

PROCESSO - A. I. Nº 279692.0005/19-5
RECORRENTE - CLARO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0108-01/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0014-11/20

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. Ocorre o fato gerador do imposto na entrada do bem ou mercadoria oriundo de outra unidade da Federação, destinado ao ativo imobilizado, sendo irrelevante, para caracterizar o fato gerador, a natureza jurídica da operação. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente processo diz respeito a Recurso Voluntário, impetrado pela autuada em virtude da decisão proferida pela 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29.03.2019, ciente em 04.04.2019, que reclama o pagamento de ICMS DIFAL no montante original de R\$1.872.954,51, referentes a fatos geradores dos meses 04, e 06 a 12 de 2017, com os acréscimos legais previstos na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “f”, pelo da seguinte infração:

Infração 01 – 06.01.01

Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei 7.014/96.

Após analisar o Auto de Infração, a peça impugnativa apresentada pela autuada, protocolada em 03.06.2019, fls. 46 a 61, a Informação Fiscal, fls. 100 a 102, protocolada em 18.06.2019, assim se pronunciou a 1ª JJF, através relatório do Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes:

Fundamentado no art. 147, I, “a” do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência. Todos os elementos necessários ao julgamento estão contidos nos autos.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim seja feito, tendo em vista a prescrição do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade.

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

Em relação ao art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS/12 e à multa proposta, cumpre esclarecer que este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Quanto à tese de não incidência, peço licença para valer-me do que foi decidido por meio do Acórdão CJF 0386-12/17.

A despeito do enunciado da Súmula nº 166 do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário apenas ao legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de constitucionalidade.

A Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS) tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode inclusive resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse sentido, editou o Incidente de Uniformização nº 2016.169506-0, cujo enunciado possui o seguinte conteúdo: “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”.

Relativamente às importações, de fato, não assiste razão ao sujeito passivo, pois a alíquota de 4% foi observada, como se pode constatar, por exemplo, na planilha de fl. 10.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Ciente da decisão acima transcrita, inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 21.10.2019, fls. 121 a 135, lastreado no que lhe é facultado pelo RPAF, artigo 169, inciso I, alínea “b”, requerendo a reforma da referida decisão e pugnando por sua improcedência com base nos argumentos que exponho.

Iniciando sua peça recursiva a Recorrente afirma e demonstra o atendimento à tempestividade na sua apresentação, reproduzindo comprovação da remessa dentro do prazo previsto no RPAF, estando assim, afirma, cumprido o que é determinado no artigo 171.

Sequenciando, a Recorrente, faz um breve relato da autuação e do transcorrer do processo de julgamento pela 1ª JJF, destacando que a Junta Julgadora não considerou o fato de as entradas dos produtos destinados ao seu ativo fixo terem sido oriundas de transferências efetuadas por outros estabelecimentos da mesma empresa sediados em outros Estados da Federação, inocorrendo transação mercantil.

Afirma haver comprovado em sua peça defensiva inicial a inconstitucionalidade da aplicação do artigo 305, § 4º, do RICMS/BA, que determina a obrigatoriedade de recolhimento do DIFAL nas operações de transferências de bens do ativo imobilizado entre estabelecimentos das mesmas empresas situadas em Estados diferentes da Federação, conforme reconhecido pela Súmula 166, do STJ.

Faz referência e destaca o posicionamento da Junta Julgadora, como abaixo:

a) Em relação a inconstitucionalidade da aplicação do art. 305, §4º do RICMS do Estado da Bahia:

Em relação ao art. 305, § 4º, III, “a” do RICMS/12 e à multa proposta, cumpre esclarecer que este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade ou para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

b) Em relação a violabilidade da súmula 166 do STJ:

A despeito do enunciado da Súmula nº 166 do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário apenas ao legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade.

De relação ao acima destacado, textualmente, assim se expressa a Recorrente:

Data vénia máxima, conforme se depreende dos trechos colacionados acima, não houve qualquer justificativa para o contraditório entendimento de que não se pode exigir ICMS nas operações que envolvam a transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa e no mesmo estado e, por outro lado, de que deve ser recolhido o imposto estadual quando os estabelecimentos estiverem localizados em estados diferentes.

Em seguida, a Recorrente traz em sua peça recursiva explanação a respeito de:

NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS A ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA - ILEGALIDADE /INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 4º, INCISO XV DA LEI N° 7.014/96 E 305, §4º, DO REGULAMENTO DO ICMS DO ESTADO DA BAHIA

Contesta o fato de a fiscalização pretender tributar a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, situação em que “*que inexiste relação jurídico-tributária caracterizadora do fato gerador do imposto estadual*”.

Destaca o que serviu de base legal para a cobrança perpetrada no presente processo, a Lei nº 7,014/96 e o RICMS BAHIA, como abaixo transcreveu:

Regulamento do ICMS da Bahia:

“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”

Lei nº 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 subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Baseado no que está definido nos dispositivos acima, a Recorrente afirma não restar dúvida de que a legislação baiana ignora que, para que ocorra o fato gerador que resulte na incidência do ICMS, é necessário que tal circulação seja jurídica e não meramente física, complementando: “**A incidência estaria legitimada pela legalidade se tivesse ocorrido a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria. Não tendo havido essa transferência, não houve a consumação do fato gerador do imposto estadual**”.

Afirma que, nestas operações, ocorre tão somente o deslocamento de mercadorias, não ocorrendo determinantes para que ocorra o fato gerador do ICMS, em face de não ocorrer qualquer mudança de titularidade sobre as mesmas, inocorrendo ainda qualquer fato de natureza econômica.

Aduz que a jurisprudência firmada pelo STJ é pacífica no sentido de que não ocorre a incidência do ICMS quando não ocorra ato de mercancia, o que leva ao entendimento de que, a mera transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, não determina, em momento algum, variação no seu patrimônio, consequência que decorreria caso o ato de mercancia ocorresse.

Acresce a Recorrente: “*Não há que se falar na incidência tributária sobre tais operações, na medida em que admitir-se tal situação será ofender o princípio da capacidade contributiva, de forma que a única interpretação possível do texto constitucional no que se refere ao conceito nuclear da hipótese de incidência do ICMS deve ser no sentido de que as operações relativas à circulação de mercadorias aptas a fazer surgir a obrigação tributária quanto ao referido imposto devem ser aquelas que necessariamente importam na transferência de titularidade dos bens e, ainda, espelham negócio jurídico mercantil.*”

Reafirma que a inexistência de mutação patrimonial não materializa hipótese de incidência tributária, não tipificando, pois, fato gerador, mas tão somente “simples circulação física que não tem relevância para o Direito”.

Diz, mais, que o enunciado pela Súmula 166, do STJ, espelha fielmente tal entendimento, muito embora tenha sido editada sob a égide do Decreto Lei nº 406/68, responsável pela normatização do ICMS, mas, até o momento não revogada ou superada, tendo-se, pois, como válida a sua

afirmativa: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Salienta que não há restrição ao tipo de transferência, se interna, interestadual ou internacional.

Informa que tal entendimento teve seguimento no próprio STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.125.133-SP, em sede de recurso repetitivo, de relato do Ministro Luiz Fux em cuja ementa destaca: “circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional se refere à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade”.

Apresenta ainda posicionamento do Professor Roque Antonio Carrazza, onde o mesmo define que para haver circulação jurídica, exige-se que ocorra a transferência de titularidade, em especial para fins de tributação pelo ICMS.

Informa, também, o posicionamento do STF que na apreciação do Recurso Extraordinário nº 540.829, julgado, em sede de Repercussão Geral, abordando o conceito de circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS e a materialidade do tributo descrita na CF, artigo 155, inciso II, em voto do Ministro Luiz Fux, definiu: (i) o ICMS deve incidir na entrada de bem ou mercadoria importados do exterior somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda); (ii) não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem.

Registre-se ainda que de relação à aplicação dos conceitos do Direito Privado, observa o Ministro:

“Como é de sabença, a Constituição Federal delegou à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. E o Código Tributário, nesse afã, estabeleceu como regra de exegese que, na aplicação do Direito Tributário, são obedecidos os conceitos de Direito privado. Ora, o artigo 155 da Constituição Federal, em seu inciso 2º, estabelece que o ICMS é um imposto devido, derivado de uma operação de circulação de mercadoria, e que pressupõe, evidentemente, uma compra e venda.

À luz desses preceitos, que não é possível desnaturar os vínculos de Direito privado, é absolutamente impossível nós equipararmos o leasing à compra e venda.”

Faz a Recorrente destaque a julgados do STF que afasta a incidência da cobrança do ICMS em operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, como abaixo:

“AGRAVOS REGIMENTAIS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. REPARTIÇÃO DO ICMS. VALOR ADICIONADO FISCAL - VAF. MUNICÍPIOS DE BASE EXTRATIVA. REEXAME DE FATOS E PROVAS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. 1. O acórdão recorrido não se distanciou da jurisprudência do STF ao afirmar que, ocorrendo o fato gerador do tributo - ICMS - no território do Município de Ouro Preto, local de saída final dos produtos beneficiados, não existe motivo para a participação dos municípios de base extrativa na receita proveniente da arrecadação do ICMS com base no valor adicionado fiscal - VAF, vez que não houve agregação de valor às mercadorias nos referidos municípios. 2. Reexame de fatos e provas. Incidência da Súmula n. 279 do STF. Impossibilidade em recurso extraordinário. 3. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedente. Agravos regimentais a que se nega provimento.

(Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 422051, Relator Ministro Eros Grau, Segunda Turma Julgadora do Supremo Tribunal Federal, julgado em 08 de junho de 2010) – [grifos não constantes do original].

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS. 1. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 267599, Relator Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma Julgadora do Supremo Tribunal Federal, julgado em 24 de novembro de 2009) – [grifos não constantes do original].

Considera que, costumeiramente, a Recorrente, efetua operações de transferências de mercadorias, bens do ativo imobilizado e material de consumo entre seus estabelecimentos nas diversas unidades da Federação, o que não configura transferência de propriedade ou atos de mercancia, citando como suporte ao seu entendimento o que afirma o mestre Geraldo Ataliba:

“Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”

“Circulação, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa.”

Cita mais ainda ensinamentos, como os de José Eduardo Soares de Melo, *in ICMS Teoria e Prática*, 10ª Edição, Dialética, São Paulo, 2008, p. 27/28, a seguir transcrito:

“O fato físico ‘saída’ de mercadorias do estabelecimento, por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do ICMS.

As transferências e quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos, nos termos do DL 406/68 (art. 6º, § 2º):

(...)

É elementar o entendimento de que ‘não há negócio (operação) consigo mesmo, porque a relação jurídica envolve obrigatoriamente a participação de, no mínimo, duas pessoas’. “

Reproduz, também, posicionamento de Regina Helena Costa, *in Curso de Direito Tributário*, 1ª Edição, Saraiva, São Paulo, 2009, p. 375, abaixo: *“A idéia de ‘circulação de mercadoria’ traduz negócio jurídico que tenha por objeto a transferência de propriedade do bem. Não se trata, à evidência, de mera circulação física.* “

Apresenta opiniões de outros juristas que corroboram o seu entendimento de que, não havendo a circulação jurídica das mercadorias, ou seja, a mudança de propriedade, não há que se falar em incidência do ICMS nas operações, o que motiva a improcedência da autuação.

Sequenciando, a Recorrente, trata do que denomina:

DO VALOR EXORBITANTE DA MULTA APLICADA – VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Abordando o tema acima, afirma que a multa pretendida pelo aujuante tem caráter de confisco, o que não é permitido pelos princípios constitucionais, além de parte expressiva da doutrina salientando que o Princípio do Não Confisco parte do pressuposto que o mesmo é corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se diretamente aos Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Tece considerações a respeito do tema, abordando o que dispõe o CTN, citando ainda decisão do STF, por voto do Ministro Celso de Melo, Recurso Extraordinário nº 754.554/GO, onde o mesmo considerou confiscatória a multa aplicada de 25%, além de decisão do Ministro Joaquim Barbosa e Ricardo Levandowsky, no mesmo sentido, cujos teores transcreve.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta DO PEDIDO:

Pelo exposto, considerando todos os argumentos aqui expendidos, requer a RECORRENTE seja dado provimento integral ao presente recurso para que seja reconhecida a nulidade do lançamento ora recorrido.

Alternativamente, ainda que V. Sas. entendam pela manutenção do valor pretendido, importante seja reconhecida a flagrante violação aos Princípios do Não Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade ao imputar multa punitiva em patamar exorbitante, impondo-se sua redução.

VOTO VENCIDO

O cerne da presente lide é a pretendida cobrança de ICMS DIFAL sobre as entradas de bens para compor o Ativo Imobilizado da Recorrente, oriundos de outros Estados da Federação remetidos

por estabelecimentos da mesma empresa.

A sustentação do fisco, através o preposto autuante, corroborado pelos membros da junta julgadora, é que incide o ICMS e é devido o recolhimento do ICMS DIFAL sobre tais operações tendo por base o que determina o RICMS no artigo 305, §4º e o artigo 4º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, abaixo transcritos:

RICMS BAHIA

“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”

LEI N° 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 subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.”

Por seu lado, a Recorrente afirma ser ilegal e inconstitucional o que determina a legislação acima especificada por se tratar de não acatamento ao determinado pela legislação superior e pela jurisprudência sacramentada no mundo tributário brasileiro.

Diante do impasse entre o Fisco e o Contribuinte, analiso, à luz da conceituação legal, o que venha a ser transferência entre estabelecimentos da mesma empresa e o que seja comercialização, para que se possa definir a ocorrência de fato gerador do ICMS.

Na remessa ou retorno entre estabelecimentos da mesma empresa, depreende-se que, por não existir negócios de compra e venda, por se tratar da mesma pessoa jurídica, que é o caso de transferência, quando se trata de mera circulação física de bens, sem que haja alteração de propriedade, não ocorre fato gerador do ICMS, por não haver no direito brasileiro qualquer definição de negócio jurídico de uma pessoa consigo mesma.

Esta definição corrobora o que disciplinou a Súmula nº 166, do Supremo Tribunal Federal, com base na legislação vigente à época da sua pronúncia ao afirmar:

“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Na esteira do definido na Súmula nº 166, decisões de tribunais superiores, entendendo, como entende a Recorrente, acatam o princípio esculpido na referida decisão, reforçado pelo aspecto econômico das operações em questão, como os abaixo transcritos, a título de exemplificação:

DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

“O acórdão recorrido encontra-se em harmonia com a jurisprudência da Corte que é no sentido de que a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, a exemplo do que se observa no julgamento do AI 131.941-AgR/SP”. (STF, 1ª Turma, AgRg no AI nº 693.714-6, Ministro Relator Ricardo Lewandowski, DJe 30.06.09).

“O imposto em causa é devido não pelo mero trânsito de mercadorias, mas, conforme contido na primeira parte do inciso II do artigo 23 da Constituição Federal anterior, pelas operações relativas à circulação de mercadorias. A expressão norteadora do preceito pressupõe, assim, que a circulação se faça com nítido conteúdo econômico, ou seja, implicando transferência da respectiva propriedade a terceiro. Daí a alusão ao

vocabulário “operações”, não se podendo enquadrar como tanto o mero fato de um produtor, industrial ou comerciante, proceder à movimentação de um estabelecimento para outro visando, como no caso em questão, à simples pesagem. A própria designação do imposto, no que consagra o emprego do vocabulário “mercadoria”, pressupõe o ato mercantil, encontrando-se a definição do termo no Direito Comercial”. (...) Frise-se, por oportuno, que o Decreto-lei 406/68 equipara a saída de mercadoria à transferência da propriedade, mesmo que não tenha entrado no estabelecimento do transmitente, o que revela ser a **transmissão de propriedade pressuposto de incidência.**” (STF, 2ª Turma, AgRg no AI nº 131.941-1, **Ministro Relator Marco Aurélio**, DJe 09.04.91)

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIAS. ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que o **simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS.** Precedentes. 2. Reexame de fatos e provas. Inviabilidade do recurso extraordinário. Súmula n. 279 do STF. Agravo regimental a que se nega provimento.” (Agravo Regimental no RE nº 596.983/MT, **Relator Ministro EROS GRAU**, em 12.05.2009, Segunda Turma)

“No entanto, a controvérsia relativa ao fato da circulação da mercadoria se dar entre diferentes estados não rende ensejo à modificação do julgado. Isto porque o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento no sentido do acórdão embargado, ou seja, o **ICMS não incide sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria.** Significa dizer que a não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto”. (STF, 2ª Turma, ED no AgRg no RE nº 267.599, **Relatora Ministra Ellen Gracie**, DJe 06.04.10)

“No mérito, conforme afirmado na decisão agravada, o Superior Tribunal de Justiça decidiu em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que assentou que **não incide o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS no deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade**” (STF, 2ª Turma, AgRg no RE nº 466.526, **Relatora Ministra Carmen Lúcia**, DJe 18.08.12)

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE OU DE USO E CONSUMO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. HIGIDEZ DA OBRIGAÇÃO ACESÓRIA CONSISTENTE NA EXIGÊNCIA DE NOTA FISCAL DOS BENS. IRRELEVÂNCIA INEXISTÊNCIA, EM TESE, DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS). FATOR VIABILIZADOR DA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ARTIGOS 175, PARÁGRAFO ÚNICO, E 194, DO CTN. ACÓRDÃO FUNDADO EM LEI LOCAL. CONHECIMENTO PARCIAL DO RECURSO ESPECIAL.

(...) 7. In casu: (i) releva-se incontroverso nos autos que o Estado da Paraíba, mediante norma inserta no RICMS, instituiu o dever instrumental consistente na exigência de nota fiscal para circulação de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira; e (ii) o Fisco Estadual lavrou autos de infração em face da instituição financeira, sob o fundamento de que os bens do ativo imobilizado e de uso e consumo (deslocados da **matriz** localizada em São Paulo para a **filial** localizada na Paraíba) encontravam-se acompanhados apenas de simples notas de remessa, elaboradas unilateralmente pela pessoa jurídica. 8. Deveras, é certo que: (i) “o deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, **não se subsume à hipótese de incidência do ICMS**”, máxime em se tratando de remessa de bens de ativo imobilizado, “por quanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a **circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade**” (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.125.133/SP, **Rel. Ministro Luiz Fux**, julgado em 25.08.2010, DJe 10.09.2010), ratio igualmente aplicável ao deslocamento de bens de uso e consumo; e (ii) o artigo 122, do CTN, determina que “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. 9. Nada obstante, subsiste o dever instrumental imposto pelo Fisco Estadual com o intuito de “levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária” (Maurício Zockun, in “Regime Jurídico da Obrigaçāo Tributária Acessória”, Ed. Malheiros, São Paulo, 2005, pág. 134). 10. Isto porque, ainda que, em tese, o deslocamento de bens do ativo imobilizado e de material de uso e consumo entre estabelecimentos de uma mesma instituição financeira não configure hipótese de incidência do **ICMS**, compete ao Fisco Estadual averiguar a veracidade da aludida operação, sobressaindo a razoabilidade e proporcionalidade da norma jurídica que tão-somente exige que os bens da pessoa jurídica sejam acompanhados das respectivas notas fiscais. 11. Consequentemente, não merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a legalidade da autuação do contribuinte por proceder à remessa de bens

(da matriz localizada em São Paulo para a filial da Paraíba) desacompanhados do documento fiscal pertinente. 12. Outrossim, forçoso destacar a incognoscibilidade da insurgência especial sob enfoque que demande a análise da validade da legislação local (Súmula 280/STF). 13. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (STJ, PRIMEIRA SEÇÃO, Resp 1.116.792/PB, Relator Luiz Fux, DJe 14.12.10).

DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido (STJ, SEGUNDA TURMA, AgRg no AREsp 69931/RS, Relator Humberto Martins, DJe 07.02.12).

A base legal defendida pelo fisco baiano para dar suporte à autuação e manutenção da mesma, é complementada pelo posicionamento firmado pela PGE/PROFIS, através do Incidente de Uniformização nº 2016.169506-0, que tem o seguinte enunciado:

“Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”.

Questionável se torna o referido Incidente de Uniformização, vez que vislumbro não estar em consonância com a legislação tributária, em especial com o que determina a Constituição Federal no artigo 152, que assim posiciona:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O referido Incidente de Uniformização vai, frontalmente, de encontro ao mandamento constitucional ao discriminar as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, situadas em diferentes Estados da Federação, admitindo sua tributação, em se tratando de transferências internas.

Mais ainda, a transferência de bens do Ativo Imobilizado de uma empresa, de um estabelecimento para outro, não configura, em hipótese alguma, a mercancia, que consiste na transmissão de propriedade em que o bem deixa de ser propriedade do ente vendedor para ser do ente comprador, operação nitidamente econômica, fato inexistente no caso em lide, fato reconhecido pelo Ministro Luiz Fux no Resp. nº 1.125.133-SP, onde assim se expressou:

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

Entendo que nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, estejam onde estejam situados, não há que se falar em “circulação econômica”, que seria o fato gerador do ICMS, ocorre, tão somente, uma movimentação física, que não se podendo classificar como ocorrendo mudança de propriedade.

Merece destaque o pensamento firmado pelo Mestre Geraldo Ataliba quando afirma:

“Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).”

(...)

“circulação, tal como constitucionalmente estabelecido (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva transmissão dos direitos de disposição sobre mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa.”¹

Da mesma forma, o pensamento de (José Eduardo Soares de Melo, ICMS Teoria e Prática, 10ª Edição, Dialética, São Paulo, 2008, p. 27/28), assim definido:

“O fato físico ‘saída’ de mercadorias do estabelecimento, por si só, é irrelevante para tipificar a hipótese de incidência do ICMS.

As transferências e quaisquer espécies de coisas corpóreas, inclusive de mercadorias, entre estabelecimentos da

mesma empresa, não podem constituir fatos geradores de ICMS, apesar de haver sido, de longa data, consagrada a autonomia dos estabelecimentos, nos termos do DL 406/68 (art. 6º, § 2º):

Também merece destaque a afirmativa de Arnoldo Wald, quando afirma:

“não se deve confundir nem identificar a circulação econômica com a saída física, o transporte dentro da mesma empresa mediante a remessa de armazém a filial ou de um para outro estabelecimento da firma, como a transferência de bens para terceiros, pois somente ocorre a circulação quando a mercadoria é transferida, passando de um patrimônio para outro, qualquer que seja a motivação jurídica.”.

Deixo de analisar a postulação da Recorrente de relação à multa pretendida na autuação por falecer a este órgão julgador, conforme determinado pelo RPAF no artigo 167, competência para o que pretende.

Da análise do que consta no processo, constatei que as entradas de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa constantes da relação apresentada pelo preposto autuante não se restringem a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, mas, em grande proporção, a aquisições efetuadas a terceiros que se submetem ao pagamento da DIFAL.

Considerando que a Recorrente não contesta a incidência da DIFAL sobre as aquisições efetuadas a terceiros, oriundas de outros Estados da Federação, acato, de relação a estas operações, a cobrança propugnada pelo preposto autuante.

Diante do que analisei e dos argumentos apresentados nos autos do processo pelo preposto autuante, pela Junta Julgadora e pela recorrente, convicto do que penso e acato, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o auto de infração em comento, condenando a Recorrente a efetuar o pagamento da DIFAL referente às aquisições efetuadas a terceiros, oriundas de outros Estados da Federação.

VOTO VENCEDOR

Peço *vénia* para divergir do i. Relator, quanto à sua conclusão de Prover Parcialmente o Recurso Voluntário, julgando subsistente em parte o Auto de Infração, pelo qual se exige o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo “fixo” do próprio estabelecimento, conforme demonstrado nos autos, cuja exação foi julgada procedente através do Acórdão JJF nº 0108-01/19.

O fundamento do nobre Relator para a exoneração parcial da exação é de que, nestas operações de “transferências” entre estabelecimentos filiais, inexiste fato gerador do ICMS, mas mera circulação física de mercadoria, pois não há mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, conforme entendimento pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, através da Súmula nº 166.

Inicialmente há de destacar que, apesar de as razões recursais se restringirem apenas às alegações relativas à transferência, no levantamento fiscal não se apura só operações de transferências, eis que, **na sua maioria**, existem operações de aquisições oriundas de CNPJ diversos do recorrente, o que já se conclui que **apenas** ínfima parte do Auto de Infração se submete à lide, sendo a parte restante, que representa mais de 90% do valor exigido, tacitamente acatada pelo sujeito passivo, sobre a qual não se manifestou.

Contudo, mesmo assim, peço *vénia* para discordar do Relator, quanto à parte ínfima, pois a citada Decisão não gera efeito vinculante e só faz coisa julgada entre as partes litigantes.

Há de ressaltar que o ICMS incide sobre a *entrada* de mercadorias em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada a uso, consumo ou ativo permanente, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, c/c o art. 12, I da LC nº 87/96, assim como no art. 2º, IV, c/c o § 1º e no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, cuja legislação o órgão julgador administrativo está vinculado, sendo irrelevante para caracterização do fato gerador, o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem

esteja na posse do respectivo titular e a natureza jurídica da operação.

Registre-se que a previsão legal insculpida no citado art. 12, I da LC 87/96 é de que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, cuja disposição foi recepcionada pela Lei nº 7.014/96. Dessa forma, o entendimento é que a Súmula nº 166/92 do STJ tornou-se inaplicável após a edição da LC 87/96, por ser esta posterior.

Especificamente quanto à alegação de que a Súmula STJ 166 afirma que: “*Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, reproduzo parecer da PGE/PROFIS, relativo a outro processo, no qual ressalta que:

A decisão do STJ possui uma lógica cartesiana, qual seja, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro dos limites dum Estado Federado, de fato, não possui qualquer relevância econômica, por conta o mecanismo da não-cumulatividade. Entretanto, nas transferências interestaduais esta lógica não funciona, haja vista que a operação comercial engendradora da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no do outro, restando prejudicado o Estado destinatário da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo e ao princípio da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas.

No entender do Parecer da PGE/PROFIS, ainda que se conclua vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (pois entende faltar competência a esta Corte para apreciação de questão de foro nitidamente constitucional), mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte **num único Estado da Federação**, o que não é o caso dos autos, do que diz forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações apartadas sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, *in verbis*:

“ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.”

... Embora possa parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipótese dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situam-se em outro Estado-membro. Daí afasta-se a aplicação da súmula...”

Ademais, tal entendimento já foi consolidado no âmbito da SEFAZ, conforme Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0, no qual concluiu que apenas “*Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, ressalvando:

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

Assim, diante de tais considerações, concluo pela subsistência do Auto de Infração, tanto pela previsão da hipótese legal no sistema normativo para o fato concreto, como também em razão da não aplicação da Súmula 166 nas operações interestaduais, visto que, nos termos do art. 125, III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, no caso a legislação posta, valendo tal diretriz tanto para a análise do mérito da matéria, quanto para a penalidade aplicada.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 279692.0005/19-5, lavrado contra CLARO S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.872.954,91, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Carlos Antônio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

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