

PROCESSO	- A. I. N° 207103.0003/14-8
RECORRENTE	- TIGRE S/A. - TUBOS E CONEXOES
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0231-04/17
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 27/11/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0347-12/19

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. CONVÊNIO ICMS 52/91. Não pode a Fazenda Pública, suportar erros cometidos entre os particulares, reduzindo o imposto devido. No caso em tela, cabe ao destinatário pedir correção da nota fiscal do emitente, inclusive devolvendo parte do ICMS indevidamente cobrado mediante o valor do imposto embutido na operação. Infração 6 mantida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. ATIVO IMOBILIZADO. Tal entendimento foi consolidado conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, no qual concluiu que apenas “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, 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. Mantida a decisão recorrida. Infração 5 parcialmente procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente em razão de julgamento administrativo de primeira instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 21.09.2016 para constituir o crédito tributário, no valor histórico de R\$472.609,64 em decorrência de 6 infrações, tendo reconhecido inicialmente os itens 1 e 2, fazendo parte da lide as demais infrações de 3 a 6, e após julgamento de piso, recorreu apenas dos itens 5 e 6 abaixo transcritos:

Infração 05 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Período: março, agosto, outubro/dezembro de 2011, janeiro, abril/junho, agosto/dezembro de 2012. Valor: R\$127.154,69.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração: “A Tigre ao adquirir em operações interestaduais bens para o ativo immobilizado do estabelecimento, não apurou ou apurou a menor o diferencial de alíquota, assim como ao receber em transferências bens para o ativo immobilizado – CFOP 2552 também não apurou e recolheu o diferencial de alíquota”

Infração 06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Período: exercícios de 2011 e 2012. Valor: R\$306.310,27.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial do auto de infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrita, em resumo.

VOTO

A infração 05 diz respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. A defesa centra-se, basicamente, no seu entendimento sobre a não incidência do imposto nas operações de transferências de mercadorias, ou seja, que em uma transferência de mercadorias não existe mercancia, portanto inexiste fato gerador do imposto. Não existindo fato gerador de imposto, não há que se falar em diferença de alíquota. Quanto às menções de decisões do Superior Tribunal de Justiça, é sabido de que tais decisões não vinculam, obrigatoriamente, nem o legislador e sequer o julgador.

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

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

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

CF - Art. 155, §2º

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

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

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

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

Art. 2º, O ICMS incide sobre:

(...)

IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes;”

Diante de tudo exposto, a exclusão das notas fiscais nºs 1879 e 1870, com base na argumentação apresentada pelo impugnante não pode se acolhida.

Entretanto, o impugnante, ao longo de sua argumentação, informa que em 7/5/2012 e 14/5/2012 remeteu containeres à sua filial pernambucana. Estas operações foram classificadas, equivocadamente, como “outras saídas não especificadas” (CFOP 6949) e não “transferências de bens do ativo imobilizado” (CFOP 5552). Posteriormente, em 4/6/2012, os referidos containeres retornaram para o seu estabelecimento. Em razão deste equívoco, as notas fiscais nºs 1869 e 1870 foram emitidas com CFOP 2949 (fls. 375/376).

Analizando as notas fiscais apresentadas, vê-se:

1. Foram enviadas ao estabelecimento da empresa autuada situada em Pernambuco as seguintes mercadorias com CFOP 6949 - “outras saídas não especificadas” – fls. 522/523 dos autos:

NF-e nº 123316 de 7/5/2012 (fl. 522) (137 PC) - CONTAINER ARAMADO 1200 X 1150 X 1328 MM MOD H 300.

NF-e nº 123775 de 14/5/2012 (fl. 523): 100 PC de CONTAINER 150X815X880MM MOD H 300 e 28 PC de CONTAINER 1200X1328 MOD H 300

2. Em 04/06/2012 o impugnante emite as seguintes NF-e’s de entradas (CFOP 2949 – “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”)

NF-e nº 1869 - 100 PC de CONTAINER 150X815X880MM MOD H 300 e 28 PC de CONTAINER 1200X1328 MOD H 300 (fl. 525).

NF-e nº 1870 - 137 PC CONTAINER ARAMADO 1200 X 1150 X 1328 MM MOD H 300.

Nesta situação, a operação está equivocada, uma vez que o autuado não poderia emitir notas fiscais de entradas, pois ambos os estabelecimentos (PE e BA) são contribuintes do ICMS. O retorno deveria estar acobertado por documento fiscal emitido pelo estabelecimento em PE.

Porém, continuando a análise dos nominados documentos fiscais autuados com aqueles de nºs 123316 e 123775, neles se observa que são as mesmas quantidades e mesmas mercadorias. Somente tal situação não daria certeza de que os containers são os mesmos para que se possa caracterizar não uma transferência de ativo imobilizado, mas encaminhados a PE como uma "embalagem retornável", por exemplo, e que ensejaram a emissão das notas fiscais de entradas nºs 1869 e 1870, o que poderia não caracterizar a exigência de diferencial de alíquota, conforme determinações da Lei nº 7.014/96 a seguir transcritas.

Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:

j) relativamente ao pagamento da diferença de alíquotas:

1 - o do estabelecimento destinatário da mercadoria ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, na hipótese do inciso XV do caput do art. 4º desta Lei;

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.

Esta confusa situação gerou a diligência que esta 4ª JJF solicitou, a qual confirmou que eles fazem parte do ativo imobilizado da empresa autuada, lançando por terra o argumento do impugnante a respeito de uma operação de transferência, como acima já analisado, porém não a operação realizada através das referidas notas fiscais. Cuidou-se, então, de reexaminar tais documentos fiscais.

Nas notas fiscais de entradas nºs 1869 e 1870 no campo de "Dados Adicionais" restam a vinculação das mesmas com as notas fiscais nºs 123316 e 123775. Afora esta situação, a diferença entre a saída dos containers do estabelecimento autuado (BA/PE) e os seus retornos para si (PE/BA) foi de menos de 30 dias. E, observo, as notas fiscais de entradas nºs 1869 e 1870, mesmo emitidas erroneamente, foram consideradas idôneas, inclusive autuadas para exigência do diferencial de alíquota.

Em assim sendo, não se pode, neste momento, se caracterizar para as mesmas uma operação de transferência para se exigir o diferencial de alíquota. Nos autos, afora o que ora se analisou, não resta claro, e provado, o real objetivo da referida operação realizada, frisa-se, de forma equivocada.

Por consequência, acolho o demonstrativo de débito elaborado por fiscal estranho ao feito da ASTEC/CONSEF e que consta á fl. 826 dos autos e a seguir reproduzido para manter a infração 05 no valor de R\$120.738,68.

DEMONSTRATIVO DÉBITO INFRAÇÃO 05

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
31/03/2011	09/04/2011	25,00	60
31/08/2011	09/09/2011	27.621,89	60
31/10/2011	09/11/2011	503,86	60
30/11/2011	09/12/2011	150,00	60
31/12/2011	09/01/2012	2.395,24	60
31/01/2012	09/02/2012	3.891,54	60
30/04/2012	09/05/2012	883,50	60
31/05/2012	09/06/2012	7.297,50	60
30/06/2012	09/07/2012	881,49	60
31/08/2012	09/09/2012	3.144,66	60
30/09/2012	09/10/2012	2.218,43	60
31/10/2012	09/11/2012	12.711,40	60
20/11/2012	09/12/2012	2.060,63	60
31/12/2012	09/01/2013	56.953,54	60
TOTAL		120.738,68	

Na infração 06 se exige o imposto pelo fato da empresa autuada ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida no Convênio ICMS 52/91.

Conforme consta descrito no corpo do Auto de Infração: A Tigre ao receber em transferência conjuntos para irrigação creditou-se de 7% e 12%, descumprindo o que dispõe a Cláusula Segunda do Convênio ICMS 52/91, que estabelece a redução de base de cálculo do ICMS nas operações com implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, ao qual estão contemplados os conjuntos de irrigação recebidos e posteriormente vendidos pela TIGRE, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4,1% nas operações do sul e sudeste com destino para destinatários localizados no nordeste.

Já nas operações do nordeste, no caso Pernambuco para Camaçari – Bahia – nordeste, a carga tributária é equivalente a 7% quando os conjuntos de irrigação são destinados para contribuinte do imposto, no caso a Tigre. A Tigre ao receber os elementos que compõem os conjuntos de irrigação, sabe que os revenderá para projetos de irrigação, sendo conhecedor da destinação das mercadorias, pois inclusive todos os elementos são denominados para irrigação. Não poderia creditar-se de ICMS além do estabelecido na legislação específica

Em sua defesa o sujeito passivo reconhece que o referido convênio prevê a redução da base de cálculo do ICMS e que seus estabelecimentos em outros Estados realizaram as operações sem a referida redução. Em vista de tal fato, acertadamente, se creditou integralmente do ICMS destacado por ocasião da entrada daquelas mercadorias e ao promover a saída destas mercadorias, tributou tais operações utilizando-se da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, uma vez que:

1. O princípio da não-cumulatividade lhe garante o direito à manutenção do crédito de ICMS pelo seu estabelecimento, como prevê o art. 155, § 2º, I da CF/88 e art. 23 da Lei Complementar nº 87/96. A advoga que o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 prevê o surgimento do crédito fiscal com o seu destaque na documentação fiscal que acompanha a mercadoria. Em assim sendo, basta que o ICMS devido na operação anterior seja destacado no correspondente documento fiscal para que o seu adquirente possa dele se creditar, não importando quando e quantum de ICMS será pago na origem.
2. Que o Convênio ICMS 52/91 prevê, em sua Cláusula quarta, que “Fica dispensado o estorno do crédito do imposto relativo à entrada de mercadoria cuja operação subsequente seja beneficiada pela redução da base de cálculo de que trata o presente Convênio”. E que mesmo assim não fosse, o princípio da não-cumulatividade lhe assegura esse direito.

Antes de adentrar sobre as determinações do Convênio ICMS 52/91, entendo necessário fazer a seguinte consideração sobre a interpretação apresentada pelo impugnante quanto ao surgimento do crédito fiscal. Ou seja, e em síntese, advoga ele que se foi destacado por um valor, este é o crédito que tem direito, não importando se será pago na origem neste valor ou quando será pago.

Não se discorda que o ICMS é não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. E para que se processe esta compensação é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento.

Ou seja, para se obedecer ao princípio da não-cumulatividade do imposto, insculpido da Constituição Federal, existem duas contra partidas a serem consideradas, os créditos e os débitos. Por isto que o art. 155, § 2º da CF determina que o imposto é não cumulativo compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. É o que se chama de conta corrente fiscal (“débito x crédito”), onde se abate do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores.

Porém, discordo da sua posição quanto aos demais argumentos. “Imposto cobrado”, como comando da Constituição Federal, não significa “imposto pago”, mas sim, corresponde ao “imposto devido”, que é resultante, como acima tracejado, dos débitos X créditos fiscais efetiva e legalmente existentes. Desta forma, débitos consignados nos documentos fiscais que não são os de fato devidos (cobrados) não podem ser aceitos, nem considerados, pois o Estado destino não pode suportar um ônus tributário que, de fato, não existiu.

Se destacar o ICMS na nota fiscal fosse o suficiente para garantir a legitimidade do crédito fiscal, evitando a glosa, qualquer valor poderia ali ser registrado, deixando caminho fácil, por exemplo, para o vendedor transferir em operações interestaduais os créditos que bem entendesse. Inclusive, e ao contrário do argumento de defesa, esta situação vai de encontro a norma constitucional, a qual se pauta no equilíbrio das receitas dos Estados e não ao desequilíbrio financeiro, podendo gerar, inclusive a chamada “guerra fiscal”.

Em assim sendo, concordo com o impugnante de que quando este valor do ICMS lançado corretamente como crédito fiscal no documento fiscal será pago, cabe a cada entidade tributante determinar e a cada contribuinte seguir a norma ou arcar com o ônus de assim não fazê-lo. Mas jamais em relação ao valor devido (cobrado) e que será posteriormente pago.

É exatamente por tal situação que a norma regulamentar deste Estado assim determinava e determina:

RICMS/97

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em

contrário:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

RICMS/12

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Superada tal questão e observando, ainda, que questões de inconstitucionalidade da norma tributária não tem este CONSEF competência para analisar, conforme determinações do art. 167, I, do RPAF/BA, passo a análise do Convênio ICMS 51/92.

Pontual, inicialmente, que benefício fiscal é matéria que já foi largamente discutida nos tribunais pátrios sendo pacificada pelo Supremo Tribunal Federal que entende ser ele espécie de isenção parcial, incidindo, portanto, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal.

E nos termos do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Isto posto, o Convênio ICMS 52/91 é um convênio impositivo, ou seja, todos os Estados da Federação a ele devem obedecer. Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. E, ao estabelecer a redução da base de cálculo para esses produtos nas operações interestaduais, quiseram os estados membros tornar menos onerosos os insumos agroindustriais, já que o imposto compõe o preço do produto.

A sua Cláusula segunda assim determina:

Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 7,0% (sete por cento).

Em assim sendo, todos os Estados da Federação, ao proceder à venda destes produtos, obrigatoriamente, devem obedecer ao nominado convênio, lançando no documento fiscal o ICMS corretamente calculado e devido ao Estado de Origem. E, mais uma vez, se ressalta que com a não observância da redução da base de cálculo do imposto na operação interestadual, se transfere para o Estado de Destino uma carga de crédito fiscal indevida, tendo ainda como agravante o fato de que a saída subsequente desse produto continua a gozar do benefício da redução da base de cálculo, como inclusive confessa o defendente e determina o referido Convênio. Portanto, o Estado da Bahia estaria suportando uma carga de crédito fiscal superior ao estabelecido entre os demais Estados da Federação.

Melhor sorte não tem o argumento de defesa ao trazer na fundamentação dos seus argumentos as determinações da Cláusula quarta do ora analisado Convênio. Esta questão, os autuantes, acertadamente, a rebateu. De fato, a dispensa o estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de mercadoria cuja operação subsequente de saída beneficiada pela redução da base de cálculo prevista no Convênio não se encontra vinculada com a não observância da tomada correta do crédito fiscal no documento fiscal de entrada e ora discutida. Ela se refere ao

fato de que sendo o crédito fiscal corretamente calculado e lançado no documento de aquisição não será estornado caso na venda subsequente a redução de base de cálculo seja a menor. Os exemplos dados e que constam no Relatório do presente Acórdão são esclarecedores. Em assim sendo, é argumento que não pode ser levado em conta para o desfecho da presente lide.

Em vista de tudo exposto, a infração 06 da presente ação fiscal é mantida.

Por fim, quanto ao pedido do representante legal da empresa de que cópias das notificações referentes a presente lide sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia situado no estado de São Paulo, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa ou outros estabelecimento do aglomerado empresarial, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido.

O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-los comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem tampouco determinara a nulidade do lançamento fiscal, não havendo previsão legal no RPAF/BA (art. 108) para tal comportamento, pois obedece ao quanto disposto no art. 127, do Código Tributário Nacional – CTN como regra, ou seja, a eleição do domicílio tributário do sujeito passivo.

Além do mais, através da Lei nº 13.199, de 28/11/2014, foi alterado o Código Tributário do Estado da Bahia (art. 107-D) sendo instituído o domicílio tributário eletrônico neste Estado, sendo obrigatório para todos os seus contribuintes, sendo o canal oficial da Secretaria da Fazenda com seus contribuintes, para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e científica-los de quaisquer tipos de atos administrativos. E através dele, os advogados da empresa poderão ser comunicados por tal meio se assim estiveram cadastrados.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$464.132,64, conforme a seguir indicado, devendo o órgão competente desta Secretaria de Fazenda homologar os valores efetivamente recolhidos.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA (%)	DECISÃO
01	28.320,16	60	PROCEDENTE
02	3.761,47	60	PROCEDENTE
03	1.925,47	60	PROCEDENTE EM PARTE
04	3.076,59	60	PROCEDENTE EM PARTE
05	120.738,68	60	PROCEDENTE EM PARTE
06	306.310,27	60	PROCEDENTE
TOTAL	464.132,64		

Às fls. 941/42, o Recorrente anexou Julgamento da 5ª JJF, Acórdão 0201-05/17, que julgou improcedente infração análogo ao item 6 deste auto, quando considerou que à luz do CTN, a redução de BC prevista no Convênio ICMS 52/91 é aplicável apenas às peças que se encaixam na classificação NCM 8424.81.21 e como as mercadorias não se enquadram nesta classificação, o lançamento foi julgado improcedente. Pede ao final pela improcedência da infração 6.

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte tempestivamente recorreu da decisão às fls. 941/44 e 956/69. Alega que ao juízo da Recorrente, contudo, a infração 6 e a parcela remanescente da infração 5 não merecem prosperar, razão pela qual se interpõe o presente recurso.

Da infração 5 – “ICMS – diferencial de alíquota” sobre a transferência de bens do ativo fixo- Conforme assinalado, a decisão recorrida julgou parcialmente procedente a infração 5 da autuação, anulando-a apenas em relação às operações aparelhadas pelas Notas Fiscais nºs 1879 e 1870. E isso ao fundamento de que as operações interestaduais de transferência de bens para o ativo imobilizado estão sujeitas à incidência de ICMS-DIFAL, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Que há tempos a doutrina e jurisprudência comungam do pensamento no sentido de que a incidência do ICMS exige a realização de negócio jurídico de natureza mercantil que enseje a transferência de propriedade da mercadoria.

Sucede que, pretendendo definir os fatos geradores do ICMS, o art. 12, I, da Lei complementar nº 87/96 – assim como o art. 4º, I da Lei Estadual nº 7.014/96 – deturpa o conceito de “operação de circulação de mercadoria”. Isso porque prevê a incidência do ICMS sobre “...a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo

titular”.

Com efeito, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria, pois não enseja a transferência de titularidade, afastando a “circulação” de mercadoria; e não se consubstancia em um negócio jurídico de natureza mercantil (pois não se pode realizar negócio jurídico com si mesmo).

Que nessa toada, 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 porque o STF sufragou o entendimento no sentido de que a transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não caracteriza operação de circulação de mercadoria. Daí não havendo se falar na incidência de ICMS.

E nem se alegue que a tributação de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular se justifica para que se viabilize a arrecadação do ICMS pelos Estados de origem e de destino. Ora, é evidente que não se pode conceber mecanismo de arrecadação ao arreio do nascimento do dever de o contribuinte pagar o ICMS.

Flagrante, portanto, a improcedência da Infração 5 com relação à exigência do “ICMS – Diferencial de alíquota” sobre a transferência de bens do ativo fixo dos estabelecimentos paulista e pernambucano para o estabelecimento baiano da Recorrente. Isso porque, à luz do art. 155, II da Constituição da República e da pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores, as transferências interestaduais de mercadorias e bens entre os estabelecimentos pertencentes à Recorrente não se consubstanciam em operações de circulação de mercadorias, não incidindo, portanto, o ICMS.

Da infração 6 – Afronta ao Convênio ICMS 52/91. A Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91, doc. 18 da impugnação, prevê redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre “as operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo”, de modo que a carga tributária seja reduzida de 7% para 4,1%; as demais operações interestaduais, reduzindo-se a carga tributária de 12% para 7%; e “operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas”, de modo que a carga tributária seja equivalente a 5,60%.

No período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, os estabelecimentos paulista, catarinense e pernambucano da Recorrente remeteram mercadorias para aqueloutro localizado na Bahia, com destaque do ICMS, sem a redução da base de cálculo prevista naquele Convênio (ou seja, com destaque de ICMS à alíquota de 12% se oriundas de Pernambuco e 7% se provenientes de São Paulo e Santa Catarina), doc. 19 da impugnação.

Em vista disto, o estabelecimento baiano da Recorrente se creditou integralmente do ICMS destacado por ocasião da entrada daquelas mercadorias; e, ao promover a saída destas mercadorias, tributou estas operações, utilizando-se da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Ocorre que a fiscalização estadual glosou parte do crédito de ICMS apropriado pelo estabelecimento baiano da Recorrente nas referidas operações, consistente na diferença entre (i) o imposto destacado nas notas fiscais de entrada das mercadorias (12% e 7%); e (ii) o ICMS devido pelo estabelecimento de origem por força da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 (7% e 4,1%), doc. 20 da impugnação. E esse entendimento foi mantido pela decisão recorrida, nos seguintes termos:

Em assim sendo, todos os Estados da Federação, ao proceder à venda destes produtos, obrigatoriamente, devem obedecer ao nominado convênio, lançando no documento fiscal o ICMS corretamente calculado e devido ao Estado de Origem. E, mais uma vez, se ressalta que com a não observância da redução da base de cálculo do imposto na operação interestadual, se transfere para o Estado de Destino uma carga de crédito fiscal indevida, tendo ainda como agravante o fato de que a saída subsequente desse produto continua a gozar do benefício da redução da base de cálculo, como inclusive confessa o defendant e determina o referido Convênio. Portanto, o Estado da Bahia estaria suportando uma carga de crédito fiscal superior ao estabelecido entre os demais Estados da Federação.

Protesta que é sem razão, contudo. Primeiro porque o Convênio ICMS 52/91 sequer é aplicável à hipótese, razão do equívoco da decisão recorrida e da própria autuação. Deveras, ainda que as mercadorias transferidas separadamente sejam ulteriormente revendidas como elementos integrantes dos sistemas de irrigação, elas não são classificadas na NCM 8424.81.21, o que afasta a aplicação da redução da base de cálculo prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91.

Com efeito, nos termos dessa Cláusula segunda, “Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio (...)\”, vazado nos seguintes termos, com relação às mercadorias autuadas:

10.3	<i>Irrigadores e sistemas de irrigação para uso na lavoura, por aspersão, inclusive os elementos integrantes desses sistemas, como máquinas, aparelhos, equipamentos, dispositivos e instrumentos.</i>	8424.81.21
------	--	------------

Ou seja, não se tergiversa que este benefício fiscal era aplicável à saída de conjuntos de irrigação (com todos os seus elementos integrantes) que, à luz da Nomenclatura Comum do Mercosul, aprovada pela Resolução 94, de 8 de dezembro de 2011, da CAMEX, eram classificados na NCM 8424.81.21

A controvérsia, todavia, surge com relação aos elementos integrantes desses sistemas, vendidos ou transferidos separadamente. É dizer, nesta hipótese, a redução da base de cálculo em comento se aplica a todo e qualquer elemento integrante dos sistemas de irrigação, independentemente da sua NCM? Ou esse benefício fiscal se aplica aos elementos dos sobreditos sistemas de irrigação, desde que eles também sejam classificados na NCM 8424.81.21 (agora na NCM 8424.82.21)?

Ao juízo da Recorrente, a segunda hipótese é a que se revela acertada, eis que é sabido e ressabido que, nos termos do art. 111, I, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a concessão de benefício fiscal. E se o item 10.3, do Anexo II, do referido Convênio, manteve a indicação da NCM 8424.81.21 ao lado da descrição dos produtos submetidos à redução da base de cálculo, é evidente que a única forma de conjugar ambas as disposições literais é admitir a aplicação desse benefício fiscal aos elementos dos sistemas de irrigação classificados, à época, na NCM 8424.81.21.

Se assim não o for, além de se fazer tábula rasa do art. 111, I, do CTN, permitir-se-á a aplicação indiscriminada desse benefício fiscal, fugindo inclusive ao seu escopo. Isso porque é sabido e ressabido que há as mais variadas espécies de tubos e acessórios de PVC, com inúmeras e distintas aplicações.

Neste caso, considerando o critério eleito pela fiscalização estadual, um tubo ou acessório de PVC cuja nomenclatura possua o termo “irrigação”, mas que não se destine apenas ao emprego em sistemas de irrigação, também poderá ser inserido no aludido benefício fiscal.

Aliás, a Nota 1, “c” e “g”, da Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul, assinala, desde à época da realização das operações autuadas, que essa Seção – que contempla a NCM 8424.81.21 (e agora NCM 8424.82.21) – não compreende “c) os carretéis, fusos, tubos, bobinas e suportes semelhantes, de qualquer matéria (por exemplo, Capítulos 39, 40, 44, 48 ou Seção XV)”; e “g) As partes e acessórios de uso geral, na acepção da Nota 2 da Seção XV, de metais comuns (Seção XV), e os artefatos semelhantes de plástico (Capítulo 39)”.

Demais disso, nos termos da Nota 2, “a”, também da Seção XVI da Nomenclatura Comum do Mercosul, “Ressalvadas as disposições da Nota 1 da presente Seção e da Nota 1 dos Capítulos 84 e 85, as partes de máquinas (exceto as partes dos artefatos das posições 84.84, 85.44, 85.45, 85.46 ou 85.47) classificam-se de acordo com as regras seguintes: a) As partes que constituam artefatos compreendidos em qualquer das posições dos Capítulos 84 ou 85 (exceto as posições 84.09, 84.31, 84.48, 84.66, 84.73, 84.87, 85.03, 85.22, 85.29, 85.38 e 85.48) incluem-se nessas posições, qualquer que seja a máquina a que se destinem”.

Logo, como os produtos objeto das operações autuadas por meio deste auto de infração não eram classificados na NCM 8424.81.21, a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91

não era aplicável a estas operações. E isso a revelar a improcedência da Infração 6 desta autuação. Tanto mais isso é verdade que, em recentíssima decisão, a 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual julgou improcedente autuação análoga a esta. Com efeito, aquele órgão julgador considerou, à luz do art. 111 do CTN, que a redução da base de cálculo prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91 é aplicável apenas e tão somente às peças integrantes dos conjuntos de irrigação que se enquadram na classificação da NCM 8424.81.21.

E como as mercadorias transferidas pelas filiais da Recorrente não se amoldavam àquela classificação, a referida autuação foi julgada improcedente, nos seguintes termos:

Instado a pronunciar sobre os argumentos defensivos, a Autoridade fiscal autora do feito em revisão por aututela, indo direto ao ponto que lhe interessa, admite que “analisando cuidadosamente os produtos e respectivas classificações observa estarem eles classificados corretamente, não havendo margem para reclassificação no código 8424 (Aparelhos mecânicos (mesmo manuais) para projetar, dispersar ou pulverizar líquidos ou pós; extintores, mesmo carregados; pistolas aerográficas e aparelhos semelhantes; máquinas e aparelhos de jato de areia, de jato de vapor e aparelhos de jato semelhantes) exigido pelo Convênio ICMS”, concordando com a tese defensiva nesse aspecto, em face dos produtos motivo da autuação estarem corretamente classificados em códigos da NCM diferentes do constante no item 10.3 e 10.4 do Anexo II (8424.81.21 e 8424.81.29, respectivamente) da Cláusula segunda do Convênio ICMS 51/91, que serviram de base à autuação, razão pela qual opina pela insubsistência da infração.

Daí a improcedência da Infração 6 desta autuação. Segundo porque o próprio Convênio ICMS 52/91 prevê, em sua Cláusula quarta, que “Fica dispensado o estorno do crédito do imposto relativo à entrada de mercadoria cuja operação subsequente seja beneficiada pela redução da base de cálculo de que trata o presente Convênio”. Assim, ao contrário do afirmado pela fiscalização estadual, o estabelecimento baiano da Recorrente aplicou o referido Convênio, ao manter integralmente o crédito de ICMS no caso concreto, a despeito de concedido benefício fiscal na operação de saída.

Aliás, afasta-se desde já hipotética interpretação no sentido de que a referida Cláusula quarta limita a manutenção do crédito de ICMS ao imposto devido pelo estabelecimento de origem após a redução de sua base de cálculo. Ou seja, se a operação de origem foi tributada em 7% por força deste benefício, remanesceria o direito à manutenção do crédito de ICMS à alíquota de 7% (e não 12%).

Com efeito, por força do princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I da Constituição da República), seria despicienda a edição de convênio, prevendo a possibilidade de creditamento do ICMS que incidiu na operação anterior. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no que tange ao aproveitamento proporcional do crédito de ICMS nestas hipóteses.

Todavia, por força de autorização constitucional (art. 155, § 2º, II da Constituição da República), a legislação pode excepcionar esta regra, admitindo a manutenção integral do crédito de ICMS decorrente da operação anterior, a despeito de a operação de saída ser agraciada com benefício fiscal.

Logo, não pretendeu, o Convênio ICMS 52/91, ser meramente pedagógico, prevendo consequência já insculpida no art. 155, § 2º, I da Constituição da República. Pretendeu, isto sim, instituir exceção à esta regra, autorizando a manutenção integral do crédito de ICMS nas operações autuadas.

Verifica-se, portanto, que o estabelecimento baiano da Impugnante possui direito à manutenção do crédito de ICMS à alíquota de 12% nas operações de entrada oriundas de Pernambuco, e de 7% nas operações realizadas com os estabelecimentos paulista e catarinense, razão da improcedência da infração 6 do auto de infração impugnado. Terceiro porque, sem embargo da mácula ora apontada, o princípio da não-cumulatividade garante o direito à manutenção do crédito de ICMS pelo estabelecimento baiano da Impugnante.

Deveras, ao dispor sobre a tributação por meio do ICMS, o artigo 155, § 2º, I da Constituição da República estabelece o princípio da não-cumulatividade. Segundo esse princípio, nas

oportunidades em que o estabelecimento baiano da Recorrente recebeu daquel'outros estabelecimentos um conjunto de bens, realizou-se uma operação de entrada de mercadoria, razão porque nasceu o direito constitucional subjetivo de ela se apropriar do ICMS cobrado nesta operação como crédito.

Ocorre que a fiscalização estadual glosou parte do crédito de ICMS apropriado pela Recorrente, ao argumento de que o estabelecimento de origem não observou a redução da base de cálculo prevista em Convênio, o que ensejou um creditamento a maior de ICMS pelo estabelecimento de destino.

Todavia, a fiscalização estadual, ao determinar o estorno do crédito apropriado pela Recorrente sob o referido argumento, acaba por dar interpretação equivocada ao art. 155, § 2º, I da Constituição da República, mitigando, em razão disso, o verdadeiro alcance do princípio da não-cumulatividade.

Com efeito, ao explicitar o conteúdo do referido dispositivo constitucional, o art. 23 da Lei complementar nº 87/96 prevê que o direito de crédito da *operação anterior* surge com o destaque dessa importância na documentação fiscal que acompanha a mercadoria.

Logo, basta que o ICMS devido na *operação anterior* seja destacado no correspondente documento fiscal para que o seu adquirente possa dele se creditar. É dizer, não importa saber quando e *quantum* de ICMS será pago na origem.

Ora, se houve o destaque do ICMS por ocasião da remessa de mercadorias ao estabelecimento baiano da Recorrente à alíquota de 7% e 12%, poderia a fiscalização glosar o crédito desse imposto apropriado pelo estabelecimento baiano da Recorrente ao argumento de que o estabelecimento de origem deixou de reduzir a base de cálculo desse imposto? Em nenhuma hipótese!

Se, por ocasião da saída das mercadorias, o estabelecimento de origem destacou o ICMS à alíquota de 12% e 7%, mas fixou a base de cálculo em montante superior àquele previsto no Convênio ICMS 52/91, tal circunstância não interfere na apropriação do correspondente crédito, posto que o estabelecimento de destino se apropria do ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

Não obstante isso, ainda que se interpretasse literalmente o art. 155, §2º, I da Constituição da República, melhor sorte não socorreria fiscalização estadual. Isso porque este preceito constitucional prevê expressamente o direito à apropriação do crédito de ICMS cobrado nas operações anteriores. E esta é justamente a hipótese dos autos, eis que os estabelecimentos paulista, catarinense e pernambucano da Recorrente recolheram o ICMS à alíquota de 7% e 12% (e não 4,1% e 7%), respectivamente.

Logo, ainda que a Cláusula quarta do Convênio ICMS 52/91 não autorizasse a manutenção do crédito de ICMS glosado pela fiscalização estadual (o que não procede), o princípio da não-cumulatividade assegura à Recorrente esse direito, o que revela a flagrante improcedência da infração 6 do AIIM 207103.0003/14-8.

Em face do quanto exposto, requer seja provido o presente Recurso Voluntário para:

1. Julgar improcedente a Infração 5 do AIIM 207103.0003/14-8, reconhecendo-se que não incide o “ICMS – diferencial de alíquota” sobre a transferência de bens do ativo fixo de seus estabelecimentos pernambucano e paulista para o seu estabelecimento baiano;
2. Julgar improcedente a Infração 6 do AIIM 207103.0003/14-8, reconhecendo-se o direito subjetivo da Recorrente à manutenção do crédito de ICMS glosado, em razão da inaplicabilidade da redução da base de cálculo prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91 às operações autuadas, ou, *subsidiariamente*, do disposto na Cláusula quarta do Convênio ICMS 52/91 e do princípio da não-cumulatividade;

Protesta-se pela posterior juntada de novos documentos, requerendo-se, por fim, que as intimações também sejam realizadas e publicadas em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP

156.594).

O processo foi pautado para julgamento na 1ª CJF, contudo na sessão de 31 de julho de 2019, após oitiva da defesa oral, foi decidido por unanimidade, converter o processo em diligência á PGE/PROFIS, nos seguintes termos:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente em razão de julgamento administrativo de primeira instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 21.09.2016 para constituir o crédito tributário, no valor histórico de R\$472.609,64 em decorrência de 6 infrações, tendo reconhecido inicialmente os itens 1 e 2, fazendo parte da lide as demais infrações de 3 a 6, e após julgamento de piso, recorreu apenas dos itens 5 e 6 abaixo transcritos:

Infração 05 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Período: março, agosto, outubro/dezembro de 2011, janeiro, abril/junho, agosto/dezembro de 2012. Valor: R\$127.154,69.

Consta descrito no corpo do Auto de Infração: “A Tigre ao adquirir em operações interestaduais bens para o ativo immobilizado do estabelecimento, não apurou ou apurou a menor o diferencial de alíquota, assim como ao receber em transferências bens para o ativo immobilizado – CFOP 2552 também não apurou e recolheu o diferencial de alíquota”

Infração 06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Período: exercícios de 2011 e 2012. Valor: R\$306.310,27.

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte tempestivamente recorreu da decisão às fls. 941/44 e 956/69. Da infração 5 – “ICMS – diferencial de alíquota” sobre a transferência de bens do ativo fixo- Conforme assinalado, a decisão recorrida julgou parcialmente procedente a infração 5 da autuação, anulando-a apenas em relação às operações aparelhadas pelas Notas Fiscais 1879 e 1870. E isso ao fundamento de que as operações interestaduais de transferência de bens para o ativo immobilizado estão sujeitas à incidência de ICMS-DIFAL, nos termos da Lei Complementar 87/96.

Que há tempos a doutrina e jurisprudência comungam do pensamento no sentido de que a incidência do ICMS exige a realização de negócio jurídico de natureza mercantil que enseje a transferência de propriedade da mercadoria.

Trouxe aos autos, o argumento de que o STJ, em hipótese idêntica à dos autos, firmou o entendimento, em sede de recurso repetitivo, que não incide ICMS na transferência de bens do ativo fixo. Confira-se, a propósito, a ementa do seguinte julgado:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 Agr, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 Agr, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no Resp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008).

2. “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte

interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*

5. *“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...)

O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.” (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. *In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo immobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)*

7. *O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.*

8. *Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (STJ – 1ª Seção – REsp 1.125.133 – Rel. Min. LUIZ FUX – DJe 13/2/12 – Doc. 14).*

E, nos casos em que um tema jurídico já foi julgado pelo STJ em sede de recurso repetitivo, os tribunais administrativos ficam vinculados ao precedente firmado. Isso porque ele representa o pensamento cristalizado da Corte Superior a respeito da matéria (que vincula, inclusive, os juízos de piso).

Assim, embora haja incidente de uniformização deste d. PGE/PROFIS, orientando no sentido de se tributar as operações interestaduais de transferência de mercadorias, seja para uso e consumo, seja para integração do ativo, de estabelecimentos do mesmo contribuinte, e tendo em vista os argumentos defensivos com relação ao Recurso Repetitivo acima transcrito, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, na assentada de julgamento do dia 31 Julho de 2019, à luz da dinâmica das decisões judiciais que firma novas jurisprudências, e com recomendação do próprio Representante da PGE/PROFIS presente à sessão, resolveu por converter o presente processo à d. Procuradoria, para que emita parecer opinativo nos seguintes termos:

- Após analisar o teor do Recurso acima transcrito e o seu potencial de trazer eventuais julgamentos contrários ao fisco na primeira instância judicial e nos tribunais estaduais, opinar a respeito da procedência ou improcedência da lide relativa à infração 5 deste processo, e em caso de improcedência, alterar o teor do incidente de uniformização anterior, que reza pela manutenção do lançamento em caso de transferências interestaduais, fazendo inclusive a distinção entre transferências de itens do ativo(caso presente) das transferências de itens de uso e consumo, se deve ser mantido o lançamento para ambos, para nenhum dos dois, ou se apenas para material de uso e consumo.

- Acompanha para efeitos de consideração do opinativo, pedido de AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE, acrescido de pedido de medida cautelar, a respeito da questão de direito aqui em discussão.

Em resposta, às fls.990/1018, foi anexada cópia de ação declaratória de constitucionalidade, de autoria da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Norte, acerca da incidência do ICMS nas transferências interestaduais, no que diz respeito à LC 87/96.

O parecer da PGE/PROFIS, às fls. 1021/1034, atenta para o fato da supracitada ação declaratória de constitucionalidade ainda estar pendente de julgamento e em que pese decisões contrárias à incidência nas transferências interestaduais a matéria não está pacificada uma vez que não restou declarada a constitucionalidade dos arts. 11, 12 e 13 da LC 87/96. Que em face do expedido, resta mantido o entendimento esposado no incidente de uniformização PGE 2016.169605-0.

VOTO

Trata o presente Recurso Voluntário de apenas 2 itens do lançamento inicial, no caso, as infrações 5 e 6, pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, e a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A infração 5 foi julgada procedente em parte em virtude de uma diligência que excluiu algumas operações, mas que não é objeto deste julgamento, já que não há recurso de ofício. Na parte remanescente, o Relator do voto recorrido fundamentou que nas operações de transferência de mercadoria, apesar de não existir a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 87/96, já que estas transferências interestaduais, em função da regra matriz do ICMS, trazem reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro.

O Recorrente não fez questionamentos de erros de fato ou materiais, mas tão somente argumentos de direito. Em apertada síntese, argumenta, 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, afastando a “circulação” de mercadoria; e não se consubstancia em um negócio jurídico de natureza mercantil (pois não se pode realizar negócio jurídico com si mesmo, e que, o STJ editou a Súmula 166 segundo a qual “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”). Daí, conclui, não haveria de se falar na incidência de ICMS.”

Embora seja de conhecimento, algumas decisões judiciais em prol dos argumentos do Recorrente, é fato que estas decisões não têm vinculação com as decisões administrativas, que reposam em sólidos argumentos, uma vez que a Súmula nº 166 foi editada antes do advento da LC 87/96.

Tal entendimento foi consolidado conforme Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, no qual concluiu que apenas “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 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”.

Por conta da argumentação oral, na assentada de julgamento anterior, o processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS que reafirmou o parecer retomencionado, devendo ser mantida a jurisprudência consolidada neste Conselho - o da manutenção dos lançamentos em situações análogas, e assim, mantendo o lançamento recorrido. Mantida a decisão recorrida.

Infração 5 procedente em parte.

No caso da infração 6, por conta do Convênio ICMS 52/91, o Recorrente recebeu mercadorias oriundas de São Paulo, Santa Catarina e Pernambuco com a alíquota de 12% ou de 7%, tendo havido o crédito integral. O convênio em sua cláusula 2º diz o seguinte:

Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

- a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento);*
- b) nas demais operações interestaduais, 7,0% (sete por cento).*

No caso, houve erro nas saídas, e o crédito saiu com carga integral da alíquota de 7% e 12% e não o equivalente a 4,1% (oriundas do sudeste) ou 7% (no caso das oriundas de Pernambuco). Segundo os argumentos do Recorrente, basta que o ICMS devido na *operação anterior* seja destacado no correspondente documento fiscal para que o seu adquirente possa dele se creditar. É dizer, não importa saber o *quantum* de ICMS será pago na origem.

Que se, por ocasião da saída das mercadorias, o estabelecimento de origem destacou o ICMS à alíquota de 12% e 7%, mas fixou a base de cálculo em montante superior àquele previsto no Convênio ICMS 52/91, tal circunstância não interfere na apropriação do correspondente crédito, posto que o estabelecimento de destino se apropria do ICMS destacado nas notas fiscais de saída.

Não cabe razão ao Recorrente. Se numa operação normal, sem qualquer vínculo com o convênio, um contribuinte de São Paulo, por exemplo, enviar mercadorias com destino à Bahia, com alíquota de 12% ou 17%, dolosamente ou não, o destinatário não pode fazer uso do crédito de 12% nem 17%, mas apenas de 7%. Isto porque, na repartição de tributos, estaria o emitente pagando um ICMS na origem maior que o devido, e o estado de destino suportando um crédito maior que o permitido.

Além disso, o próprio emitente pode regularizar a carga tributária aplicada junto ao fisco da origem, debitando corretamente o valor correspondente à alíquota de 7%, da mesma forma, como cabe no destino, corrigir a alíquota de 12%, ou de 17%, aplicando-se o crédito corretamente permitido.

Não pode, o Estado, suportar erros cometidos entre os particulares, reduzindo o imposto devido. No caso em tela, cabe ao destinatário pedir correção da nota fiscal do emitente, inclusive devolvendo parte do ICMS indevidamente cobrado mediante o valor do imposto embutido na operação. Conforme vemos abaixo, o próprio fisco de origem de algumas das operações orienta o contribuinte no caso de haver destaque a maior do imposto em operações interestaduais:

Resposta à Consulta Nº 19103 DE 27/03/2019

ICMS - Crédito de imposto indevidamente pago em virtude de destaque a maior no documento fiscal. I - A Portaria CAT nº 83/91 estabelece os procedimentos que devem ser observados para fins de crédito de imposto indevidamente pago em virtude de destaque a maior no documento fiscal.

Ementa

ICMS - Crédito de imposto indevidamente pago em virtude de destaque a maior no documento fiscal.

I - A Portaria CAT nº 83/91 estabelece os procedimentos que devem ser observados para fins de crédito de imposto indevidamente pago em virtude de destaque a maior no documento fiscal.

Relato

1. A Consulente, pessoa jurídica que exerce a atividade principal de “fabricação de produtos químicos orgânicos não especificados anteriormente” (CNAE 20.29-1/00), informa que emitiu nota fiscal com erro na base de cálculo do ICMS, em uma operação de venda destinada a empresa de outro estado, que gerou recolhimento indevido do imposto.

2. Apresenta “declaração de não aproveitamento do crédito indevidamente destacado a maior” elaborada pela empresa adquirente, além de cópia da nota fiscal emitida com o referido erro, e questiona se é possível apropriar crédito do imposto pago a maior na apuração do mês seguinte, e quais os procedimentos que deve adotar.

Interpretação

3. Inicialmente, cabe salientar que o crédito do ICMS destacado a maior em documento fiscal está previsto no artigo 63, inciso VII do RICMS/2000, observado seu § 4º, transcritos a seguir:

“Artigo 63 - Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização (Lei 6.374/89, arts. 38, § 4º, 39 e 44, e Convênio ICMS-4/97, cláusula primeira):

(...)

VII - do valor do imposto indevidamente pago em razão de destaque a maior em documento fiscal, até o limite estabelecido pela Secretaria da Fazenda, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro ‘Crédito do Imposto - Outros Créditos’, com a expressão ‘Recuperação de ICMS - Art. 63, VII, do RICMS’, observado o disposto no § 4º;

(...)

§ 4º - O crédito a que se refere o inciso VII somente poderá ser efetuado à vista de autorização firmada pelo destinatário do documento fiscal, com declaração sobre a sua não-utilização, devendo tal documento ser conservado nos termos do artigo 202.”

4. Neste sentido, a Portaria CAT nº 83/91 estabelece o limite para utilização, como crédito, de imposto indevidamente pago por destaque a maior em documento fiscal, e dispõe sobre pedidos de restituição ou compensação do ICMS. O artigo 1º da citada Portaria autoriza o contribuinte a se creditar, independentemente de autorização, do valor do imposto indevidamente pago em razão de destaque a maior em documento fiscal, até a importância correspondente a 50 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs, em função de cada documento fiscal, tomado como referência o valor desse índice no primeiro dia do mês da ocorrência do pagamento indevido.

5. No caso de importância superior a 50 UFESPs, em função de cada documento fiscal, a Consulente deverá solicitar a restituição da importância indevidamente paga através de pedido protocolizado no Posto Fiscal a que se vinculem as suas atividades, observando as instruções contidas no Capítulo II da Portaria CAT-83/1991, das quais destacamos a que determina que o contribuinte que pleiteia a restituição ou compensação do valor do imposto indevidamente recolhido prove que o respectivo encargo financeiro não foi transferido a terceiro, ou que este o autoriza a assim proceder (§ 1º do artigo 2º da Portaria CAT-83/1991).

6. Sendo o imposto destacado a maior, a empresa destinatária não poderá creditar-se da diferença a maior e, em regra, deve elaborar declaração de que não aproveitou o excesso de imposto e enviá-la ao remetente, para que o mesmo possa estorná-lo em sua escrita fiscal.

7. Entretanto, por tratar-se de pedido que envolve estabelecimento situado em outra unidade da Federação, referida declaração será substituída por cópia de correspondência entregue pelo destinatário à repartição fiscal do seu domicílio, em que declare que não utilizou como crédito, ou que estornou, a quantia restituenda ou compensada (§ 4º do artigo 3º da Portaria CAT-83/1991).

8. É importante observar que qualquer meio de prova estará sujeito à apreciação do Fisco, não sendo, portanto, matéria de interpretação de legislação tributária.

9. Com esses esclarecimentos, julgamos respondidas as questões formuladas pela Consulente.

A Resposta à Consulta Tributária aproveita ao consulente nos termos da legislação vigente. Deve-se atentar para eventuais alterações da legislação tributária.

O item 6 da consulta deixa sem quaisquer sombras de dúvidas a impossibilidade da empresa destinatária se creditar da diferença a maior do valor do imposto debitado na origem.

Quanto ao Julgamento da 5ª JJF, Acórdão 0201-05/17, posteriormente inclusive confirmado em segunda instância, ACÓRDÃO CJF Nº 0214-11/18 que julgou improcedente infração dita “análoga” ao item 6 deste auto, quando considerou que à luz do CTN, a redução de BC prevista no Convênio ICMS 52/91, é aplicável apenas às peças que se encaixam na classificação NCM 8424.81.21 e como naquele caso, as mercadorias não se enquadram nesta classificação, o lançamento foi julgado improcedente, e em verdade não é análogo, conforme veremos.

No exemplo citado na defesa, o Estado da Bahia não suportou nenhum crédito a mais, porque as mercadorias não tinham mesmo redução de base de cálculo, conforme veremos em transcrição abaixo:

Consta na descrição da infração: “Utilizou-se de crédito fiscal de ICMS de componentes para irrigação, em transferências interestaduais, em valor superior ao que dispõe o Convênio ICMS 52/91 (Cópia anexa) em sua Cláusula Segunda, ao creditar-se do imposto com alíquotas interestaduais de 7 ou 12%, conforme a UF de origem, sem levar em conta a redução da base de cálculo a que estaria obrigado a obedecer o remetente da mercadoria. Conforme estabelecido no referido Convênio, nas operações com irrigadores e sistemas de irrigação, inclusive os elementos integrantes desses sistemas, como máquinas, aparelhos, equipamentos, dispositivos e instrumentos arrolados nos subitens 10.3 e 10.4 do Anexo II do mesmo, a base de cálculo do ICMS deve ser reduzida de forma que a carga tributária seja equivalente a 4,1% nas operações interestaduais de saídas dos Estados das regiões Sul e Sudeste com destinado Norte, Nordeste e Centro-Oeste e 7% nas demais operações interestaduais.

Vejamos, agora, trecho do voto em Segunda Instância, quando do Recurso de Ofício:

Analisei o processo em questão e verifiquei que todas as mercadorias objeto das transferências constantes das notas fiscais eletrônicas, possuíam NCM'S divergentes da NCM constante no Anexo II, item 10.3 do Convênio 52/91. Neste sentido, as mercadorias não são classificadas na NCM 8424.81.21, o que afasta a aplicação da redução da base de cálculo prevista na Cláusula segunda do Convênio ICMS 52/91:

Naquele processo, as mercadorias comprovadamente não tinham redução de base de cálculo, e o autuante confundiu como se houvesse redução, e glosou a diferença do crédito que estava cheio. Neste caso em lide, não. As mercadorias tem sim, redução de base de cálculo, as NCM estão no convênio, não foi feita a redução, e o Estado da Bahia suportou um crédito maior que o devido.

Face ao exposto, mantenho a decisão recorrida. Infração 6 procedente.

Assim sendo, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de infração PROCEDENTE EM PARTE.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5)

Venho neste voto, com a devida vénia do ilustre Conselheiro Relator, divergir do seu entendimento em relação à infração 05 do Auto de Infração em epígrafe.

A referida infração trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, tendo fatos geradores os períodos de março, agosto, outubro/ dezembro de 2011, janeiro, abril/junho, agosto/dezembro de 2012.

Segundo os autos, a empresa recorrente adquiriu, em operações interestaduais, bens para o ativo imobilizado do estabelecimento, sem ter apurado ou apurado a menor o diferencial de alíquota, assim como ao receber em transferências bens para o ativo imobilizado – CFOP 2552, também não apurou e recolheu o diferencial de alíquota. Trata-se, portanto, de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

A empresa recorrente, na sua peça recursal, combateu esta infração por entender que se trata de mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que caracteriza apenas uma operação de circulação de mercadoria e não cabe a incidência de ICMS (ICMS DIFAL), pois não ensejou a transferência de titularidade. Ainda, em apertada síntese do seu recurso, a empresa asseverou que *“há tempos a doutrina e jurisprudência comungam do pensamento no sentido de que a incidência do ICMS exige a realização de negócio jurídico de natureza mercantil que enseje a transferência de propriedade da mercadoria”*.

Concordo com a tese recorrente, pois seus argumentos vão ao encontro do meu reiterado entendimento sobre a matéria em foco, me alinhando com os mesmos, nos termos que passo a expor a seguir.

Vale lembrar que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive nesta n. 2^a CJF. Portanto, vou procurar 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 a infração em tela.

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 transscrito:

(...)

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 fartura 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 imponível 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 insubstancial 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 na infração dos autos em julgamento.

Me permito ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago a seguir lúcidas e interessantes considerações do eminentíssimo jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS na simples transferência de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz a seguinte colocação abaixo, em consonância com a vigente Súmula 166 do STJ, acima já exposta por este Conselheiro neste voto divergente:

“(...) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (...”).

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que “o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”.

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar 87/96), que rege esta matéria, ao estabelecer: “*considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I’)*”

Segundo ele, nas questões de transferência interna a questão é bem resolvida, inclusive estados, a exemplo da Bahia, admitem não haver ICMS nas transferências internas. Todavia, para ele o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de federalismo fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendores em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de

competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte".

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração 05 não procede por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria e sem que houvesse transferência de titularidade, mas uma mera circulação física no sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos expostos, aos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, divergindo do i. Conselheiro Relator com base na fundamentação legal trazida neste meu voto, julgo IMPROCEDENTE a infração 05, constante do Auto de Infração em epígrafe, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à infração 5, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207103.0003/14-8, lavrado contra **TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$464.132,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “f”, V, “b” e VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 5) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois, Paulo Shinyashiki Filho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Infração 5)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS