

PROCESSO - A. I. N° 280080.0006/18-8
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0282-03/19
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/12/2020

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0201-12/20-VD

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. Os cálculos foram refeitos pelo autuante para excluir as operações comprovadas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia/diligência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra 3^a Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF n° 0282-03/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/2018, para exigir ICMS no valor total R\$425.013,81, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 - 06.01.01 - 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 janeiro a dezembro de 2014.

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou impugnação ao lançamento, acostada às fls. 34 a 46, na qual esclareceu que embora a autuação contenha apenas uma única Infração, opôs quatro fundamentos distintos para impugnar o lançamento. Sendo eles, a Súmula n° 166 do STJ, o art. 266, inc. XIII do RICMS-BA/2012 (redação anterior ao Decreto n° 17.304/2016: redução da base de cálculo), as mercadorias vinculadas a projetos do programa DESENVOLVE e a necessidade de perícia. Ao final, requereu, a improcedência da Infração.

A Informação fiscal foi prestada às fls. 69 a 71. O autuante não acata os fundamentos 1, 2 e 4. Em relação ao fundamento 3, acata parcialmente as razões apresentadas pela recorrente, relativo às Notas Fiscais discriminadas no Doc. 4 da impugnação (CD à fl. 67) exceto quanto às Notas Fiscais n°s 65.793, 65794, 66930 e 76.916. Ao final, pediu a manutenção do presente Auto de Infração, em todos os seus termos, exigindo o valor histórico de R\$401.781,04.

A recorrente apresentou manifestação às fls. 94 e 95, na qual reiterou os quatro fundamentos apresentados em sua defesa administrativa. Por fim, requereu a realização da diligência fiscal, bem como o julgamento de improcedência do Auto de Infração.

Ademais, a recorrente apresentou petição às fls. 99 e 100, informou que reexaminou a presente autuação e concluiu pela sua procedência parcial, no que concerne ao Fundamento 2, benefício do art. 266, XIII do RICMS-BA/2012 e Fundamento 4, pedido de diligência fiscal. Ante o exposto, o sujeito passivo fez o respectivo recolhimento, no valor principal de R\$ 198.350,81, afirmado que remanesce a controvérsia exclusivamente quanto ao Fundamento 1 (aplicação da Súmula 166 do STJ) e o Fundamento 3 (Programa DESENVOLVE).

Isto posto, o presente processo administrativo fiscal foi encaminhado para a 3^a Junta de Julgamento Fiscal. A referida e. JJF exarou decisão pela Procedência em Parte da autuação no valor de R\$401.781,04, acrescido da multa de 60%, às fls. 106 a 111, a seguir transcritos:

(....)

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 e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência/perícia, em vista das provas produzidas nos autos, cuja análise não depende de conhecimento especial de técnicos. 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 perícia/diligência formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente auto de infração trata da 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 janeiro a dezembro de 2014.

O autuado apresentou quatro fundamentos da sua defesa administrativa:

- a) *Fundamento 1: diz respeito à aplicação da Súmula 166 do STJ. Afirmou que há divergências interpretativas entre a Petrobrás e a Fiscalização sobre a interpretação da mencionada Súmula, consistente na incidência ou não de ICMS sobre operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.*
- b) *Fundamento 2: se refere ao benefício do art. 266, XIII, do RICMS-BA/2012. Como as aquisições são provenientes dos Estados do Paraná, Rio de Janeiro, São Paulo e Rio Grande do Sul, cuja alíquota interestadual para o Estado da Bahia é de 7%, alegou que não há ICMS/DIFAL a ser recolhido ao Estado da Bahia para essas notas fiscais.*
- c) *Fundamento 3: se refere ao Programa Desenvolve. Afirmou que o presente fundamento se embasa no enquadramento de diversas mercadorias em benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no caso, diferimento para o pagamento da DIFAL, que se encontram arroladas na planilha (doc. 4) e arquivo compactado em anexo (doc. 5).*
- d) *Fundamento 4: trata da realização de perícia/diligência fiscal. Requereu a realização de perícia/diligência para apuração da parcela remanescente da autuação, indicando o seu assistente técnico e quesitos.*

Vale ressaltar, que na última manifestação, o defendente informou que reexaminou com minudências a presente autuação e concluiu pela sua procedência parcial, no que concerne ao Fundamento 2: benefício do art. 266, XII, do RICMS-BA/2012 e Fundamento 4, pedido de diligência fiscal. Solicitou a juntada de cópia do DAE à fl. 100, correspondente ao valor principal de R\$198.350,81, afirmando que remanesce a controvérsia exclusivamente quanto ao Fundamento 1 (aplicação da Súmula 166 do STJ) e o Fundamento 3 (Programa Desenvolve). Portanto, deixou de existir lide quanto aos fundamentos 2 e 4.

Em relação ao Fundamento 1, observo que no caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Vale salientar, que em relação às operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no âmbito desta SEFAZ, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados pela Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado expediu Incidente de Uniformização de nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, e este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias do mesmo titular, tendo em vista a conclusão de que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP, não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições constantes no art. 13, § 4º da LC nº 87/96.

Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo as entradas dos bens procedentes de outros Estados. Dessa forma, não é acatada a alegação defensiva.

No que se refere ao fundamento 3, o autuante acatou parcialmente as razões apresentadas pelo defensor, referentes às Notas Fiscais discriminadas no Doc. 4 da impugnação (CD à fl. 67) exceto quanto às Notas Fiscais 65.793, 65.794, 66.930 e 76.916, afirmando terem objeto diverso da concessão do programa DESENVOLVE,

Na manifestação apresentada, o defensor alegou que, para robustecer as provas, identifica a habilitação do estabelecimento da Petrobrás para o diferimento no âmbito do referido Programa. Entretanto, tal identificação é insuficiente para a prova pretendida, considerando que “é dispensado o Certificado de Habilitação de diferimento quando o benefício for concedido por Resolução do Programa DESENVOLVE” (Súmula nº 10 do CONSEF). O motivo da desconsideração dos documentos fiscais é em razão de terem objeto diverso dos benefícios estabelecidos pelo Desenvolve, conforme esclarecimentos do autuante.

Dessa forma, acato as conclusões apresentadas na informação fiscal e voto pela subsistência parcial do presente lançamento, de acordo com os valores apurados no demonstrativo às fls. 72 a 92 do PAF.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Diante da decisão acima exarada, o sujeito passivo tomou conhecimento da mesma. Inconformado com a decisão de primo grau, interpôs Recurso Voluntário acostado às fls. 118 a 125, a que passo a relatar em síntese.

Inicialmente, o sujeito passivo, explicou a tempestividade do recurso. Em seguida, relatou em síntese a autuação sofrida, frisando que em relação aos fundamentos remanescentes, nºs 1 e 3 reputou que desassistia razão à Fiscalização e solicitou por isso, seus exames pelo CONSEF.

Em relação ao Fundamento 1, o sujeito passivo, logo de ínicio, afirmou não ter dúvidas de que as notas fiscais referente ao documento anexo à defesa administrativa (doc. 1) se referem a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo.

Nesse sentido, defende que o fato gerador do ICMS não ocorre nessa modalidade de transferência de bens, de modo a ser ilegítima a cobrança do tributo. Nessa linha de intelecção, citou ainda entendimento dos doutrinadores Horácio Villen Neto, Geraldo Ataliba, Francisco Rezek e José Eduardo Soares de Melo.

Arguiu que se trata de um entendimento consolidado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, inicialmente com a edição da Súmula nº 166 e, conclusivamente, no julgamento do RESP 1.125.133/SP, ao qual se atribuiu o regime do julgamento de recursos repetitivos e inclui não só as operações internas, como também as interestaduais.

Alegou, ser inegável que o art. 11, § 3º, II da LC 87/96 (Lei Kandir) estabeleceu o princípio da autonomia dos estabelecimentos, no sentido de que cada filial da pessoa jurídica seja individualmente considerada para fins de incidência do ICMS. Tal ficção jurídica, porém, não altera a circunstância de que não há circulação de mercadorias quando inexistente a mudança na titularidade do bem – do contrário, até mesmo as operações internas de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte teriam necessariamente de ser tributadas.

Ademais, afirmou que não se pode defender que o art. 11, § 3º, II da LC 87/96 (Lei Kandir) instituiu um novo conceito jurídico do que seja “circulação de mercadorias”, porquanto a lei tributária não pode alterar definições para ampliar as hipóteses de incidência dos tributos criados pela Constituição Federal. Nesse sentido, transcreveu o dispositivo 110 do Código Tributário Nacional.

Acrescentou ainda que o Supremo Tribunal Federal, corte jurisdicional “guardiã da Constituição Federal” (art. 102, *caput*, da Carta Magna), em decisões recentes (ARE 676035), unânimes e por suas duas Turmas, entendeu que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda que situados em Estados Federativos distintos, não legitima a cobrança de ICMS precisamente pela ausência fática da ocorrência de fato gerador.

Em relação ao Fundamento 3 (Da inclusão dos bens no programa DESENVOLVE), o sujeito passivo, de ínicio relatou que o autuante acolheu extensa parte do argumento defensivo, contudo manteve a autuação em relação às Notas Fiscais nºs 65.793, 65.794, 66.930 e 76.916.

Nessa esteira, arguiu que o Decreto nº 8.205/2002, ao instituir o programa DESENVOLVE, trouxe hipóteses de diferimento do pagamento de ICMS, inclusive na hipótese do DIFAL.

Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

I - às aquisições de bens destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes habilitados mediante resolução do Conselho Deliberativo do DESENVOLVE, para o momento de sua desincorporação, nas seguintes hipóteses:

(...)

c) nas aquisições de bens em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas;

Ademais, defendeu que o sujeito passivo é devidamente habilitado no programa DESENVOLVE, conforme comprovam a certidão de habilitação (docs. 2 e 3). Nessa esteira, afirmou que esse é o caso também das mercadorias escrituradas nas Notas Fiscais nºs 65.793, 65.794, 66.930 e 76.916. As quais, em seguida, referiu-se uma a uma.

Por fim, o sujeito passivo, requereu a reforma do acórdão recorrido para julgar improcedente o PAF nº 298663.0008.19-7 pelos “Fundamentos 1 e 3”.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados a este Conselheiro Relator para apreciação e julgamento.

Uma vez relatado o teor básico da peça recursal e manifestações posteriores, o presente processo administrativo legal foi encaminhado para esta E. 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para instrução e julgamento, sob minha relatoria. Isto feito, passo apreciar o Recurso Voluntário interposto para exarar o seguinte voto, com base nas alegações recursais, nos documentos e na legislação aplicável.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de desonerá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Em face das razões trazidas pela empresa em sede de Recurso Voluntário, passo a apreciar à luz da legislação, dos fatos alegados e documentos acostados aos autos.

A presente autuação diz respeito a 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 janeiro a dezembro de 2014.

A empresa em sua impugnação apresentou, inicialmente, quatro argumentos, as quais intitulou de “fundamentos”, de modo a desconstituir o lançamento fiscal em lide. Porém, ao longo da lide, e ainda no curso processual de 1ª Instância, apresentou petição abdicando dos fundamentos apresentados como 1 e 4 da sua impugnação, ou seja, da redução de base de cálculo sobre algumas mercadorias autuadas, com base no disposto no art. 266, XIII do RICMS/12, bem como, da necessidade de diligência/perícia fiscal, por reconhecer não haver neles “robustez” que os levassem à desconstituição do imposto ora exigido.

Em assim sendo, a lide restou restrita aos argumentos 1 e 3, já relatados acima.

Os auditores autuantes, bem como a 3ª JJF, rechaçaram os argumentos defensivos quanto da aplicação da Súmula nº 166 em relação as mercadorias que foram transferidas ao estabelecimento autuado. Contudo, aceitaram, em parte, o argumento trazido na peça exordial da empresa que diz respeito as suas aquisições interestaduais de mercadorias para compor o seu ativo fixo em projetos amparados pelo DESENVOLVE, com exceção das Notas Fiscais nºs 65.793, 65.794, 66.930 e 76.916. E este foi o fato motivador da procedência parcial da autuação.

Na sua peça recursal, o sujeito passivo tributário trouxe novamente ao CONSEF, agora em sede de

recurso ao Segundo Grau deste egrégio Conselho de Fazenda, os dois argumentos já apreciados pela JJF, e que passo a analisar e decidir.

O **primeiro argumento** apresentado se refere às mercadorias que a ele foram transferidas em operações interestaduais, calcando toda sua argumentação na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça – STF. Na peça recursal a empresa asseverou que estava apresentando a relação dos documentos fiscais das operações de transferência interestaduais entre as unidades sob a sua titularidade. Todavia, não constatei. O que se tem está no CD à fl. 67, acostado pela empresa quando da sua peça impugnatória inicial, contendo uma planilha Excel com 1276 linhas de documentos fiscais, denominado “**Doc. 1 – Lista Súmula 166**”. Num expedido exame verifica-se que, de fato, se tratam operações de transferências, inclusive sem o destaque do ICMS nos documentos fiscais amostrados, em que pese não poder garantir se todas efetivamente foram desta natureza e estão no bojo da autuação.

Acerca deste argumento da recorrente da não incidência do ICMS sobre tais operações, tenho por convencimento, exarado em inúmeros votos de minha lavra neste Colendo Colegiado, de que não cabe o lançamento do crédito tributário de ICMS, acatando a improcedência do mesmo para tais operações. Entretanto, ressalvo, de logo, que devem ser excluídas desta desoneração todas as notas fiscais da “**Lista Súmula 166**”, as quais não se configurem em comprovadas operações de mera transferência interestadual.

Isto posto, passo a tecer os fundamentos para insubsistência do crédito de ICMS nestas operações. 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

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 dos autos em julgamento.

Me permito 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 eminentíssimo 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 transferência 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 vénia 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 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".

Em assim sendo, pelo acima exposto, restou evidenciado, com clareza solar, que parte da infração em lide não procede por conta de parte do lançamento tratar-se de operação de circulação não onerosa de mercadoria, mas uma mera circulação física, em sentido técnico

jurídico.

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

Como segundo argumento, a recorrente discordou da decisão da JJF em relação às Notas Fiscais nºs 65.793, 65.794, 66.930 e 76.916, afirmando de que as três primeiras foram aquisições de mercadorias (acessórios para soldar topo a topo e flanges) para o ativo imobilizado do projeto Pólo Bálamo e a última, materiais destinados a instalação do Terminal de Regaseificação, como, inclusive, consta no documento fiscal (instrumentos e aparelhos de óptica, fotografia ou cinematografia, medida, controle ou de precisão; instrumentos e aparelhos médico-cirúrgicos; suas partes e acessórios - Contadores de gases, de líquidos ou de eletricidade, incluídos os aparelhos para sua aferição - Contadores de gases - De gás natural comprimido, eletrônicos – Outros), todos sob o manto do Decreto nº 8.205/2002 que instituiu o programa DESENVOLVE, o qual em seu art. 2º determina o deferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas aquisições de bens para o ativo fixo em outra unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquota.

Neste momento, ressalto de que sob o prisma da legislação vigente no que concerne ao Programa DESENVOLVE, e, inclusive, indicada pela recorrente, não há qualquer dúvida que, se tais bens foram adquiridos para compor o ativo fixo dos projetos acima indicados, os documentos fiscais não deveriam compor o levantamento fiscal já que o pagamento do diferencial de alíquota em relação às aquisições de tais bens encontra-se deferido para momento posterior. É por tal situação que a JJF utilizou-se, corretamente, da Súmula nº 10 deste Conselho de Fazenda Estadual que sumulou a jurisprudência predominante deste foro administrativo, qual seja, é dispensado o *Certificado de Habilitação de deferimento quando o benefício for concedido por Resolução do Programa DESENVOLVE*.

E, igualmente, foi por tal razão que os autuantes, quando procederam ao saneamento do processo (fls. 68/71), excluíram do levantamento fiscal todas as notas fiscais que indicavam, nas suas informações complementares, o nome do projeto a que tais bens se destinavam, o nº da habilitação e da Resolução do Desenvolve pertencente ao recorrente (HABILITACAO 0058150005 - RESOLUCAO 47/2010 DA SEFAZ-BA).

Isto posto, a empresa recorrente no seu arrazoado, disse estar apresentando a documentação que dava respaldo ao seu argumento, inclusive a numerando por cada documento fiscal. Entretanto, embora assim tenha se posicionado, não trouxe, com seu recurso, qualquer documento que comprovasse o que alegou, em completa desarmonia com o que dispõe o § 4º, do art. 123, do RPAF/BA.

Entretanto, tento em vista a busca da verdade material, procedi uma checagem nos documentos fiscais trazidos pela empresa quando de sua defesa inicial (arquivo denominado 72746 DESENVOLVE.zip – CD de fl. 67).

Em relação as Notas Fiscais nºs 65.793, 65.794, 66.930, não existe qualquer fato que as vincule ao projeto Pólo Bálamo, a exemplo das que foram excluídas pelos autuantes, como afirmou a empresa recorrente. Apenas nas anotações complementares indica-se a existência de um regime especial concedido pela SEFAZ/BA, não se tendo notícia a que propósito tal regime especial se refere, não se podendo estabelecer correlação entre elas e o Programa DESENVOLVE. Por consequência, tais documentos fiscais devem ser mantidos no levantamento fiscal.

Quanto a Nota Fiscal nº 76.916, os bens foram de fato destinados ao Terminal de Regaseificação de Gás natural liquefeito (GNL), unidade produtiva da empresa estabelecida fora do endereço da recorrente. E, pelas informações complementares contidas neste documento fiscal, nada vinculado ao DESENVOLVE, como abaixo transcrevo:

Pedido Cliente: 4504396455 / O.F: 102.282 / "MERCADORIA DESTINADA AO PROJETO DE TERMINAL DE REGASEIFACAO DE GAS NATURAL LIQUEFEITO (GNL). ICMS DIFERIDO CONFORME HABILITACAO 72660007 - ART. 5º - D DO DECRETO No 12.690/11" // ENDERECHO DE ENTREGA: VIA MATOIM, 251 CIA NORTE CANDEIAS/BA CEP: 43813-00

No entanto, a empresa apensou aos autos (fl. 96) uma “**Consulta a Habilitação de Diferimento**” emitida pela Secretaria de Fazenda em 11/06/2019. Nesta consulta consta que este estabelecimento da recorrente possui ICMS diferido para aquisições interestaduais de bens do ativo fixo e bens de produção (PROBAHIA), conforme **Habilitação nº 72660007 junto a SEFAZ/BA**, desde 24/11/2011, conforme documento acostado à fl. 96 dos autos, já susomencionado.

Neste caso, embora o documento fiscal não esteja vinculado ao DESENVOLVE, como pretendeu argumentar a recorrente, entendo que ele **deva ser excluído da autuação por possuir habilitação de diferimento** na forma acima explicitada.

Pelo exposto, o crédito de ICMS exigido no mês de abril de 2014 passa de R\$69.140,73, valor este após saneamento realizado pelos autuantes, para **R\$32.956,37** (R\$69.140,73 – R\$36.184,36), conforme indicado a seguir.

Nº NOTA FISCAL	DATA	ICMS DIFAL	FLS. DO PAF
76.916	03/04/2014	28.559,58	74, verso
76.916	03/02/2014	7.624,78	74, verso
TOTAL		36.184,36	

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, nos termos acima postos, devendo se homologar os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir do nobre Relator apenas quanto à impossibilidade de exigência do ICMS relativo ao diferencial de alíquota, nos recebimentos em transferências interestaduais de bens destinados ao seu ativo fixo com base na Súmula nº 166 do STJ.

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

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ, nas transferências interestaduais.

Quanto à exclusão da Nota Fiscal nº 76.916, saliento que o lançamento e o pagamento do ICMS relativo às aquisições de bens, partes, peças, máquinas, equipamentos e sobressalentes destinados ao ativo fixo, efetuadas por contribuintes para implantação de terminal portuário e gasoduto, que proceda à regaseificação de gás natural liquefeito, foi deferido para o momento de sua

desincorporação, nas aquisições em outra Unidade da Federação, relativamente ao diferencial de alíquotas.

Esclareço que o referido diferimento foi concedido pelo Art. 5º-D do Decreto nº 6.734/97, acrescentado pelo Decreto nº 12.690/11, com efeitos a partir de 25/03/11.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, no valor de R\$365.596,68, após a exclusão do valor relativo à Nota Fiscal nº 76.916, referente ao mês de abril de 2014, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **280080.0006/18-8**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$365.596,68**, 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 já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.
VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Raimundo Oliveira Pinho e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de agosto de 2020.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS