

PROCESSO - A. I. Nº 298636.0003/19-8
RECORRENTE - TIM S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0238-03/19
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/09/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0163-12/20-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao ativo fixo do próprio estabelecimento, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Não acatado pedido de redução das multas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão da 3ª JJF nº 0238-03/19 que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 19/06/2019, para exigir crédito tributário no valor de R\$40.303,55, acrescido da multa de 60% em razão da Infração **06.01.01**.

A recorrente foi autuada pela falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril, maio, e setembro a dezembro de 2017, fevereiro, maio, julho a outubro de 2018.

Consta como complemento que “*Recolhimento a menos de ICMS referente a diferenças de alíquotas sobre aquisições de bens do ativo permanente, conforme demonstrativos anexos calculados com base nas notas fiscais lançadas na EFD (Escrituração Fiscal Digital.)*”.

A 3ª JJF dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transscrito:

VOTO

De plano, verifico que apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a tipificação 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, o Auto de Infração trata de exigência fiscal decorrente da falta de recolhimento do ICMS referente a diferença entre as alíquotas interna e interestaduais nas aquisições de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, oriundos de outras unidades da Federação.

Observo que a ocorrência do fato gerador para fins de pagamento da diferença de alíquotas, conforme previsão do inciso XV, art. 4º, da Lei 7.014/96, corresponde à entrada do bem no estabelecimento do destinatário, in verbis:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

[...]

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

Os demonstrativos, “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo/Material de Consumo - Resumo de Débito”, fl.

05 e “Débito de Diferencial de Alíquota - Ativo Imobilizado/Material de uso e consumo - Lista de notas/itens”, fls. 06 a 14, e CD, à fl. 16, cujas cópias foram devidamente entregues ao Impugnante, fls. 18 e 19, discriminam de forma minudente a apuração da falta de recolhimento do imposto objeto da autuação.

Analisando as razões de defesa, veiculadas em sua Impugnação, verifico que o sujeito passivo, apesar de ter tido acesso a todos os elementos que compuseram a acusação fiscal, não refutou devidamente o cometimento da irregularidade que lhe fora imputada.

Eis que, explicou que o art. 20, da LC nº 87/96 permite o creditamento de ICMS incidente na aquisição de bens destinados ao ativo permanente, desde que sejam observadas duas limitações, quais sejam, que o crédito seja apropriado na razão de 1/48 por mês, na proporção das saídas tributadas mediante a aplicação de coeficiente de aproveitamento de crédito do CIAP.

Prosseguiu alegando que, como um mesmo bem do ativo permanente pode ser empregado, ora em operações ou prestações sujeitas ao imposto, ora em operações ou prestações isentas ou não tributadas, o legislador estabeleceu que o direito ao ICMS incidente na aquisição de bem do ativo permanente seria proporcional à sua utilização em operações ou prestações sujeitas à incidência do imposto, respeitando-se, dessa forma, o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS. Em seguida traçou esclarecimento sobre o coeficiente de aproveitamento do Crédito do CIAP.

Logo, depreende-se claramente, do teor de sua Defesa, que o Impugnante, em vez de se defender da acusação de falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, tratou da utilização de créditos fiscais decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado do estabelecimento, operações que não foram objeto da presente autuação.

Desse modo, resta patente nos autos, a total inficácia da defesa apresentada pelo Autuado, ao não enfrentar e contestar as irregularidades cometidas, abordando matéria alheia ao presente Auto de Infração, não produzindo, portanto, qualquer efeito plausível e capaz de elidir a acusação fiscal que lhe fora imputada.

Assim, nos termos expendidos, concluo pela subsistência da autuação.

Quanto à multa indicada de 60%, apontada pela defesa como confiscatória, consigno que está prevista na alínea “f”, do inciso II, do art. da Lei nº 7.014/96, descabendo a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, incisos I e III do RPAF-BA/99. Por fim, saliento que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência legal para reduzir penalidades por descumprimento de obrigação principal.

Destaco que foi solicitado que as intimações referentes ao presente processo sejam feitas, exclusivamente, em nome de Ernesto Johannes Trouw, OAB/RJ nº 121.095 e Fábio Fraga Gonçalves, OAB/RJ nº. 117.404, que receberão as intimações na Av. Rio Branco nº 99, 7º andar, Centro, Rio de Janeiro - RJ, CEP 20.040.004, e não há óbice para o seu cumprimento, contudo o não atendimento não implica nulidade, nos termos do RPAF-BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão da 3ª JJF, com fundamento no art. 169 do RPAF, a recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nas seguintes razões de defesa.

Contesta que o fundamento proferido no acórdão não deve prosperar, uma vez que a fiscalização realizou o cálculo equivocado do ICMS DIFAL no período autuado.

Afirma que o Fisco fez o cálculo equivocado do DIFAL no valor de R\$ 4.555,57 (quatro mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos), como se depreende das notas fiscais e dos Livros de Apuração anexados.

Pontua que os livros apresentados demonstram que a TIM realizou o cálculo correto, na forma da legislação estadual, não sendo devidos, portanto, o valor cobrado pelo fisco pelo não recolhimento de R\$ 17.667,54 (dezessete mil seiscentos e sessenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos).

Aduz que não cabe o recolhimento do diferencial de alíquota internas e interestaduais sobre a transferência de ativos com saldos remanescentes, uma vez que o pagamento ocorre na aquisição do bem no Estado de origem.

Explica que as transferências são originalmente realizadas pelo Estado de SP e que não caberia destaque do ICMS, obedecendo o disposto no Inciso XIV, do Art. 7º do Decreto nº 45.590/2000, transcrevendo dispositivo.

Esclarece que a filial fez constar no corpo do documento fiscal o saldo do crédito do ICMS a ser

transferido à filial do destino.

Entende a recorrente que em observância ao princípio da não-cumulatividade e da Lei Complementar nº 87/96, é assegurado ao Recorrente o aproveitamento do imposto pago por ocasião da aquisição da mercadoria destinada ao ativo permanente.

Contesta o fato da Recorrente ser penalizada por cumprir com a legislação do Estado de origem, que não permite o destaque do ICMS na saída.

Nesse contexto, em se tratando a transferência não tributada, o saldo remanescente do imposto pago deve acompanhar o bem a ser transferido, de forma que possa ser completamente aproveitado no destino, enquanto o bem preservar as suas características originais.

Salienta se tratar de um bem do ativo permanente e continuar empregado na atividade fim da empresa, observada a proporção estabelecida na legislação e o período remanescente do prazo de 48 meses.

Conclui que, por se tratar de operação de mera transferência de mercadoria/bem, sem a incidência do imposto, não há que se falar no recolhimento do ICMS DIFAL no Estado de destino, uma vez que o ICMS DIFAL é um complemento do ICMS devido na operação interestadual, e não um tributo independente.

Requer seja o presente caso baixado para diligência, a fim de que se verifique o correto recolhimento do DIFAL, considerando que a recorrente realiza o cálculo do coeficiente de creditamento com base na correta aplicação da Lei Complementar nº 87/1996, não há o que se falar em erro de cálculo do coeficiente de aproveitamento de crédito de ICMS, motivo pelo qual, confia plenamente no cancelamento dos débitos relacionados à autuação recorrida.

Por fim, contesta o caráter confiscatório das multas aplicadas.

Atesta que a ilegalidade e o caráter confiscatório das multas impostas ao contribuinte incorrem em violação frontal aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como à proibição da utilização da tributação para fins confiscatórios.

Traz Agravo Regimental onde o STF manifesta quanto à possibilidade de aplicação do princípio de vedação ao confisco às multas quando são arbitrariamente impostas, caracterizando desproporcionalidade com a infração.

Por todo o exposto, requer a Recorrente que seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para reformar o Acórdão nº 0238-03/19 e, consequentemente, cancelar o presente Auto de Infração.

Por fim, caso seja julgado necessário, a Recorrente requer seja o presente caso baixado para diligência, a fim de que se verifique, através dos documentos apresentados pela Recorrente, que houve o acertado recolhimento do crédito tributário objeto do presente Auto de Infração.

Este é o relatório.

VOTO

O presente Recurso visa combater infração única relacionada ao ICMS- Diferença de Alíquota nas aquisições interestaduais de Ativo Fixo.

O autuante assim descreveu a infração : “*Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. (meses de abril, maio, e setembro a dezembro de 2017, fevereiro, maio, julho a outubro de 2018)*”.

Na descrição dos fatos complementa o fiscal autuante: “*Recolhimento a menor de ICMS referente a diferenças de alíquotas sobre aquisições de bens do ativo permanente, conforme demonstrativos anexos calculados com base nas notas fiscais lançadas na EFD (Escrituração Fiscal Digital.)*”.

Por fim, trago parte do trecho extraído da Informação Fiscal:

“O cálculo do ativo permanente deve ser realizado obtendo-se a base de cálculo interna que é calculada da seguinte forma: exclui-se do valor de aquisição interestadual o ICMS de origem (calculado com a alíquota interestadual ou de importação) e acrescenta-se o ICMS calculado com base na alíquota interna. Em seguida se aplica a esta base de cálculo interna a alíquota para operações internas e se subtrai o crédito da operação interestadual. Feito isso para cada operação obtemos o total de ICMS devido em cada mês e comparamos com o recolhido, após realizarmos este procedimento concluímos que houve recolhimento a menor.”

Dito isto, considerando que a recorrente não trouxe preliminares de nulidade, avanço ao mérito da referida infração.

De logo contesta a recorrente para o débito lançado em 2017 de R\$ 4.555,57 (quatro mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos) e do valor de R\$ 17.667,54 (dezessete mil seiscentos e sessenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos) em 2018.

Os valores lançados pelo fiscal autuante que mais se aproximam dos acima mencionados foram respectivamente de R\$ 4.555,61 no mês de dezembro de 2017 e R\$ 18.829,91 em maio de 2018.

Apesar de contestar os valores exigidos, não trouxe a recorrente qualquer elemento de prova, nem tampouco sinalizou para qualquer vício nos cálculos realizados pelo fiscal autuante.

Analizando o mês de dezembro de 2017 vejo que o fiscal autuante listou todas as notas fiscais objeto do referido lançamento fiscal, fazendo constar a data da emissão na origem, número da nota fiscal, dados do emitente, descrição dos produtos, valor, carga tributária na origem, base para ICMS DIFAL, alíquota interna e o valor devido da diferença de alíquota. Neste mês foi apurado um total do ICMS-DIFAL de R\$ 150.289,98, sendo exigido apenas o valor de R\$ 4.555,61, considerando que foi excluído o valor de R\$ 145.734,37 já recolhido pela recorrente.

Pelo exposto não vejo como prosperar a alegação da recorrente quanto ao suposto erro no valor exigido.

A recorrente salienta não concordar com os cálculos realizados e aduz que não caberia sequer a exigência do recolhimento do diferencial de alíquotas internas e interestaduais sobre a transferência de ativos com saldos remanescentes de ICMS, uma vez que o pagamento ocorre na aquisição do bem no Estado de origem.

Explica que as transferências são originalmente realizadas pelo Estado de SP e que não caberia destaque do ICMS, obedecendo o disposto no Inciso XIV, do Art. 7º do Decreto nº 45.590/2000, transcrevendo dispositivo.

Neste ponto entende a recorrente que neste contexto não caberia exigência do ICMS-Diferença de Alíquota nas suas operações de transferências por entender tratar-se de transferência não tributada.

Não há fundamento na tese de defesa. Nosso ordenamento legal, conforme bem fundamentado pela decisão de piso, traz a incidência do ICMS diferença de alíquotas em operações interestaduais de ativo permanente, disciplinando quanto a sua base de cálculo. Neste ponto, o valor exigido é o valor da operação 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 integrarem a base de cálculo, conforme o inciso XI, do artigo 17º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Resulta, portanto, que o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação da alíquota interna sobre base de cálculo obtida a partir da retirada da carga tributária da operação interestadual, e inclusão da carga tributária interna sobre o valor da mercadoria, subtraindo-se desse resultado o valor do imposto destacado no documento fiscal, determinado pelo § 6º do mesmo artigo da lei.

No demonstrativo anexo às fls. 6 a 14 o fiscal autuante demonstrou o acima exposto e lá é possível observar que foi considerado o crédito de ICMS destacado no documento fiscal, que em nada se refere ao suposto crédito transferido a título de saldo remanescente de do valor apurado pelo emitente.

A recorrente confundiu a operação e trouxe, inclusive, nota fiscal anexa a fl. 99, que, de fato trata da transferência de crédito aduzida, contudo, esclareço que referido documento fiscal não consta

presente no levantamento fiscal e que a infração ora em comento não se trata de glosa de crédito decorrente de transferência de seu estabelecimento filial.

Menciona a recorrente que a filial fez constar no corpo do documento fiscal o saldo remanescente do crédito do ICMS (apropriado pela adquirente à razão de 1/48) a ser transferido à filial do destino.

Veja que a tese de defesa da recorrente é no sentido de que a infração em comento foi por conta da fiscalização não ter considerado tratar-se de transferência de crédito. Neste ponto destaco para a previsão legal estabelecida no Decreto nº 45.590/2000 do Estado sede do emitente dos documentos fiscais objeto do presente lançamento fiscal:

ART. 61 DO DIREITO AO CRÉDITO

§10º - O crédito decorrente de entrada de mercadoria destinada à integração no ativo permanente, observado o disposto no item 1 do § 2º do artigo 66:

1 - será apropriado à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

2 - para seu cálculo, terá o quociente de um quarenta e oito avos proporcionalmente aumentado ou diminuído “pro rata die”, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês.

§ 11º - Na transferência de bem pertencente ao ativo imobilizado antes de ser concluída a apropriação de crédito prevista no parágrafo anterior, fica assegurado ao estabelecimento destinatário o direito de creditar-se das parcelas remanescentes até consumar-se o aproveitamento integral do crédito relativo àquele bem, observado o procedimento a seguir:

1 - na Nota Fiscal relativa à transferência do bem deverão ser indicados no campo “Informações Complementares”, a expressão “Transferência de Crédito do Ativo Imobilizado - Artigo 61, § 11 do RICMS”, o valor total do crédito remanescente, a quantidade e o valor das parcelas, o número, a data da Nota Fiscal de aquisição do bem e o valor do crédito original;

2 - a Nota Fiscal prevista no item anterior deverá ser acompanhada de cópia reprodutiva da Nota Fiscal relativa à aquisição do bem, a qual deverá ser conservada nos termos do artigo 202.

As razões de defesa são pertinentes, contudo, inaplicáveis ao presente caso. Por amostragem, constato que as notas fiscais, objeto do presente lançamento fiscal constam destacado o ICMS da operação interestadual e, não há no campo observações complementares nada que sinalize que a operação seja de transferência de crédito de ICMS.

Quanto às multas aplicadas, mais uma vez foge da competência desse Colegiado a apreciação da alegada exorbitância do valor imputado, assim como a possibilidade de avaliar a suposta constitucionalidade suscitada.

Nego a diligência suscitada por entender que estão presentes todos os elementos para o meu convencimento. Ademais, não há qualquer alegação ou documentos que já não tenham sido objeto de apreciação pela decisão de piso.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

VOTO DISCORDANTE (Transferências Interestaduais – Não Exigência do Imposto)

Em que pese o brilhante e conciso voto da ilustre Conselheira Relatora Leila Barreto, peço a devida vénia, para divergir quanto ao entendimento dela pelo não provimento do Recurso Voluntário interposto, nos termos postos acima.

Da análise do processo, constato que a infração cinge-se a cobrança de crédito tributário no valor de R\$40.303,55, acrescido da multa de 60% em razão da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento localizado neste Estado, todos eles sob a mesma titularidade. O lançamento fiscal abrange os meses de abril, maio, e setembro a dezembro de 2017, fevereiro,

maio, julho a outubro de 2018.

Na peça recursal, conforme relatório, a empresa arguiu que “as transferências são originalmente realizadas pelo Estado de SP e que não caberia destaque do ICMS, obedecendo o disposto no Inciso XIV, do Art. 7º do Decreto nº 45.590/2000, transcrevendo dispositivo”. Neste sentido, a recorrente reiterou que “neste contexto não caberia exigência do ICMS-Diferença de Alíquota nas suas operações de transferências por entender tratar-se de transferência não tributada”.

Nesta seara, entendo que a infração guerreada é **improcedente**, como pleiteia a empresa recorrente. Para tal, me valho do meu entendimento já consolidado acerca da matéria guerreada através de diversos julgados de minha lavra exarados nesta egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Conforme susomencionado, restou patente que o combatido lançamento fiscal trata de cobrança de crédito tributário decorrente da falta de recolhimento de ICMS em razão da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais em **operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa titular**. 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 regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)
3. (...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)
4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)
5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)
6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

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

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

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

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

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

EMENTA

Agravio 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 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 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 amparam 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, restou evidenciado, com clareza solar, que a infração não procede por se tratar de operações de circulação não onerosa de mercadorias, ou seja, referem-se a uma mera circulação física no sentido técnico jurídico, fatos que não geram ICMS.

Por questão de zelo, ressalvo que caso exista neste lançamento fiscal alguma operação que porventura não seja de mera transferência interestadual, a mesma fica excluída da desoneração tributária exarada no presente voto.

Enfim, 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. Por consequência, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 298636.0003/19-8, lavrado contra **TIM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.303,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DISCORDANTE (Transferências Interestaduais) – Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VISLAS BOAS – RELATORA

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DISCORDANTE
(Transferências Interestaduais)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS