

A. I. Nº - 279691.0711/03-8  
AUTUADO - SUCOVALLE SUCOS E CONCENTRADOS DO VALE S.A.  
AUTUANTE - JOILSON SANTOS DA FONSECA  
ORIGEM - SAT/DAT NORTE/COFEP  
INTERNET - 01.04.04

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0090/01-04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não foram apontados objetivamente erros do levantamento fiscal. Está caracterizada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/12/03, apura a falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documento fiscais, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (1998). Imposto lançado: R\$ 111.547,92. Multa: 70%.

O autuado inicia sua defesa suscitando uma preliminar de nulidade, alegando desvio de finalidade e abuso de poder, questionando que o fiscal autuante não é lotado na área da circunscrição da Inspetoria de Irecê, à qual está vinculada o estabelecimento. Diz que não é esta a primeira vez que a mencionada autoridade autua a sua empresa. Reclama que a fiscalização se iniciou em 15/10/03 e foi concluída em 25/12/03, tendo nesse ínterim havido prorrogação dos trabalhos da fiscalização, sendo que, 3 dias antes, no dia 22/12/03, cessou o prazo para fruição do benefício previsto na Lei nº 8.887/03, que permitia o pagamento de débitos com dispensa de multa. Fundamenta o seu protesto citando doutrina. Considera ter havido desvio de finalidade, assinalando que se deve distinguir discricionariedade de arbitrariedade. Argumenta que se caracteriza desvio de finalidade quando a autoridade, embora atuando nos limites de sua competência, pratica o ato por motivos ou fins diversos dos objetivados pela lei ou exigidos pelo interesse público, o que implica violação moral da lei, colimando o administrador público fins não queridos pelo legislador, ou utilizando motivos e meios imorais para a prática de um ato administrativo aparentemente legal. Pede que se decrete a nulidade do procedimento.

Quanto ao mérito, alega que a autuação não deve prevalecer, pois não há um único demonstrativo capaz de demonstrar o acerto da ação fiscal, tornando-se imperiosa a necessidade de se apurar efetivamente o estoque objeto do presente lançamento, sob pena de violação de lícitos direitos constitucionais. Frisa que não foi obedecido o critério insculpido no art. 60, II, 1, “a”, do RICMS/97, pois não foi utilizada a média dos preços, e sim o valor da pauta, o que considera ilegal.

Aduz a defesa que, ainda que se aceitasse o quantitativo do estoque indicado pela autoridade fiscal, o valor da obrigação principal seria de R\$ 101.080,56, e não o apontado no Auto de Infração, ressaltando que este não corresponde à verdade dos fatos, haja vista que o levantamento fiscal

não foi elaborado com o cuidado e a atenção que se faziam necessários, gerando uma onerosidade excessiva em desfavor da empresa.

Passa em seguida a comentar a natureza do fato gerador do ICMS, à luz das duas principais vertentes doutrinárias, a tradicional e a mais recente. Assinala que a doutrina tradicional considerava fato gerador do imposto a saída física de mercadorias do estabelecimento comercial, industrial ou produtor, pouco importando a causa, o título jurídico ou o negócio; a saída era o verdadeiro pressuposto ou fato gerador do tributo, tese esta inteiramente superada, no presente. A segunda tese, aceita unanimemente pela doutrina e juridicamente adequada, entende não haver circulação sem a transferência da propriedade das mercadorias. Acentua que a operação que dá ensejo à circulação é negócio jurídico ou ato jurídico material que seja relativo à circulação de mercadoria. A hipótese de incidência o ICMS é a operação relativa à circulação em si mesma considerada. Ao pôr a ênfase no vocábulo “operação”, a Constituição pretende que a lei apenas tribute os movimentos de mercadorias que sejam imputáveis a negócios jurídicos translativos da sua titularidade. Ao empregar a palavra “operação”, a Constituição garante que a circulação de mercadoria é adjetivação, é consequência, pois somente terá relevância jurídica a operação mercantil que acarrete a circulação da mercadoria, como meio e forma de transferir-lhe a titularidade. Sendo assim, o imposto não é devido em caso de mera saída ou circulação física que não configure uma real mudança de titularidade do domínio de mercadoria. “Operações” são atos jurídicos, ou seja, são atos juridicamente relevantes, tidos pelo direito como aptos a produzir determinada eficácia jurídica. Por sua vez, “circulação de mercadorias” é uma locução adjetiva que restringe o conceito substantivo do termo “operações”. Quem pensa que o imposto recai sobre circulação ou sobre mercadorias ignora a Constituição, deslocando o cerne da hipótese de incidência do tributo, da operação – como estipula o Texto Magnifico – para seus aspectos adjetivos. A circulação de mercadoria será sempre movimentação, tomada esta como forma de transferir o domínio, como mudança de patrimônio, como execução de um contrato translativo da titularidade da mercadoria. Circular significa mudar de titular. Um bem circula juridicamente quando muda de titular. O conceito do direito tributário coincide com o do direito comercial.

Prosegue observando que o STF não aceitou o argumento de que, por força do princípio da não-cumulatividade, não haveria prejuízo para o contribuinte, já que o débito fiscal de um estabelecimento seria “aproveitado” como crédito por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, e declarou a inconstitucionalidade da lei que tributava as movimentações físicas de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, em que pese serem eles autônomos (cita a fonte). E o STJ firmou a Súmula nº 166, segundo a qual não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Com base nessas considerações, a defesa conclui que padecem de inconstitucionalidade as disposições da Lei Complementar nº 87/96 que admitem a incidência do ICMS nas simples transferências físicas de mercadorias de estabelecimento comercial do mesmo titular. No direito brasileiro, tanto no Direito Civil, como no Direito Comercial, o contrato de compra e venda, embora perfeito, não transfere a propriedade, sendo necessário, ainda, que se dê a tradição, modo comum de se alterar o domínio das coisas móveis. Somente assim a mercadoria circula juridicamente, realizando-se o fato gerador do ICMS. Por isso mesmo, em consonância com a Constituição Federal, a hipótese de incidência do ICMS não é realizar operação mercantil translativa do direito de propriedade, mas sim realizar operação de circulação de mercadoria. É mister, portanto, tanto o ato translativo do domínio, como ainda a tradição (a execução do contrato, transferindo a propriedade), para que a mercadoria efetivamente circule. Nos termos do art. 620 do Código Civil, o domínio das coisas não se transfere pelos contratos antes da tradição.

No mesmo sentido, dispõe o art. 197 do Código Comercial: logo que a venda é perfeita, o vendedor fica obrigado a entregar ao comprador a coisa vendida no prazo e pelo modo estipulado no contrato.

A defesa observa que o Direito Tributário acompanha, coerentemente, a regulação da matéria do direito privado, pois a lei escolheu como momento da ocorrência do fato gerador do ICMS a saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante, industrial ou produtor, o que significa dizer que o fato gerador não é a saída meramente física, mas da saída como execução de um ato ou negócio (operação jurídica) translativo da titularidade da mercadoria. A saída, nas operações correntes dentro do território nacional, ou a entrada, nas importações, são os momentos marcantes da tradição, que exteriorizam a circulação jurídica das mercadorias. Antes disso, nem se consuma a transferência da titularidade da mercadoria, nem se consuma o fato imponível do ICMS.

Conclui requerendo a anulação do Auto de Infração.

O fiscal autuante prestou informação destacando que a defesa não apresentou nenhum levantamento técnico para se contrapor ao levantamento que dá suporte ao Auto de Infração. Observa que foram anexados a este o demonstrativo analítico das entradas e das saídas de mercadorias, o levantamento dos estoques iniciais e finais com os referidos códigos das mercadorias, obtidos do Registro de Inventário, e o demonstrativo analítico com o resultado final da apuração e a forma de cálculo.

Quanto à alegação da defesa de que o fiscal autuante não está lotado na Inspetoria de Irecê, o informante admite tal fato, explicando que o contribuinte, apesar de estar localizado em Irecê, faz parte das empresas cujo controle e fiscalização estão sob responsabilidade da Coordenação de Fiscalização das empresas de Grande Porte da Diretoria Norte, com sede em Feira de Santana, sendo este o motivo de um agente fiscal desta unidade ter sido designado para fiscalizar o referido estabelecimento.

Relativamente à utilização do preço de pauta fiscal para apuração do montante devido, o fiscal explica que assim procedeu porque as mercadorias objeto do levantamento são todas sujeitas à substituição tributária, cujos preços são estipulados em pauta fiscal, e por ser o contribuinte responsável pelo encerramento da fase de tributação desses produtos na condição de filial atacadista de um estabelecimento industrial.

Conclui opinando pela manutenção do lançamento.

## VOTO

A questão levantada pela defesa como preliminar não indica, do ponto de vista formal, nenhum aspecto que macule o lançamento, e tampouco aponta, no plano substancial, qualquer afronta aos princípios constitucionais que norteiam o processo administrativo. No máximo, é apenas lamentável que por uma questão de apenas 3 dias a empresa não pôde beneficiar-se do favor da Lei nº 8.887/03. O fato de o autuante não ser lotado na repartição local é matéria do âmbito interno da administração.

Quanto à adoção da pauta fiscal, considero correto o procedimento, haja vista que há previsão regulamentar nesse sentido (RICMS/97, art. 61, III).

A defesa tece considerações respeitáveis no que concerne à teoria da incidência do ICMS, pois, evidentemente, a norma jurídica desse tributo não incide sobre mercadorias, nem sobre circulação de mercadorias, mas sobre operações relativas à circulação de mercadorias.

Alega a defesa que não é devido o imposto no caso de simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Não vou comentar esse aspecto, porque não é disso que se trata nestes autos. O lançamento do imposto não se refere a transferências de mercadorias entre estabelecimentos. O Auto de Infração diz respeito é ao imposto relativo a operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documento fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado. Embora o fiscal autuante não tenha dito no Auto de Infração – e deveria ter dito, em atenção ao art. 39, III, do RPAF/99 –, as mercadorias em questão são todas elas enquadradas no regime de substituição tributária. Mas, apesar disso, não estava encerrada a fase de tributação, haja vista que, conforme foi explicado pelo autuante na informação fiscal, o estabelecimento autuado é filial atacadista de um estabelecimento industrial. Sendo assim, é a filial quem assume a condição de responsável pela retenção do imposto nas operações que realiza, de modo que só a partir destas é que se considera encerrada a fase de tributação (RICMS/97, arts. 355 e 356). Essas circunstâncias, inclusive as razões do emprego da pauta fiscal, deveriam ter sido explicitadas no corpo do Auto de Infração, como mandam os incisos III e VI do art. 39 do RPAF/99. Não obstante isso, na instrução deste processo, não determinei a reabertura do prazo de defesa, porque percebi, pelo teor da defesa, que o contribuinte compreendeu as razões e fundamentos do lançamento.

O Auto de Infração diz respeito a levantamento quantitativo de estoques. Foi apurada omissão de saídas de mercadorias. A defesa não apontou erros do levantamento fiscal.

Considero caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279691.0711/03-8, lavrado contra **SUCOVALLE SUCOS E CONCENTRADOS DO VALE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 111.547,92, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA