

**PROCESSO** - A. I. Nº 278003.0005/18-7  
**RECORRENTE** - TELEMAR NORTE LESTE S/A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0042-06/18  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/04/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0016-11/20

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. TRANSFERÊNCIAS DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO. A incidência do imposto em relação às transferências interestaduais decorre de preceito legal. Descabe a apreciação de arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade em sede de tribunal administrativo. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 6ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2018, para cobrança de ICMS no valor de R\$96.883,21, acrescido da multa de 60%, imputando ao autuado a seguinte irregularidade, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2017:

*Infração 01 – 02.01.01: “Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentar(es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”.*

*“Deixou de recolher o ICMS relativo às saídas por transferência de bens destinados ao consumo, cujas notas fiscais constam Escrituração Fiscal Digital - EFD”.*

*Enquadramento Legal: art. 2º, inciso IV; art. 4º, inciso I; art. 17, I e art. 32, da Lei nº 7.014/96 C/C art. 305, §4º, III, “a” e “b” do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012 e art. 1, do Decreto nº 9.260/04. Multa prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.*

Após a devida instrução processual, a 6ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

### VOTO

*Inicialmente, apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*No mérito, a presente autuação exige ICMS que não foi recolhido, relativo às saídas por transferência interestadual de bens destinados ao consumo, cujas notas fiscais constam na Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte.*

*Em sua defesa, o autuado arguiu a impossibilidade da cobrança de ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, invocando a aplicação da Súmula 166 do STJ. Entende que somente ocorre operação de circulação física e econômica com transferência de titularidade. Por fim, considera a multa aplicada atentatória ao princípio do não confisco e da razoabilidade.*

*Todavia, as operações de transferências interestaduais são tributadas de acordo com os dispositivos legais indicados no Auto de Infração (art. 2º, IV e art. 4º, I da Lei nº 7.014/96) e reguladas pelo inciso I, “a”, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 19/91, que segue transcrita:*

*“Cláusula primeira - Nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, de bens integrados ao ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, observar-se-á:*

*I - nas saídas do estabelecimento remetente, este:*

*a) emitirá Nota Fiscal, indicando como valor da operação, o da última entrada do bem imobilizado ou do material de consumo, aplicando-se a alíquota interestadual;*

*Observe que a transferência de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o Art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:*

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*...*

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

*...*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”*

*Por outro lado, não resta dúvida que ao receber as mercadorias ou bens decorrentes das operações de transferências interestaduais ocorre a entrada dessas mercadorias ou bens no estabelecimento Autuado, o que se configura a ocorrência do fato gerador do imposto, ao teor do inciso XV, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96. Já o §1º do citado dispositivo legal, prevê que:*

*“§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:*

*I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;*

*II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;”*

*Logo, não deve prosperar o argumento da defesa, ao aduzir que nas transferências não ocorre o fato gerador do ICMS. Considerando-se a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, concomitantemente, com a expressa previsão legal na legislação baiana, resta caracterizada integralmente a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal que resultou na exigência fiscal, ora em lide.*

*Vale ainda ressaltar, que já se afigura pacificado neste CONSEF o entendimento acima exposto, a exemplo dos Acórdãos nºs 0001-11/14, 0263-12/14 e 0375-11/14, prolatados pelas 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal.*

*Ademais, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o seguinte entendimento “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, § 4º, da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, § 4º, da LC nº 87/96. 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”(grifo nosso).*

*Portanto, a infração é subsistente, descabendo a apreciação de arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade em sede de tribunal administrativo.*

*Quanto à tese da defendente de que a multa possuiria caráter confiscatório, diante do percentual aplicado, não pode ser acatada, uma vez que a mesma está definida em lei (art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96), e discussão de questões relativas à constitucionalidade de normas, foge, por determinação legal, à competência deste órgão julgador, à vista do artigo 167, I do RPAF/99, razão pela qual não adentrarei em tal discussão.*

*De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Com supedâneo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo

interpõe Recurso Voluntário às fls. 207 a 217.

Em sua peça recursal, a Recorrente inicia fazendo comentários sobre a tempestividade da impugnação. Na sequência, faz um breve resumo sobre a acusação fiscal, transcrevendo, ainda, as imputações que deram origem ao Auto de Infração e o valor do crédito tributário lançado.

Prossegue arguindo a impossibilidade de cobrança do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, invocando a aplicação da Súmula 166 do STJ.

Reporta-se ao art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, cuja previsão é de que o ICMS incide sob a circulação relativa às mercadorias ou serviços, envolvendo negócio jurídico mercantil, e não sobre simples mercadorias ou qualquer espécie de circulação.

Diz que esta discussão iniciou-se com a edição do Convênio ICM 66/88 que contradiz o dispositivo constitucional, estabelecendo em seu art. 2º a ocorrência do fato gerador *“na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular”*.

Que apesar da não declaração expressa de inconstitucionalidade o STJ retirou sua eficácia com a edição da Súmula nº 166/1966, *In verbis*:

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

Acrescenta que com a Lei nº 87/96 - Lei Kandir houve revogação do Convênio 66/88, mas que esta foi editada na mesma linha do Convênio, em seu art. 12º, contrariando a Constituição Federal, para incidência do imposto.

Transcreve a decisão em julgamento do Recurso Repetitivo REsp nº 1.125.133 de 2010 e do STF, que reafirma o entendimento consolidado na Súmula 166.

Apresenta cópia de parte da Nota Fiscal nº 51988, fl. 214, para comprovar que o emitente e destinatário são estabelecimentos da mesma empresa, porém situados em diferentes Unidades da Federação.

Destaca que o próprio julgador de primeira instância reconhece que não há mercancia nas transferências objeto da autuação, mas, na sequência, em contradição, conclui que incide o ICMS apenas por se tratar de entrada interestadual, desconsiderando o real fato gerador desse imposto.

Chama a atenção de que esse entendimento consolidado é amplamente difundido no próprio Tribunal de Justiça da Bahia, em seus julgados, como se vê nas ementas que colaciona.

Baseado na jurisprudência e doutrina mencionada, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário, para julgar improcedente Auto de Infração em lide.

## VOTO VENCIDO

Inicialmente, destaco que este voto tem como base o voto do competente Conselheiro JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS, proferido no PROCESSO - A. I. Nº 279692.0005/19-5, lavrado contra a CLARO S.A.

O cerne da presente lide é a pretendida cobrança de ICMS sobre as saídas por transferência de bens destinados ao uso ou consumo, cujas notas fiscais constam Escrituração Fiscal Digital - EFD, remetidos para estabelecimentos da mesma empresa em outros Estados da Federação.

A sustentação do Fisco, através do preposto autuante, corroborado pelos membros da Junta Julgadora, é que as operações de transferências interestaduais são tributadas de acordo com os dispositivos legais indicados no Auto de Infração (art. 2º, IV e art. 4º, I da Lei nº 7.014/96) e reguladas pelo inciso I, “a”, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 19/91.

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 vocábulo “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 vocábulo “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 ACESSÓRIA 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, “porquanto, para a ocorrência do fato impositivo 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 Obrigação 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, não admitindo sua tributação, em se tratando de

transferências internas.

Mais ainda, a transferência de bens, do Ativo Imobilizado ou de uso e consumo, de um estabelecimento para outro, da mesma empresa, 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, independente da sua localização, não há que se falar em “circulação econômica”, que seria o fato gerador do ICMS, ocorre, tão somente, uma movimentação física, não 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.”<sup>l</sup>*

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 Arnaldo 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.”.*

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 ao Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em comento.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênua ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Como explicitado, trata-se de exigência de ICMS relativo às saídas por transferência de bens de uso/consumo do estabelecimento. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando tratar-se de situações que não configuram fato gerador do ICMS.

Quanto à questão da incidência, ou não, do imposto estadual nas operações citadas, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*  
*...”*

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

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (grifo acrescido), 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, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS. Não merece reparo, portanto, a Decisão recorrida.

NEGO, portanto, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em

decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0005/18-7**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$96.883,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim Silva e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS