

**A.I. Nº** - 279692.0010/19-9  
**AUTUADO** - CLARO S. A.  
**AUTUANTE** - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
**ORIGEM** - IFEP – SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/02/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### RDÃO JJF Nº 0225-02/20-VD

EMENTA: **ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAL DE CONSUMO.** As transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, estão no campo de incidência do ICMS, pois a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 12, inc. I assim determina, em consonância com a Constituição Federal. A Súmula 166 do STJ, tem o seu alcance limitado às operações internas, pois sua extensão às operações interestaduais. Infração caracterizada. Afastada a arguição de nulidade. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 16/12/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$326.028,72, acrescido da multa de 60%, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 06.02.01** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, referente ao período de fevereiro a abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2018.

O autuante informa: “*Tudo apurado conforme EFDs, NF Eletrônicas, Notas Explicativas, Cálculo do SIAF, Resumo de Débito e Lista de Notas/Itens, estes três últimos estão apensos aos a este PAF em meio magnético, cujas cópias foram entregues ao contribuinte*”.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

Multa tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

A autuada, através de seus Advogados, impugna o lançamento, fls. 33 a 51, onde inicialmente justifica a tempestividade da defesa, conforme art. 123 do RPAF/99, faz uma síntese dos fatos, reproduz a infração e afirma que será demonstrado para fins do correto julgamento do Auto de Infração, os equívocos cometidos pelo autuante, que impedem o prosseguimento da exação, conforme relaciona:

- i) As operações em questão referem-se à transferência de mercadorias destinadas ao consumo da empresa entre seus próprios estabelecimentos, de forma que não houve qualquer operação mercantil, tampouco transferência de titularidade das mesmas a ensejar a incidência do ICMS o que, por óbvio, desobriga o contribuinte do recolhimento do referido imposto, conforme reconhecido pela SÚMULA 166 do STJ;
- ii) O fisco baiano deixou de aplicar corretamente o Diferencial de Alíquotas – DIFAL nas transferências vindas de outros Estados que, na origem, em observância à SUMULA 166 do STJ, não exigem o ICMS, constituindo em flagrante violação ao artigo 155, §2º, incisos VII e VIII, alínea “a” da Constituição Federal.

iii) A multa aplicada pelo Auditor Fiscal no patamar de 60%, extrapola os limites da razoabilidade e viola claramente o princípio do não confisco.

Assevera que demonstrará que os créditos tomados são regulares, sólidos e, portanto, não há que se falar em imposto devido, tendo em vista que o autuante se pautou em métodos e critérios, que classifica como errôneos.

Ressalta que não sendo a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, fato gerador do ICMS, o presente Auto de Infração foi fundamentado no que dispõem o art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012, todos copiados.

Inferre que os dispositivos não deixam dúvidas que a legislação estadual baiana ignora o fato de que para a ocorrência do fato gerador do imposto estadual incidente sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, é necessário que tal circulação seja jurídica e não meramente física, pressupondo a transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, de modo que, não havendo essa transferência, não há a consumação do fato gerador do imposto.

Diz que no caso dos autos, as transferências sobre as quais se pretende exigir o ICMS, se deram entre estabelecimentos da própria empresa, não tendo havido qualquer alteração na titularidade das mercadorias apta a caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto estadual e, portanto, deveriam ocorrer sem o recolhimento do ICMS.

Destaca que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que a circulação de mercadorias, prevista no dispositivo constitucional, se refere à circulação jurídica, que pressupõe o efetivo ato de mercancia, compreendo a obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

Assim, complementa que tais operações relativas à circulação de mercadorias em que não há transferência de titularidade, por óbvio, não há incidência do imposto nas operações realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular, pois em tais situações não ocorre transferência de propriedade.

Ressalta que não há que se falar na incidência tributária sobre tais operações, na medida em que admitir tal situação, será ofender ao princípio da capacidade contributiva, de forma que a única interpretação possível do texto constitucional, no que se refere ao conceito nuclear da hipótese de incidência do ICMS, deve ser no sentido de que as operações relativas à circulação de mercadorias aptas a fazer surgir a obrigação tributária, devem ser aquelas que necessariamente importam na transferência de titularidade dos bens e, ainda, espelham um negócio jurídico mercantil.

Frisa que a inexistência de mutação patrimonial não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do imposto, na medida em que não tipifica o seu fato gerador por se referir tão somente a uma simples circulação física, que não tem relevância para o Direito.

Cita que o enunciado da SÚMULA 166, do Superior Tribunal de Justiça, embora faça referência ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, responsável até então pela normatização do ICM, anterior à Constituição de 1988, espousa o entendimento que: “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Salienta que naquele momento não existia ainda o ICMS, que foi instituído pela Constituição de 1988 e havia apenas três anos da instituição do ICM, pela Emenda Constitucional nº 18/65.

Firma que da análise dos precedentes que culminaram na edição da SÚMULA 166, verifica-se a exigência da ocorrência de um negócio jurídico (compra e venda) para incidência do imposto, fazendo-se referência à necessidade de uma circulação jurídica, compreendida como aquela decorrente de um negócio entre duas pessoas distintas.

Acrescenta que o entendimento consignado na referida SÚMULA prosseguiu no âmbito do STJ no julgamento do RECURSO ESPECIAL nº 1.125.133-SP, objeto de apreciação em sede de recurso repetitivo, relatado pelo então Ministro Luiz Fux, ocasião em que se reafirmou a não incidência do imposto em operações que se limitem à transferência de mercadorias entre o mesmo titular.

Destaca que na ementa, resta claro o entendimento de que a “*circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional se refere à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade*”, nesse mesmo contexto, reproduz doutrina do professor Roque Antonio Carrazza, no sentido de que a circulação jurídica exige a transferência da titularidade da mercadoria para fins de tributação pelo ICMS.

Notícia que embora não tenha enfrentado especificamente o tema, o Supremo Tribunal Federal manifestou seu entendimento no RE 540.829, julgado em sede de repercussão geral, que se refere ao conceito de circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS, apesar do caso não se referir diretamente às hipóteses de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o julgado examina a materialidade do ICMS descrita no texto constitucional, que o faz passando pela análise do conceito de circulação de mercadorias.

Complementa que no caso, prevaleceu o voto do ministro Luiz Fux para afastar a incidência do imposto nas operações de *leasing* mercantil, considerando os argumentos de que o ICMS deve incidir na entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior, somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda) e não incide na operação de arrendamento mercantil internacional, se não houver aquisição de mercadoria, mas, mera posse decorrente do arrendamento, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando resta configurada a transferência da titularidade do bem, cujo trecho do voto, reproduz.

Transcreve sobre a matéria, ementas de julgados no Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que decidiu nesse mesmo sentido, entendendo que não constitui fato gerador do ICMS a mera movimentação física de bens entre os estabelecimentos da mesma empresa ainda que localizadas em Estados diferentes, Apelação nº 0554461-56.2014.8.05.0001, Terceira Câmara Cível, Relatora: Telma Laura Silva Britto, publicado em 15/10/2019 e Apelação nº 0304769-38.2015.8.05.0001, Segunda Câmara Cível, Relatora: Maria do Socorro Barreto Santiago, publicado em 27/03/2018.

Destaca também jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que exige a transferência da propriedade como requisito de incidência do imposto nas operações relativas à circulação de mercadorias, afastando a cobrança do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, transcrevendo ementas dos julgados: ARE 746.349-Agr, Rel. Min. Teori Zavaski; Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 422051, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 08/06/2010 e o Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 267599, Relator Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma Julgadora do Supremo Tribunal Federal, julgado em 24/11/2009.

Firma que as decisões dos tribunais, desde a instituição do ICM pela Emenda Constitucional nº 18/65, consolidaram o entendimento no sentido de que se faz necessária a transferência de propriedade da mercadoria para que esteja caracterizada a hipótese de incidência do imposto.

Conclui que na esteira da jurisprudência pacífica sobre o tema, considerando a transferência de bens de seu ativo permanente; de uso e consumo; e, de mercadorias entre seus estabelecimentos filiais, dentro e fora do Estado da Bahia, há que se reconhecer não serem essas operações sujeitas à incidência do ICMS por representarem unicamente mero deslocamento físico de mercadorias sem transferência de titularidade das mesmas.

Transcreve doutrinas de Geraldo Ataliba e Arnoldo Wald e arremata que diante de todo o exposto, afigura-se imperioso o reconhecimento da impossibilidade de exigência do ICMS sobre as operações de transferência interestadual, de bens e mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da empresa, impondo-se a integral improcedência do lançamento, nos termos do quanto já pacificado pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive por meio de Acórdão proferido em sede de Recurso Repetitivo – Recurso Especial nº 1.125.133/SP.

Aponta mais um erro incorrido pelo autuante ao lavrar o Auto de Infração, que seja: ao invés de exigir apenas o diferencial de alíquota que seria devido ao Estado e conforme corretamente recolhido, foi exigido o recolhimento do ICMS com a carga tributária integral, como se tratasse

de operação interna. Isso porque, em alguns Estados da Federação não há incidência do ICMS nas transferências de bens do ativo imobilizado e materiais de uso ou consumo para as operações interestaduais, quando estes atuam como o estabelecimento emitente, ficando a cargo do Estado de destino (remetente) o recolhimento do imposto correspondente ao DIFAL.

Indica que na presente autuação, para os estabelecimentos emitentes, situados no Estado de São Paulo, não houve recolhimento do imposto estadual na origem, em razão do que prevê o artigo 7º, inc. XV de seu Regulamento do ICMS, reproduzido, quanto a não incidência do imposto em tais operações.

Reproduz o teor do art. 155, § 2º, inc. VII, “a” e inc. VIII da Constituição Federal, para destacar que tal fenômeno operacional encontra-se aí expressamente identificado e a Emenda Constitucional nº 87/2015, prevê que o Estado de destino terá direito ao imposto correspondente à diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Afirma que no levantamento a autoridade fiscal aplicou a alíquota interna de 18%, conforme previsão art. 15, inc. I da Lei nº 7.014/96, exigindo o imposto com a carga tributária integral em vez de exigir apenas o diferencial de alíquota que lhe seria devido e que foi pago, ignorando o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, que, em consonância ao disposto no art. 155, §2º, inc. VII da Constituição Federal, determina que para o cálculo do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino deve ser considerada a alíquota interna deste, e a alíquota interestadual prevista para a operação.

Ressalta que o referido convênio determina que para o cálculo do ICMS-DIFAL deve ser considerada a alíquota interestadual para a operação, não havendo qualquer referência no texto, tampouco na Constituição Federal, que para esse cálculo é necessário que tenha havido o efetivo recolhimento do imposto no Estado de origem.

Apresenta como exemplo uma aquisição interestadual efetuada por contribuinte de material de uso ou consumo/ativo imobilizado junto a fornecedor localizado no Estado do Paraná, cujo valor total do documento fiscal é de R\$100,00, demonstrando o cálculo do ICMS devido pelo destinatário final.

Demonstra, através de exemplos comparativos os valores do ICMS DIFAL calculados sob os critérios da empresa e da fiscalização, cujo valor considerado como supostamente devido pelo Fisco acaba por violar a Constituição Federal e o Convênio ICMS 93/15, eis que em vez de considerar a alíquota interestadual das operações para dela subtrair a alíquota interna, considera o montante cheio desta última, por não ter havido recolhimento de ICMS na origem, trazendo no presente caso, um benefício pela não incidência do imposto reconhecida no Estado de origem e, por isso, receber a alíquota interna “cheia” do imposto estadual, como se fosse uma operação interna.

Reafirma que o entendimento, ora combatido, ofende frontalmente a Constituição Federal e, por isso, deve também ser rechaçado para ensejar o integral provimento da presente impugnação.

Por fim, observa o caráter notoriamente confiscatório da multa aplicada, em patamar claramente exorbitante.

Evoca o Princípio do Não Confisco, que em matéria tributária tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria Constituição Federal veda a utilização do tributo com efeito confiscatório e a doutrina entende aplicável tal princípio, também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que se trata de corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Enfatiza que a multa aplicada, no patamar de 60%, extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta do contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade.

Ensina que a multa tributária é prestação pecuniária, compulsória, incidente em decorrência da prática de um ilícito, diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito à exceção do disposto no art. 118, inc. I, do Código Tributário Nacional.

Destaca que a natureza da multa é punitiva ou cominatória, na medida em que figura como meio coativo para induzir ao cumprimento de deveres tributários instrumentais ou prevenir o ilícito fiscal, ou seja, a infração substancial ou material.

Acrescenta, para que a multa conserve as suas funções de punir, reprimir e ressocializar, não pode deixar de observar o parâmetro constitucional do não-confisco, aplicável à obrigação principal, visto que sua imposição tem como finalidade última, garantir o recolhimento do tributo.

Ressalta que não se pode olvidar que a multa tributária merece o mesmo regime jurídico do tributo para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito tributário, na sua acepção mais ampla, conforme § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, transcrito, o que se constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário, também a este encargo.

Destaca que no presente caso, a multa no patamar exorbitante em que foi aplicada, representa uma desproporcionalidade gritante quando comparada com o valor do imposto devido, sendo certo que a multa respectiva no percentual de 60%, autoriza sua redução, uma vez que o fato de a multa estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à redução da multa, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Chama a atenção para o fato de que o próprio STF, durante o recente julgamento do Recurso Extraordinário 754.554/GO, por meio do voto do Ministro Celso de Mello, adotou o entendimento no sentido de que mesmo uma multa de 25%, pode ser declarada confiscatória.

Reproduz ementas de decisões proferidas pelo STF, nas quais se verifica a possibilidade de redução das multas aplicadas em desconformidade ao Princípio do Não Confisco: Agravo em Recurso Extraordinário nº 523.471/MG, Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 06/04/2010 e o Agravo em Recurso Extraordinário nº 482281/SP, Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 30/06/2009.

Por estas razões, conclui que o malfadado lançamento não pode prosperar, tendo em vista que ele se encontra eivado de diversos vícios os quais maculam a presente cobrança, devendo a mesma ser extinta.

Por fim, requer que seja integralmente provida a presente impugnação e reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração, em razão da inexistência de fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular; do equívoco no cálculo do DIFAL nas operações em que não houve recolhimento do imposto na origem e da exorbitância da multa aplicada, em caráter confiscatório.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 98 a 102, onde após reproduzir a infração e as razões da defesa, passa a expor suas informações.

Afirma que o CONSEF possui Acórdãos sobre o tema em questão, conforme o JJF nº 0159-03/19, cujo voto transcreve integralmente.

Pontua que a fiscalização da Bahia tem atribuição vinculada às determinações legais que regem o ICMS e conforme pode ser constatado no auto de infração, fls. 01 a 03, todos os elementos exigidos pelo art. 4º da Lei nº 7.014 e art. 305 do RICMS/BA, portanto, a alegação não procede.

Afirma que as notas explicativas sobre a fiscalização do roteiro ICMS do DIFAL, fls. 08 a 11, detalham o método de cálculo utilizado pela fiscalização a qual segue a legislação vigente e consta também as respostas do contribuinte às intimações, onde demonstra sua interpretação particular sobre a legislação.

Explica que o SIAF – SISTEMA INTEGRADO DE AUDITORIA FISCAL carrega integralmente os dados contidos nas EFD do contribuinte, inclusive, as alíquotas constantes nos documentos fiscais e que é responsabilidade do contribuinte as informações contidas na EFD, transmitida para a SEFAZ.

Destaca quanto a reclamação da multa aplicada, que a fiscalização segue as normas legais vigentes, onde está legalmente prevista na Lei nº 7.014/96, no seu art. 42. inc. II, alínea “f” e o sistema SCLT da SEFAZ informa automaticamente os dispositivos legais.

Em relação as contestações vinculadas a Sumula do STJ e outras alegações constitucionais, informa que não cabe a discussão sobre entendimento constitucional, posto que o fisco deve obediência ao RICMS/BA por responsabilidade funcional.

Por fim, mantém a ação fiscal e a infração imputada.

Registro que o Auto de Infração, foi inicialmente pautado para julgamento nesta 2ª Junta de Julgamento Fiscal em 26/10/2020, tendo sido retirado de pauta em conformidade com o art. 66 do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, antes de se iniciar a votação, em virtude de solicitação da presidência, que obteve concordância de todos os membros da JJF.

Participou da sessão de Dr.<sup>a</sup> Luísa Cabral Meirelles – OAB/RJ 201.885, que preferiu a sustentação oral, reforçando todos os argumentos da defesa, inclusive fazendo referência a recente decisão do Supremo Tribunal Federal cujo julgamento reforça a jurisprudência já consagrada.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe acusa o sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes da Bahia na condição NORMAL, exercendo a atividade econômica de telefonia móvel celular, uma única infração, tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo, preliminarmente, requer a nulidade do lançamento em razão de entender que não existe fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular e por considerar que o autuante cometeu equívocos no cálculo do ICMS-DIFAL nas operações em que não houve recolhimento do imposto na origem. Tais questões, serão tratadas quando da abordagem do mérito.

Contudo, cabe inicialmente analisar as questões de validade do feito sob o aspecto formal. Nesse sentido, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com os pressupostos do Código Tributário Nacional, da Lei nº 7.014/96, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e do Regulamento do ICMS/2012.

A irregularidade apurada pela fiscalização, está devidamente demonstrada no levantamento fiscal impresso parcialmente, fls. 06 e 07, gravado integralmente na mídia eletrônica – CD, fl. 26, que serve de base a exação, cujas cópias foram entregues ao contribuinte quando da cientificação da lavratura do auto, conforme termo de recebimento de arquivos fl. 24, lhe possibilitando defender-se, de forma que foram observados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração e lastreado nos dispositivos legais expostos, assim como a tipificação da multa sugerida.

Portanto, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do Auto de Infração, estando definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do crédito tributário reclamado. Dessa forma, o feito encontra-se apto a surtir todos os efeitos jurídicos e assim, rejeito a arguição de nulidade.

No mérito, o sujeito passivo foi acusado de deixar de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais em operações interestaduais com mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

A defesa se sustenta em dois pilares. O primeiro deles, está expresso no seu entendimento de que nas operações arroladas no levantamento fiscal, não há incidência do diferencial de alíquotas, por se tratar de transferências entre seus estabelecimentos, conseqüentemente, não havendo qualquer alteração na titularidade das mercadorias, capaz de caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, não há imposto a ser exigido. Entendimento este, que se sustenta na SÚMULA 166 do STF.

O segundo, consiste na sua constatação de que o autuante deixou de calcular corretamente o DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS, na medida que ignorou o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS nº 93/2015 que, em consonância ao disposto no art. 155, §2º, inc. VII da Constituição Federal, determina que para o cálculo do diferencial de alíquotas em favor do Estado de destino deve ser considerada a alíquota interna deste e a alíquota interestadual prevista para a operação.

A defesa sustenta que as operações de transferências interestaduais incluídas no levantamento fiscal, por não se constituírem em operação mercantil, não gerarem qualquer circulação jurídica, pois não há transferências de titularidade, não estão sujeitas à tributação imputada pela acusação.

Tal entendimento da autuada se sustenta na jurisprudência dos Tribunais Superiores, cujas ementas do STJ e STF, foram trazidas aos autos com o propósito de corroborar com o seu arrazoadado.

O argumento da defesa encontra o primeiro empecilho para ser acatado, no que estabelece a Lei Complementar nº 87/96, em relação a autonomia dos estabelecimentos, ainda que de mesma titularidade, no campo de abrangência do ICMS.

Efetivamente nas transferências de bens e mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação mercantil e não há pagamento nem recebimento financeiro. Entretanto, considera-se que os estabelecimentos são autônomos, com base na Lei Complementar nº 87/96, no que preconiza o seu art. 11, §3º, inc. II, a seguir transcrito.

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

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, 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;*

A mesma Lei Complementar, na redação do seu art. 12, inc. I, reforça a tese da autonomia dos estabelecimentos, ainda que pertencentes a um mesmo titular, pois assim determina:

*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;*

Como não poderia ser diferente, a Lei nº 7.014/96, segue no mesmo sentido, conforme dispõe o art. 2º, inc. IV, *in verbis*.

*Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)*

*IV - as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto;*

Quanto ao argumento defensivo de que as “*ditas transferências representam apenas a circulação física das mercadorias, sem que haja transferência de titularidade das mesmas, nem qualquer negócio mercantil respectivo, tais operações deveriam se dar sem o recolhimento do ICMS, posto que não caracterizado o fato gerador desse imposto*”, a Lei nº 7.014/96, no art. 2º, §1º, incisos I e II prevê que:

*Art. 2º O ICMS incide sobre: (...)*

*§ 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;*

Dessa forma, não pode ser acolhido o argumento da defesa de que nas transferências ocorre apenas a circulação física e não a circulação jurídica.

Ainda refiro-me a Lei nº 7.014/96, que trata da ocorrência do fato gerador do ICMS no seu art. 4º, cuja leitura esclarece que ao receber as mercadorias ou bens decorrentes das operações de transferências interestaduais, ocorrendo a entrada dessas mercadorias ou bens no

estabelecimento, se configura a ocorrência do fato gerador do imposto, de acordo com o inciso XV do citado artigo da Lei nº 7.014/96:

*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.*

Ou seja, para a exigência do ICMS-DIFAL, é irrelevante o fato da saída do bem ou do material de uso e consumo, com destino a outro estabelecimento, se tratar de operação de transferência, sem a transferência da titularidade, como alega a autuada, pois, resta evidenciado que nestas hipóteses, se configura a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Ademais, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estes, do mesmo titular, com a expressa previsão na Lei nº 7.014/96, resta caracterizada integralmente a ocorrência do fato gerador do ICMS nas operações arroladas no levantamento fiscal que resultou na exigência fiscal.

Recorro ainda ao que prevê o Convênio ICMS 19/91, que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, que na sua Cláusula primeira, inc. II, contempla as operações arroladas no presente Auto de Infração, regulando a obrigatoriedade de recolhimento pelo destinatário, do ICMS-DIFAL.

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

*II - nas entradas no estabelecimento destinatário, este pagará o diferencial de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo constante da alínea "a" do inciso anterior, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.*

Quanto ao argumento da defesa com base na SÚMULA 166 do STJ, ressalto que o entendimento já encontra-se pacificado no âmbito do CONSEF, externado em diversos julgamentos acerca da matéria.

Acrescente-se o fato da Procuradoria Geral do Estado também em inúmeras oportunidades ter externado seu posicionamento sobre o tema, no sentido de que a SÚMULA 166 do STJ tem o seu alcance limitado às operações internas, diferente das operações arroladas no Auto de Infração em lide, diante dos prejuízos aos estabelecimentos destinatários que estariam impedidos de manter os créditos fiscais decorrente dessas operações.

Nesse sentido foi publicado o INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO PGE Nº 2016.169506-0, restringindo a sua aplicação às operações internas, que assim se posiciona:

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

**Ressalva:** *Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.*

*Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.*

Portanto, resta demonstrado e conforme o entendimento pacificado, que após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a SÚMULA 166 do STJ tornou-se inaplicável.

Pelo exposto, o ICMS referente ao diferencial de alíquotas é devido nas transferências interestaduais de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento ainda que pertencentes ao mesmo titular, conforme o disposto nos dispositivos legais acima transcritos.

Quanto a fórmula de cálculo do imposto devido, outro ponto questionado pela defesa, constato, após análise do levantamento e conforme exposição do autuante, fls. 09 a 11, o cálculo se procedeu dentro das regras estabelecidas no art. 17, inc. XI da Lei nº 7.014/96, *in verbis*.

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é: (...)*

*XI - 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.*

Ou seja, o cálculo segue o que estabelece a legislação: do valor total das mercadorias constante na nota fiscal, expurga-se o ICMS destacado, calculado com a alíquota interestadual do Estado de origem, contidos os acréscimos previstos no art. 13, §1º da Lei Complementar nº 87/96, e assim obtém-se a base de cálculo do ICMS-DIFAL, que aplicada a alíquota interna do Estado da Bahia, tem-se o valor do imposto devido.

Assim, não existe nos cálculos efetuados pelo autuante, descumprimento de nenhum comando legal que os invalide, não sendo, portanto, aceitável o argumento da defesa.

Quanto às menções de decisões do Tribunal de Justiça da Bahia e do Superior Tribunal de Justiça, é sabido de que tais decisões não vinculam, obrigatoriamente, o legislador, sequer o julgador administrativo.

A matéria tratada não é nova no CONSEF que tem julgado diversos Autos de Infração, mantendo sempre o entendimento em consonância com o exposto no presente voto, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0362-11/17, 0204-12/19, 0185-12/18, 0026-12/20 e 0133-12/17, de que é legalmente devida, nas transferências interestaduais, a exigência do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais.

Quanto às alegações da autuada referente ao valor exorbitante da multa aplicada e a consequente violação ao Princípio do Não Confisco, lembro que a multa sugerida pela autoridade fiscal está prevista na Lei nº 7.014/96 no seu art. 42, inc. II, alínea “f”, portanto, legal.

Em relação a possíveis arguições de inconstitucionalidade da multa, não cabe aos órgãos administrativos julgar tais questões, nos termos do art. 167, inc. I do RPAF/99.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0010/19-9**, lavrado contra **CLARO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$326.028,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR