

PROCESSO - A. I. Nº 279692.0001/19-0
RECORRENTE - CLARO S/A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0159-03/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0026-12/20

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE CONSUMO. Óbice da legislação de regência deste CONSEF à apreciação da constitucionalidade de leis estaduais. Inexistência de inconstitucionalidade definitivamente declarada pelo Poder Judiciário. Segundo a legislação estadual, com espeque na LC 87/96, as transferências interestaduais de bens (operações realizadas entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica) afiguram-se alcançadas pelo campo de incidência do ICMS. A penalidade pecuniária, por sua vez, que encontra fundamento em dispositivo da Lei nº 7.014/96, não pode ser apreciada em sua quantificação por este Conselho, sem que se extrapole a competência da legislação de regência do CONSEF. Indeferido o pedido de diligência fiscal, por ausência dos pressupostos legais que a ensejam. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 04/04/2019, a exigir ICMS no montante de R\$1.536.934,03, além de multa e acréscimos legais, em decorrência do cometimento de uma só infração em ocorrências verificadas ao logo do exercício fiscal de 2017, cuja acusação foi enunciada da seguinte maneira:

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

Tudo apurado conforme EFD's, NFEletrônicas, Notas Explicativas, Cálculo do SIAF, Resumo de Débito e Lista de Notas/itens. Os três últimos estão apensos a este PAF em meio magnético e papel, cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

O cerne da lide gravita em torno da incidência, ou não, do ICMS na entrada das mercadorias, pela diferença do montante devido à alíquota interna e o montante devido à alíquota interestadual (ICMS-DIFAL), quando da realização de operações de transferência (ou seja, operações realizadas entre estabelecimentos titulados pela mesma pessoa jurídica contribuinte). Discute-se, ainda, o lançamento empreendido em relação a bens outrora objeto de importação e transferência (à alíquota de 4%).

Em sede de Defesa, o Sujeito Passivo chegou a questionar a classificação fiscal de tais bens, que chegou a afirmar tratar-se de “*transferência de mercadorias destinadas ao ativo permanente da IMPUGNANTE entre seus próprios estabelecimentos*” (fl. 47), mas a tese (de o lançamento englobar bens destinados ao ativo permanente) não foi reeditada em sede de Recurso Voluntário. Arguiu, outrossim, que esses bens decorrem de transferências, de modo que a Súmula nº 166 do STJ e

entendimento esboçado em arestos do STF implicaria afastar a tributação na entrada de bens quando diante dessas transferências.

Em 30/07/2019 a 3ª JF julgou, por unanimidade, o Auto de Infração procedente, nos seguintes termos:

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a autuação se refere ao cometimento de 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 a consumo do estabelecimento

Em suas razões de defesa articuladas na Impugnação apresentada, o sujeito passivo contestou a autuação sob dois eixos argumentativos.

O primeiro deles, diz respeito ao seu entendimento de que nas operações arroladas no levantamento fiscal, não há incidência do diferencial de alíquotas exigido na autuação, por decorrerem de transferências entre estabelecimento de sua propriedade e, não havendo um negócio jurídico entre duas pessoas distintas, não resta tipificada a ocorrência do fato gerador. Adotou como suporte basilar do seu argumento, a Súmula 166 do STF.

Depois de examinar as peças que constituem os presentes autos, constato que, em sentido diametralmente oposto ao 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, eis que, de forma indelével, o legislador complementar ao laborar a LC 87/96, interpretou a matriz constitucional, de forma a dar um tratamento equânime na distribuição da receita tributária entre os Estados membros da Federação, ao alcançar de forma inequívoca as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade.

É o que se depreende, de forma cristalina, do teor do inciso I, do art. 12, in verbis:

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

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

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.

Convém assinalar, por oportuno, que a PGE tem se manifestado reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula nº 166, tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência.

Nesse diapasão, com o fito de uniformizar o entendimento sobre o tema devidamente alicerçada na supra aludida Lei Complementar, a PGE/PROFIS editou o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, cujo enunciado pontifica o seguinte conteúdo: “Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”.

Logo, nos termos expendidos, resta patente que não deve prosperar o argumento defensivo.

No que concerne à segunda linha argumentativa da defesa, diz respeito à alegação de que não fora aplicada a alíquota correta de 4%, nas operações de importação arroladas no levantamento fiscal.

Ao compulsar os autos, tanto o demonstrativo acostado às fls. 10 e 11, como no arquivo eletrônico em DVD-R, à

fl. 40, constato não assistir razão ao Impugnante, haja vista que constam do demonstrativo de apuração inúmeras notas fiscais que ostentam a alíquota de 4%, como reportou o Autuante em sua informação fiscal. A exemplo das Notas Fiscais de nºs 2672, 78462 e 57113, respectivamente, de 12/01/17, 09/02/17 e 01/02/17. Verifico também que os cálculos levados a efeito pelo Autuante, espelham de forma inequívoca a aplicação das previsões estatuídas expressamente no inciso 4º, do art. 2º e do inciso I, art. 15, ambos da Lei 7.014/96.

Logo, fica patente a improcedência da alegação do Impugnante.

Assim, entendo restar evidenciado nos autos, que a exigência fiscal foi devidamente apurada, consoante demonstrativos elaborados pelo Autuante discriminando de forma minudente e por nota fiscal a origem do débito apurado.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, verifico que a sanção imputada por descumprimento de obrigação principal, afigura-se, para a irregularidade cometida, preconizada expressamente na alínea “f”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ressaltando que não se inclui entre as competências deste colegiado, a apreciação de aspectos relacionados à inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do art. 125, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB. Portanto, deve ser mantida a multa aplicada.

Quanto ao pleito do Autuado para que todas as notificações intimações ou publicações atinentes ao feito sejam realizadas em nome de seus advogados, DRS. MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO, OAB/RJ Nº 67.086; RONALDO REDENSCHI, OAB/RJ Nº 94.238, E JULIO SALLES COSTA JANOLIO, OAB/RJ Nº 119.528, de forma conjunta, para fins de realização de sustentação oral, todos com escritório na Praça XV de novembro, nº 20, 12º andar, grupo 1201, Centro, no município e Estado do Rio de Janeiro, sob pena de nulidade, esclareço que nada obsta o atendimento do pleito, para que a Secretaria desse CONSEF possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado, ressaltando, no entanto, que deve prevalecer a regência dessa matéria preconizada nos artigos 108 a 110 do RPAF-BA/99.

Pelo expendido, concluo pela subsistência da autuação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Regularmente intimado, o autuado, por intermédio de seus advogados, interpôs Recurso Voluntário às fls. 125 a 140, pedindo a reforma do Acórdão pelas razões que expôs, em grande parte reiterativas da tese de defesa:

- a) Requereu realização de diligência fiscal, em relação às operações de importação realizadas à alíquota de 4%, afirmando que a Fiscalização aplicou às mesmas alíquota de 12% ou 7%, afirmando ainda que a decisão de primeira instância “passou ao largo de um enfrentamento objetivo da questão para simplesmente afirmar que a fiscalização observou a legislação quando dos cálculos dos valores autuados, sem demonstrar, ainda que por amostragem, a correção da autuação” (fls. 135 a 137);
- b) Requereu fosse acolhida a integral improcedência do lançamento, ante o “reconhecimento da impossibilidade de exigência do ICMS sobre as operações de transferência interestadual, de bens e mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da RECORRENTE”, fazendo referência a decisões dos Tribunais Superiores (Súmula nº 166/STJ; REsp nº 1.125.133; RE nº 540.829; AgRegRES nºs 422.051 e 267.599) e doutrina de Roque Antônio Carrazza, Geraldo Ataliba, José Eduardo Soares de Melo e Regina Helena Costa, para concluir que “a legislação estadual da Bahia ignora o fato de que para a ocorrência do fato gerador do imposto estadual (...) é necessário que tal circulação seja jurídica e não meramente física, pressupondo a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, de modo que, não havendo essa transferência, não houve a consumação do fato gerador do imposto estadual”;
- c) Requereu, enfim, que este Conselho reconhecesse o “valor exorbitante da multa aplicada”, para que com base no princípio do não-confisco, dada a “desproporcionalidade gritante quando comparada com o valor do imposto devido”, fazendo referência a julgados do STF (RE nº 754.554; ARE nº 523.471; ARE nº 482.281) para concluir com o pedido de que, se mantida a autuação, deve ser reduzida a penalidade.

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 17/01/2020 e por considerá-los devidamente instruídos solicitei à Sra. Secretária que providenciasse a sua inclusão em pauta de julgamento. Trago-os, pois, a esta sessão de 06/02/2020.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

Em relação ao requerimento de diligência, há dois aspectos a examinar. Primeiro, se há diligência útil e adequada, conforme requerida pela Recorrente. Segundo, se a 1ª JJF, ao afastar o requerimento, o teria examinado com a necessária profundidade.

Para esse exame, é de bom alvitre retomar a autuação, o requerimento e a informação fiscal.

O fulcro da autuação é a omissão no recolhimento do ICMS-DIFAL em certas operações. Ou seja, mercadorias que ingressaram no estabelecimento da Recorrente, tributadas (ou tributáveis) na origem a uma certa alíquota (seja a interestadual ordinária – 7%, ou 12% –, seja com alguma redução, seja ainda com a alíquota própria dos bens importados e com elevado conteúdo de importação – 4%), não foram objeto de tributação na entrada pela diferença entre a tributação interna e a tributação interestadual aplicada.

Ora, ante a constatação (via cruzamento de dados de EFDs e NFES de emissão da própria Recorrente) de que as operações eram sujeitas à tributação na entrada, e que a Recorrente deixou de oferecê-las à tributação, foi lavrado o Auto de Infração para lançamento do tributo omitido, instrumentalizado de notas explicativas (fls. 05 a 07), mais relatórios analíticos e sintéticos (fls. 09 a 11), mais ainda as correspondências trocadas entre a Fiscalização e a Recorrente no curso da ação fiscal (fls. 13 a 37) todos eles salvos em mídia (fl. 40) e entregues à Recorrente conforme fls. 39, 42 e 43).

Como bem ponderou o Autuante à fl. 101, a autuada (ora Recorrente) está deveras equivocada em seu pleito de diligência. Percebe-se que na fl. 10 e 11 (que contemplam a impressão apenas da primeira e da última folha do “Demonstrativo de Diferenciam de Alíquotas – Material de uso e consumo – Lista de notas/fiscais”) há ali dois itens (NFE nº 57113), operações de CFOP 6102 – “venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, oriundas de Santa Catarina (o remetente, CNPJ 95.853.263/0001-50, não é estabelecimento titulado pela Recorrente, e sim uma sociedade empresária domiciliada no Brasil, a REYC COMERCIO E PARTICIPACOES LTDA, estabelecida em São José/SC), com alíquota de 4%. Todos esses dados se obtêm do exame da planilha ou em consulta pública via Internet.

Que fique claro: compulsando o arquivo Excel correspondente, que se encontra na mídia eletrônica e foi construído a partir da intensa troca de informações entre a fiscalização e a autuada, conforme evidenciada às fls. 13 e 37, não se verifica qualquer operação que evidencie importação direta: tem-se, isso sim, operações de venda, ou de transferência, entre sociedades empresárias domiciliadas no Brasil (ou estabelecimentos de um mesmo titular), ainda que se trate de bens oriundos inicialmente do exterior, mas devidamente nacionalizados.

Nesse sentido, o pleito da Recorrente é duplamente inconsistente.

Primeiro, de fato, não há o que diligenciar. Toda a documentação está exposta. Se alguma defesa consistente houvesse em relação ao cálculo do ICMS-DIFAL, com a devida vênua, a Recorrente teria meios de apresentá-la a partir dos dados produzidos no curso da Ação Fiscal.

Segundo, dizer que um bem fora tributado na origem à alíquota de 4% (pois originário do exterior) milita em desfavor da pretensão da Recorrente. Ora, se a alíquota aplicada foi menor, o ICMS-DIFAL evidentemente seria maior, o valor do lançamento seria mais elevado. Se, por outro lado, a Recorrente desejasse afirmar que a alíquota aplicada (ou aplicável) ao produto quando da operação interestadual foi menor do que aquela apresentada no demonstrativo (repita-se, fls. 10 e 11, mais arquivo em mídia), bastaria à Recorrente trazer ela mesma a evidência, por meio de notas fiscais e esclarecimentos, de que tributara corretamente a alíquota menor, e não a 7% (o que, mais uma vez, resultaria em um lançamento ainda maior).

Logo, o requerimento de diligência é imprestável para a solução da lide, pois se destina a provar fatos vinculados à documentação de emissão do próprio sujeito passivo (EFD, NFe), a partir de elementos que lhe foram devida e suficientemente entregues, sendo certo que os autos contêm elementos suficientes para a fundamentação racional do julgamento (alíneas “b” e “a”, do inciso I, do art. 147 do RPAF/99). Como, aliás, de modo sucinto, porém didático, restou suficientemente assentado no julgamento de primeira instância.

Sou pelo indeferimento do requerimento de diligência.

Adentrando o mérito, vale recordar: a lide estabilizou-se, diante da ausência de questionamento sobre a natureza dos bens ingressados no estabelecimento da Recorrente, na premissa de que os bens objeto da autuação eram classificáveis como “material de uso e consumo”. Não houve, por exemplo, um questionamento analítico da destinação desses bens, ou uma descrição pormenorizada (percebe-se que no curso da ação fiscal os Autuantes solicitaram esclarecimentos do sujeito passivo, que não trilhou por essa senda defensiva nem ali, nem no curso do PAF). A busca da verdade material, que anima o PAF na Bahia, encontra evidentemente seus limites na lide conforme proposta.

Nessa senda, os demais argumentos defensivos encontram óbice na legislação que rege a competência do CONEF para dirimir os conflitos tributários neste Estado da Bahia.

O Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF tem a sua competência estabelecida no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956, de 11/12/1981, que precisamente em seu art. 125 veda expressamente que os “*órgãos julgadores*” deliberem sobre “*a declaração de inconstitucionalidade*”, “*questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida*”, e “*a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Assim, diante de auto de infração que se fundamente e esteja adequadamente motivado em lei, em decisão judicial transitada em julgado, ou ato normativo emanado de autoridade superior ao CONSEF (a exemplo do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, o Governador do Estado), o CONSEF falece de competência para decidir em sentido contrário.

Nesse passo, com as ressalvas pessoais desta Relatoria e mesmo acreditando que isto poderá redundar em maior prejuízo ao Erário, dada a tendência de aplicação do entendimento da Súmula 166/STJ ao caso concreto por parte do Poder Judiciário e dos consectários da sucumbência, devo reconhecer que enquanto vigente e não declarado inconstitucional o que se encontra previsto no art. 12, inciso I da LC 87/96, ou no disposto no art. 4º, inciso I da Lei nº 7.014/96 (reflexo, na legislação estadual, daquele outro dispositivo da legislação nacional), e enquanto o órgão de representação deste Estado manifestar intenção de perseguir tese evidentemente fragilizada (porém, ainda não integralmente derrotada) no âmbito do Judiciário, como esboçou a PGE ao editar parecer no âmbito do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, há limites deste Conselho em fazer aplicar, em todas as suas potencialidades, o entendimento dos Tribunais conforme assentado na Súmula STJ nº 166.

Vale ainda observar, do exame da planilha que compôs a autuação, que cerca de 28% das operações autuadas apresentam códigos CFOP, consoante colunas “N” e “AG”, atinentes a transferências. Ou seja, a tese defensiva sequer abrange a maioria das operações autuadas.

Por essa mesma linha, aliás, parece inviável o exame no âmbito do CONSEF daquele outro fundamento defensivo, reeditado em sede de recurso, acerca do caráter confiscatório da penalidade pecuniária aplicada. É que a referida multa se encontra prevista em dispositivo da Lei nº 7.014/96 (mais precisamente o art. 42, inciso II, alínea “f”), que se ajusta adequadamente ao que foi enunciado na acusação fiscal. Conquanto sejam relevantes os precedentes citados pelo Recorrente, no âmbito dos Tribunais Superiores, por uma questão de Política Legislativa a Casa que representa o Povo da Bahia decidiu não contemplar este Conselho com a competência para efetuar a dosimetria nessas circunstâncias.

Ante o exposto, concluo pela manutenção do julgamento de primeira instância, pelo NÃO

PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e consequentemente pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

É como voto.

VOTO DIVERGENTE (Transferência de Mercadorias – Súmula 166)

Nesta sessão de julgamento do presente processo administrativo fiscal, me permito divergente do ilustre Conselheiro Relator Henrique Silva de Oliveira, no sentido de julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto tempestivamente pela empresa recorrente.

Verifico que o cerne da lide gravita em torno da incidência, ou não, do ICMS na entrada das mercadorias, pela diferença do montante devido à alíquota interna e o valor devido à alíquota interestadual (ICMS-DIFAL), referente as operações de transferência realizadas entre estabelecimentos titulados pela mesma pessoa jurídica contribuinte. Discute-se, ainda, o lançamento empreendido em relação a bens outrora objeto de importação e transferência (à alíquota de 4%), de ocorrências verificadas ao logo do exercício fiscal de 2017.

Para tal divergência me valho da fundamentação legal trazida pela própria recorrente para rechaçar a exigência fiscal dos lançamentos de ofício da referida infração. Todavia, me **restringo a afastar apenas** aqueles lançamentos relativos às operações de **transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa contribuinte, a exemplo dos consignados nas colunas “N” e AG” constantes dos autos**. Vale ressaltar que me alinho com o voto do ilustre Conselheiro Relator no que concerne as demais operações que integram a infração guerreada de exigência do ICMS-DIFAL, ou seja. todas aquelas que não se enquadram no quanto previsto na Súmula 166 e Decisões Judiciais Correlatas.

Antes de mais nada, vale registrar 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 e. 2ª CJF. Portanto, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher parte do pleito da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS DIFAL nas operações que tratam APENAS das **transferências interestaduais de produtos entre estabelecimentos da mesma empresa titular**.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

EMENTA

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

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

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

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

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

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações 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 eminente 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 transferências 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 o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

“(…) 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 nº 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 Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. 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 contendoras 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 em lide não procede em parte, por conter ali lançamentos fiscais inerentes a meras transferências interestaduais de mercadorias entre Unidades Federadas da mesma empresa titular. Portanto, que se referem a operação não onerosa de mercadoria, ou seja, uma mera circulação física não mercantil no sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal na sua inteireza nos termos postos no Auto de Infração em epígrafe. Tal afastamento encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, divergindo do i. Conselheiro Relator, voto para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, dando PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário tempestivamente interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara 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 **279692.0001/19-0**, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.536.934,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Transferência de Mercadorias – Súmula 166) – Conselheiros: Henrique Silva Oliveira, Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE (Transferência de Mercadorias – Súmula 166) – Conselheiros: Carlos Henrique Jorge Gantois e Paulo Shinyashiki Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de fevereiro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE
(Transferência de Mercadorias – Súmula 166)

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS