

**PROCESSO** - A. I. N° 299904.0003/18-0  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0234-04/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/09/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0156-12/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. A competência revisional deste Conselho esbarra na competência, de que falece, para declarar inconstitucionalidade, dirimir questões sob apreciação do Poder Judiciário ou por pele já decididas, e negar aplicação de ato normativo emanado por autoridade superior. Mantida a decisão de primeiro grau. Mantida a Decisão recorrida. Recurso voluntário **NÃO PROVÍDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 23/04/2018 e notificado ao Sujeito Passivo em 24/04/2019, a exigir ICMS no montante de R\$342.848,84, além de multa e acréscimos legais, em decorrência do cometimento de duas infrações, ambas atinentes ao não recolhimento do ICMS resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual (ICMS-DIFAL) em operações interestaduais com bens destinados ao ativo fixo do Autuado.

A parcial procedência ocorreu em relação à Infração 01, quase integralmente reconhecida pelo Sujeito Passivo, logrando-se vencedor apenas em relação a um erro de cálculo no valor de R\$841,66, reconhecido pelo Autuante e acolhido em primeiro grau. O valor histórico da Infração consolidou-se em R\$288.840, não desafiando recurso de qualquer das partes sobre a matéria.

Também em relação à Infração 02 houve parcial procedência, com exclusão de R\$62,27 (valor histórico do tributo lançado).

Portanto, permanece em lide tão-somente a acusação fiscal consubstanciada na Infração 02, enunciada da seguinte maneira (já reconhecido em primeiro grau uma redução de R\$62,27):

*INFRAÇÃO 2. 06.01.01. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, referente a transferência de bens, no montante de R\$ 53.167,00.*

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). A Recorrente menciona a Súmula nº 166 do STJ e precedentes dos Tribunais Superiores.

Em 18/12/2018 a 4ª JJF julgou, por unanimidade, o Auto de Infração Parcialmente Procedente, nos seguintes termos:

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, tendo observado que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do*

contencioso.

*Não existindo questões preliminares a serem analisadas, adentro no mérito da autuação, pela infração 1, em relação à qual, a tese defensiva é a de que a mesma é parcialmente procedente, pelo fato de não ter observado a mudança no cálculo da base de cálculo do imposto para fins de apuração introduzido na Lei 7.014/96, entretanto, aponta uma série de documentos fiscais nos quais o cálculo teria disso efetuado de forma incorreta, vez que não respeitado o Convênio ICMS 52/91.*

*O artigo 17 da Lei nº 7.014/96, dispõe sobre a base de cálculo do imposto, e determina em seu inciso XI, vigente a partir de 01 de janeiro de 2016, por força do artigo da Lei nº 13.373, de 21 de setembro de 2015, que “nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo”.*

*Tais incisos XV e XVI, do caput do artigo 4º da mencionada Lei nº 7.014/96, o qual estabelece o regramento acerca do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, estabelecem respectivamente o momento “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”, e “da saída do estabelecimento do remetente ou do início da prestação, conforme o caso, destinada a consumidor final, não 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”, e quanto a tal aspecto, inexiste qualquer objeção ou impugnação por parte da autuada, que reconhece ter calculado equivocadamente o valor do imposto devido, inclusive realizou o recolhimento da parcela lançada, exceto a parte que contesta.*

*Esta, diz respeito ao fato de ao seu entender, não terem os autuantes obedecido ao comando contido no Convênio ICMS 52/91, datado de 30 de setembro de 1991, e alterações posteriores, o qual concedeu redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.*

*Quando da realização dos cálculos para apuração do imposto devido, os autuantes, segundo a empresa autuada, não consideraram tais reduções de base de cálculo previstas para alguns dos itens inseridos na autuação, fazendo com que o valor lançado correspondesse a parcela superior àquela devida, motivo pelo qual acolheram os apontamentos do sujeito passivo, fazendo com que a lide deixasse de existir, diante, inclusive, do recolhimento realizado pela empresa, daquilo entendido como devido.*

*Logo, acato os ajustes realizados pelos autuantes, remanescendo parcela no Auto de Infração de R\$ 288.840,18, de acordo com tabela anteriormente apresentada, sendo a infração parcialmente subsistente em tal valor.*

*Na infração 2, a tese defensiva se estriba na argumentação de que não incide o imposto sobre as transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, tendo a autuada se apegado à Súmula nº 166 do STJ, como elemento a ser aplicado em seu favor, por se tratarem de transferências interestaduais (remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular), cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetável.*

*Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:*

*“§ 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;”*

*Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:*

*“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;”*

*Dessa forma, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.*

*No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei*

Complementar, assim dispõe no artigo 2º, inciso IV da Lei nº 7.014/96:

Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

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

Por seu turno, 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;

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carrazza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59 nos ensina que: "Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS".

Gostaria de fazer ainda a respeito, algumas observações: A primeira é a de que sabido é que decisões como as trazidas pela defesa não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante, é o fato de tal entendimento daquela Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro Castro Meira, da Segunda Turma, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula nº 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar, estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido, foi a decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que "os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a decisão monocrática, para torná-la sem efeito".

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

"Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, "a" da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, "c", da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexiste qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar nº 56/87 e Lei Complementar nº 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo

Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

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;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

Art. 4.º - 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;

Razão assiste ao recorrente, por quanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança”.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte decisão:

“AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009)”.

Sabido é que, o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas ao longo do tempo. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Também é corrente, que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade, inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional, se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins, defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade, estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária, ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo, e deve ser entendido de forma a açambarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo, e também ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para

*que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.*

*Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador.*

*Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.*

*Em conclusão, não acolho o argumento defensivo em relação à Súmula nº 166, e a não tributação das operações de transferências realizadas, até mesmo pelo fato de que em todas aquelas ocorridas no período autuado, foram tributadas na origem, o que demonstra que o argumento defensivo ser mera retórica, sem aplicação prática.*

*Quanto ao ajuste solicitado na defesa pela empresa, o mesmo foi realizado pelos autuantes, o que da mesma forma acolho.*

*Deste modo, a infração 02 é parcialmente procedente em R\$53.104,73, diante da única alteração de valor desta ter ocorrida no mês de junho, reduzida em R\$62,27 em relação ao valor lançado originalmente, diante do ajuste realizado pelos autuantes atendendo reclame do contribuinte.*

*Assim, diante das retificações ocorridas no lançamento original, acolho os valores indicados pelos autuantes na informação fiscal e manifestação posterior, consoante demonstrativos elaborados, e julgo o lançamento procedente em parte em R\$341.944,91.*

Regularmente intimado, o autuado, por intermédio de seus advogados, interpôs Recurso Voluntário às fls. 279 a 288, acatando o julgamento em relação à Infração 01 (tendo afirmado haver recolhido o valor incontrovertido) e pedindo a reforma do Acórdão pelas razões que expôs, em grande parte reiterativas da tese de defesa:

- a) não incide ICMS nas transferências, sejam as interestaduais sejam as internas, entre filiais da Petrobrás, conforme reconhecido em entendimentos reiterativos do Superior Tribunal de Justiça: Súmula nº 166; REsp nº 1.125.133/SP, j. 25/08/2010; e inteligência do REsp nº 1.109.298/RS, j. em 26/04/2011, quando aferidas as circunstâncias concretas;
- b) o texto da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, inciso I) não se mostra adequado à natureza constitucional do ICMS, pois a regra-matriz do ICMS (art. 155, inciso II, da Constituição Federal) pressupõe ato de mercancia, com finalidade de lucro e transferência de titularidade;
- c) o art. 144 do CTN define fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, o que pressupõe no caso do ICMS (i) operação; (ii) circulação; (iii) mercadoria;
- d) a mera transferência de produtos entre estabelecimentos (art. 1.142 do Código Civil), não implica ato de circulação, sem mudança de titularidade, sem a existência de ato de comércio, não se podendo falar em mercadoria.

De resto, tece comentários sobre os julgados acima referidos, e outros neles citados, especialmente outros em exame perante o Supremo Tribunal Federal em derredor da não incidência do ICMS nas operações de transferência (inclusive interestaduais).

Recebidos os autos, estes foram a mim atribuídos em 10/02/2020 e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 23/06/2020 para julgamento.

## VOTO

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

Tradicionalmente, este Conselho somente deixa de conhecer dos recursos quando não se encontram presentes aqueles pressupostos do art. 173 do RPAF/99, que expressamente afirma que

não se tomará conhecimento do recurso que for interposto intempestivamente; ou pela segunda vez, no mesmo processo, exceto se o primeiro pedido houver versado exclusivamente sobre preliminar; ou sem previsão na legislação processual; ou sem demonstração cabível para o Pedido de Reconsideração.

A rigor, o rol não é exauriente. Um recurso oral, por exemplo, não poderia ser conhecido, haja vista o disposto no art. 3º, que limita as intervenções no processo a “petições” e a “sustentação oral” durante os julgamentos; uma petição não assinada, ou assinada por pessoa destituída da capacidade de representante da empresa não seria, a rigor, passível de admissão etc.

Também nos casos em que o órgão julgador falece de competência, a rigor não se deveria aventar conhecimento do recurso. É justamente o que se passa nestes autos, e diuturnamente as decisões desse Conselho, a despeito de conhecer dos recursos, deixa de apreciar pedidos cujo conhecimento ultrapassa os limites do art. 125 do COTEB.

Nessa senda, os argumentos recursais encontram óbice na legislação que rege a competência do CONSEF 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, e do 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 nº 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 nº 166 do STJ.

Com efeito, a divergência jurídica ainda não foi integralmente solucionada pelo Poder Judiciário, que em momentos assenta a não incidência do ICMS em toda e qualquer transferência (interna ou interestadual), como bem se posicionou o próprio STF (por exemplo no ARE 756636, DJE de 30/05/2014; e AgReg no RE 765.486, DJE de 04/06/2014), e em outros reafirma a incidência do ICMS na transferência de mercadorias interestaduais, quando se debruça por definir a base de cálculo adequada (por exemplo, ao REsp nº 1.109.298, DJE de 25/05/2011).

Sobre esse último procedente, aliás, é imperioso destacar que o caso contém premissas fáticas que se dissociam dos presentes autos. Primeiro, ali se está a tratar de transferências de mercadorias, e não de transferência entre bens destinados a compor o ativo permanente (estes autos).

Ali, ademais, na ação fiscalizatória foi expressamente constatada e evidenciada, por meio da linguagem enunciativa das provas, que o Sujeito Passivo se valeu da imputação unilateral do “preço de transferência” para recolher imposto algum no destino, recolhendo-o na origem, onde gozava benefício fiscal. Aqui, nada disso faria sentido, em se tratando de bem destinado a compor o ativo permanente do estabelecimento.

Cumpre recordar, uma vez mais, que a incidência do ICMS nas transferências ainda é prevista no repertório legislativo (a exemplo do art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96), de modo que o sujeito passivo se vê diuturnamente instado a optar: ou bem aplica o entendimento majoritário da jurisprudência, com eco em frondosa doutrina, de que não incide o ICMS quando da saída de um bem de seu estabelecimento com destino a outro estabelecimento seu (situado tanto nos limites de um mesmo ente federativo, quanto quando situados em Estados diversos); ou bem aplica o entendimento dos Fiscos, com respaldo na legislação ainda vigente (e não definitivamente declarada inconstitucional por parte do STF), de que para viabilizar a tributação do ICMS tanto na origem, quanto no destino, deve-se fazer incidir o ICMS quando da saída, nas transferências, valendo-se das metodologias indicadas no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Ante o exposto, concluo pela manutenção do julgamento de Primeira Instância, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e consequentemente pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração nos exatos termos da decisão de piso, devendo ser homologados os recolhimentos por ventura realizados.

É como voto.

#### VOTO DISCORDANTE

Com se verifica nos autos e bem relatado pelo ilustre Conselheiro Relator Henrique Oliveira, o cerne da infração refere-se a cobrança de montante devido à alíquota interestadual (ICMS-DIFAL), quando da realização de operações de transferência interestadual de produtos, ou seja, “*operações realizadas entre estabelecimentos titulados pela mesma pessoa jurídica contribuinte*”.

Acerca desta imputação fiscal, a empresa recorrente arguiu na sua peça recursal pela improcedência da autuação e menciona a Súmula nº 166 do STJ e precedentes dos Tribunais Superiores para o embasamento da matéria guerreada.

Neste sentido, peço vênia ao preclaro Conselheiro Relator para divergir do seu voto no que tange a **infração 02**.

A infração 01 foi reconhecida pela empresa e não foi objeto do recurso interposto. Inclusive o contribuinte informou ter efetuado o pagamento da imputação.

Isto posto, entendo que a susomencionada **infração 02 é improcedente**. Para tal, me valho do meu convencimento acerca da matéria já manifestado em diversos julgados de minha lavra exarados neste Colendo Colegiado que integra o egrégio CONSEF.

Portanto, com base no previsto na Súmula 166 do STJ, não cabe a incidência de ICMS em tais operações pelos motivos que passo a discorrer.

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 fartura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

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

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

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

3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

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

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

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a

matéria, nos termos abaixo transcritos:

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

**EMENTA**

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

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

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

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

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

*II – Agravo regimental a que se nega provimento.*

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata na infração da autuação 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 contribuem 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 aqui lúcidas e interessantes considerações do eminentíssimo jurista e professor, Fernando Facury Scuff, 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. Scuff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS nas 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 discordante, repisando o pedido de vênia da i. Conselheira Relatora:

*“(...) 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 Scuff, 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 contendores em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada*

*pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte".*

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração 02 improcede por não se tratar de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física no sentido técnico jurídico.

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

Enfim, reitero meu entendimento para julgar IMPROCEDENTE a infração 02 (objeto da divergência), para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, **NÃO PROVIDO** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0003/18-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$341.944,91, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Henrique Silva de Oliveira, Ildemar José Landin, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de junho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO DISCORDANTE

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPR. DA PGE/PROFIS