-DIFAL. Desse modo, resta demonstrado o desacerto na manutenção das infrações 02, 04 e 05, na medida em que se faz necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização.

Justamente para isso se prestaria a perícia, indeferida pela Junta de Julgamento Fiscal. Sem o viés dos auditores fiscais, que elaboraram o demonstrativo que ampara o auto de infração, o perito externo poderia compulsar os livros e registros fiscais da contribuinte, para apurar os recolhimentos realizados, e concluir, ao final, sobre o acerto ou desacerto das quantificações

expostas na planilha apresentada pelos autuantes.

Por esse motivo é que o art. 150, inciso I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal estabelece que a perícia consiste na *“realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados”*.

Corroborando o fundamento ora exposto o fato de que o Regulamento também estabelece, no art. 147, inciso II, que as hipóteses de indeferimento da perícia se limitam desnecessidade de conhecimento técnico, a desnecessidade em face de provas produzidas e à impraticabilidade da verificação.

Ora, no presente caso, a alegação de defesa depende, necessariamente, da análise dos documentos fiscais e seu confronto com as planilhas levantadas pelo Fisco, o que somente pode ser realizado por alguém com conhecimento técnico na área contábil pertinente, de modo que não se caracteriza a hipótese de “a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos” (art. 147, II, a).

A hipótese de desnecessidade em face de outras provas (art. 147, II, b) também não subsiste, inclusive porque a Junta aventou a ausência de provas para manter a autuação. Assim, não há provas do não recolhimento, e somente através de perícia técnica poderá ser feito o devido confronto entre os documentos fiscais e os levantamentos constantes do auto de infração, para concluir sobre a existência ou inexistência de saldo devedor de ICMS-DIFAL.

Por fim, também não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da perícia, tendo em vista que a constatação de notas de pode ser feita por verificação documental. Não incide, portanto, a vedação regulamentar de quando “a verificação for impraticável” (art. 147, II, c).

Assim, a perícia que se requer neste momento é a verificação, nos documentos fiscais, dos recolhimentos de ICMS-DIFAL realizados pela contribuinte, em confronto com os valores relacionados no auto de infração, de modo a se evidenciar o fato alegado em defesa. Destarte, apresenta-se o seguinte quesito:

- Queira o Sr. Perito, à luz da escrituração da empresa autuada e demais documentos que julgar necessários, verificar se ocorreu o recolhimento do ICMS-DIFAL relativo às infrações 02, 04 e 05.
- Indica como sua assistente técnica a sua empregada SANDRA MARA SCHULTZ, matrícula 9624394, com endereço profissional na AVENIDA REPUBLICA DO CHILE, 65 , CENTRO, RIO DE JANEIRO, RJ CEP: 20031-912, telefone 21 3224-9833, se reservando ao direito de substituir caso necessário.

Do exposto, pugna a Recorrente pelo conhecimento e integral provimento do presente recurso voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência das infrações 01, 02, 03, 04 e 05, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado.

VOTO

Trata o presente processo, de Recurso Voluntário interposto em decorrência da procedência de julgamento em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, de lançamento de ofício composto de cinco infrações. Devo inicialmente tratar do pedido de perícia feita pelo Recorrente, negado em Primeira Instância.

Alega que as infrações 02, 04 e 05 tratam de falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS-DIFAL nas entradas por aquisições e transferências interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, adquiridas de terceiros.

Justifica que a própria Junta de Julgamento indeferiu o meio de prova requerido pela Recorrente para elidir a alegação dos autuantes, no sentido de que teria ocorrido a ausência de recolhimento do ICMS-DIFAL. Que desse modo, resta demonstrado o desacerto na manutenção das infrações 02, 04 e 05, na medida em que se faz necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização.

A Junta de Julgamento negou o pedido de perícia sob o argumento de que *a total ausência de fundamentação inequívoca e insofismável de sua necessidade. Eis que é o que determina expressamente, a inteligência do art. 145 do RPAF-BA/99, in verbis:*

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Todas as 3 infrações citadas em prol do pedido de perícia, tratam da diferença de alíquotas – DIFAL, sendo a infração 03, pela aquisição interestadual destinada a consumo, não pago nas transferências por filiais; a infração 04, também de aquisições interestaduais destinadas a consumo, porém adquiridas de terceiros, e a infração 05, de mesma natureza da 04.

Primeiro, devo salientar que, em razões de mérito, a própria recorrente nega que sejam tributáveis as transferências de outras unidades situadas em estados diversos; logo, para a infração 3 não se aplica sequer razões de buscas de provas, já que no que diz respeito ao direito, o próprio Recorrente já nega que deva fazer o recolhimento.

Pede a Recorrente, perícia a ser efetuada por funcionária da área fiscal-contábil no Rio de Janeiro. Ora, convenhamos, o que a Requerente diz ser perícia, nada mais é do que a busca de provas de pagamento, que em absoluto, requer qualquer perícia designada para isto. Não houve sequer fundamentação do pedido de perícia para que o processo fosse convertido em diligência no sentido de atender a demanda da defesa.

Num mero exercício de fundamentação, poderia o Recorrente arguir que há uma imensa quantidade de notas fiscais cujo DIFAL foi pago, e sendo a apuração mensal, paga junto com o imposto normal, seria necessário apurar se as notas fiscais presentes neste lançamento, não estariam inseridas no pagamento junto às demais. Contudo, nem assim, a diligência seria deferida, e explico o motivo.

É que, basta o setor fiscal-contábil se debruçar sobre as notas fiscais que estão relacionadas neste lançamento, analisar os registros das notas fiscais em seu Livro Registro de Entradas, e estando as notas deste lançamento, juntas a outras não relacionadas (porque foram devidamente pagas), é suficiente apresentar a relação total das notas, extraídas do Livro de Entradas, com o montante do imposto pago no mês, que corresponda ao efetivo recolhimento, ali incluídas as deste processo.

Fica evidente que tal perícia é dispensável. A Recorrente teve tempo suficiente, até o presente momento, de efetuar o levantamento (ou a perícia a ser efetuada pela funcionária citada no Rio de Janeiro), sem necessidade de se destinar qualquer perícia específica para isto, pois todos os elementos do processo foram disponibilizados para o Recorrente.

A Recorrente diz que *“resta demonstrado o desacerto na manutenção das infrações 02, 04 e 05, na medida em que se faz necessária a realização de perícia, tendo em vista a divergência em relação às planilhas elaboradas pela fiscalização”*. Ora, se a Recorrente alega existir divergência entre as planilhas da fiscalização e as elaboradas por seu setor fiscal, bastaria para tal, apresentar a sua listagem de notas mensais, demonstrar o imposto calculado, o montante pago, e identificar onde está a divergência, e se houvesse dúvidas a se apurar, comprovar a eventual necessidade de diligência para verificação. Assim, denego o Pedido de perícia e passo ao julgamento.

Na infração 1, foi lançado o ICMS DIFAL, decorrente de transferências interestaduais de filiais e o mesmo ocorre com a segunda, porém de aquisição de terceiros. Contudo, o autuante frisa que nesses casos, houve pagamento a menos e não a falta de pagamento.

Ora, primeiro há de se reconhecer que se houve pagamentos, mesmo em transferências de filiais,

em princípio, há de se admitir que a Recorrente reconhece que é devido o pagamento de DIFAL, mesmo em transferências, mas ainda que porventura, tenha cometido erro involuntário, tal situação, se é devida ou não, merece apreciação feita a seguir, em que se analisa as questões de direito suscitadas.

Em apertada síntese, o Recorrente aduz que a questão envolvendo transferências de filiais interestaduais, vem sendo apreciada sistematicamente pelo Superior Tribunal de Justiça em acórdãos recentes, perfilando-se na mesma linha de entendimento já consolidada na Súmula nº 166 daquela Corte.

Aduz então, que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, pois não enseja a transferência de titularidade, e não se consubstancia em um negócio jurídico de natureza mercantil (pois não se pode realizar negócio jurídico consigo mesmo), e que, o STJ editou a Súmula nº 166 segundo a qual “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, daí não havendo se falar na incidência de ICMS.”

Embora seja de conhecimento notório, a existência de algumas decisões judiciais em prol dos argumentos do Recorrente, é fato que, primeiro, estas decisões não têm vinculação com as decisões administrativas, que repousam em sólidos argumentos legais, uma vez que a Súmula 166 foi editada antes do advento da LC 87/96.

Segundo, tal entendimento foi consolidado conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, no qual, concluiu-se que apenas “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”.

Assim, as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ, e que o Judiciário ainda não enfrentou 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, devem ser mesmo tributadas, sob pena de se trazer prejuízos aos estados destinatários.

A LC 87/96, no artigo supracitado, é suficientemente clara quanto à repartição de impostos em operações interestaduais. Aliás, comumente estas operações são tributadas na origem, e imposto lá debitado, é lançado como crédito no destino. Considera-se a Súmula nº 166, como válida, em detrimento de profunda alteração legislativa posterior, efetuada pela Lei Complementar, é atentar contra o sistema tributário, o pacto federativo, que induz à repartição de impostos entre os estados de origem e destino.

Quanto às demais infrações, que decorrem não de transferência, mas aquisições de terceiros, o Recorrente pediu perícia alegando haver divergência de suas próprias planilhas e valores arrecadados, contudo sem fazer qualquer prova em seu favor, apenas alegando a existência de divergências, e nem mesmo neste Recurso, nada apresentou, razão pela qual foi denegada a diligência, ficando mantida a decisão recorrida.

Está consolidada a jurisprudência neste Conselho da manutenção dos lançamentos em situações análogas, e assim, mantenho o lançamento recorrido. Auto de Infração PROCEDENTE.

Face ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 3)

Peço a devida vênica para divergir do preclaro Conselheiro Relator Ildemar José Landin, no que tange as infrações 01 e 03 do presente processo administrativo fiscal. Segundo o voto vencedor do Conselheiro Relator, as argumentações defensivas do sujeito passivo, em sede de Recurso Voluntário, não procedem em relação às infrações acima citadas, negando provimento à impugnação interposta tempestivamente.

Como verificado nos autos, ambas as infrações tratam de falta de recolhimento de ICMS em operações decorrentes de transferências de mercadorias interestaduais entre estabelecimentos filiais da mesma empresa.

Antes de mais nada, vale registrar que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre esta mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive nesta mesma n. 2ª CJF. Portanto, vou me permitir ser conciso nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam as duas infrações em lide.

Nesse sentido, derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2. (...) 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” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não

aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) *O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)*
5. (...) *O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)*
6. (...) *O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)*

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.

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 impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

*AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI*

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. *Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*
2. *O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Prequestionamento implícito.*
3. *A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.*
4. *Agravo regimental não provido.*

*AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA
RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI*

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de

mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações 01 e 03 dos autos em julgamento.

Nesta esteira, concluo que ficou configurado, com clareza solar, não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, em sentido técnico jurídico. Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões acima transcritas, das quais recorro para melhor fundamentar minha divergência.

Enfim, entendo plenamente IMPROCEDENTES as infrações 01 e 03, para dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

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 **269139.0011/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$144.685,65**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 1 e 3) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Henrique Silva de Oliveira e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Infrações 1 e 3)

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS