

A. I. N º - 129712-0008/07-7  
AUTUADO - ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
AUTUANTE - MARIA CRISTINA A. CORREIA SANTOS e MARIA DAS GRAÇAS L. FERREIRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16.12.2008

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0326-02/08**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES DE VENDAS A CONSUMIDOR FINAL LOCALIZADO NO ESTADO DA BAHIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatção de venda de mercadoria a consumidor final, realizada pelo autuado, estabelecida na Bahia, sendo a mercadoria remetida diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade e de ilegalidade da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/03/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$5.529.914,34, em decorrência da falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Consta ainda da acusação que a falta de escrituração ocorreu em razão do não recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia constatado pelas vendas de mercadorias a consumidor final realizadas pela autuada, estabelecida neste Estado, sendo as mercadorias remetidas diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia. A exigência fiscal foi feita com base nos documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento de Barueri-SP, onde consta o número do Pedido emitido pelo estabelecimento baiano quando da negociação realizada com o consumidor. As operações, ou sejam, todas as negociações mercantis realizadas com os consumidores finais foram promovidas pelo estabelecimento baiano, portanto foi quem procedeu efetivamente as vendas das mercadorias para os consumidores localizados no Estado da Bahia. Ressaltam que a exigência fiscal se restringe à parcela do imposto devido à Bahia, uma vez que, ao ser calculado o imposto não recolhido, foi deduzido o valor do ICMS relativo à operação interestadual, qual seja, a de remessa das mercadorias pelo estabelecimento situado no Estado de São Paulo aos consumidores deste Estado. Tudo conforme demonstrativos anexos cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte.

O autuado apresentou defesa, folhas 369 a 383, impugnando o lançamento tributário, onde, inicialmente transcreve os dispositivos indicados como infringidos e os termos da acusação. Prosseguindo, esclarece que tem como objeto social a comercialização de móveis, utensílios e objetos de uso pessoal, doméstico, esportivo ou profissional, com matriz no Estado de São Paulo e diversas filiais espalhadas por diferentes estados da Federação, entre eles o Estado da Bahia, e por conta disso as operações de vendas podem ocorrer de diversas maneiras, conforme a necessidade do cliente, levando-se sempre em conta o estoque da loja, podendo as mercadorias saírem de loja situada no mesmo Estado em que foi efetuado o pedido de venda ou em Estado diverso, sendo que, o ICMS sempre será recolhido no Estado em que a mercadoria der saída.

Informa que, a título de elucidação, junta aos autos, exemplos de operações onde os clientes fazem pedidos em São Paulo, porém, a mercadoria sai da filial em Salvador, recolhendo neste Estado o imposto incidente sobre a operação.

Como preliminar, requer a nulidade da autuação por entender que houve ofensa ao princípio da legalidade, uma vez que não existe lei no Estado da Bahia que determine a incidência do ICMS sobre a “negociação de venda”. Frisa que o artigo 150 da Constituição Federal dispõe que é vedado a União, aos Estados e aos Municípios exigir tributo, sem lei que o estabeleça.

Transcreve o artigo 2º, inciso I, do RICMS vigente, para fundamentar sua alegação de o regulamento em questão dispõe que a circulação da mercadoria é o fato gerador do ICMS, que se dá no momento da saída da mercadoria do estabelecimento comercial, o que não aconteceu no caso em tela. Frisa que a lei não determina a incidência do imposto na negociação de venda, ressaltando que a negociação é um ato que antecede a circulação de mercadorias, tendo em vista que neste momento ainda não houve a tradição do bem, ou seja, a transferência da titularidade, que ocorrerá com a venda efetiva.

Sustenta que não houve subsunção do fato à norma, porque a infração imputada à autuada não é compatível com a descrição feita pela fiscalização, uma vez que o CTN, em seu artigo 114, define o fato gerador da obrigação tributária como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, no caso em tela não houve identidade da descrição fiscal à operação efetuada pela empresa, citando ensinamento de Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carazza para embasar sua alegação.

Ressalta que a fiscalização interpretou da maneira que lhe conveio o Regulamento do ICMS criando situação nova não definida em lei contrariando os preceitos da Lei Complementar 87/96. Transcreve o inciso I do artigo 12 da Lei Complementar acima citada e I do artigo 2º do RICMS em vigor, concluindo que não há dúvida de que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, sendo o aspecto temporal da regra matriz de incidência tributária, o momento da sua saída do estabelecimento comercial. Argumenta que somente ocorre a efetiva circulação de mercadorias, no sentido econômico, no momento em que houver transferência de titularidade das mesmas, ou seja, quando o produto passar do patrimônio de um para outro, citando ensinamento de Hugo de Brito Machado. Conclui que apenas o pedido de venda não é suficiente para gerar ao fisco a pretensão de cobrar o ICMS, sendo necessário que haja a efetiva tradição do bem, com a saída da mercadoria, o que, *“in casu”* ocorreu fora do território baiano, transcrevendo trecho de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Em relação a multa aplicada, alega que é ilegal, pois não cometeu nenhuma infração às leis tributárias sendo que escriturou as operações de saídas das mercadorias nos livros fiscais da sua matriz em São Paulo.

Ao final, requer a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal às folhas 492/498, as autuantes confirmam os procedimentos fiscais na sua totalidade pelas razões de fato e de direito que passaram a apresentar.

Aduz que o autuado é um estabelecimento autônomo inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado com a atividade econômica de “comércio varejista de móveis”, funciona em instalações de grande porte comercial, estando enquadrada na condição Normal de Apuração do imposto, ou seja, Conta Corrente Fiscal, estando obrigado a cumprir a legislação pertinente ao Estado da Bahia nas suas operações comerciais.

Aduz que, ao obter neste Estado a inscrição de uma filial com atividade de comércio varejista de móveis, a empresa teria que observar as exigências do Regulamento do ICMS estadual. Porém procede de maneira própria, como se fosse regular promover vendas ao consumidor final baiano

de diversas maneiras, conforme ela mesma informa, considerando apenas os interesses financeiros e de mercado da empresa, estabelecendo formas de procedimento que ferem frontalmente as normas vigentes. Procedimentos estes que decorrem evidentemente de um planejamento tributário da empresa que subverte a lei e os princípios do ICMS, como um imposto estadual, trazendo enormes prejuízos para o Estado da Bahia em termos de perda de arrecadação, além de promover uma concorrência desleal com as demais empresas do ramo estabelecidas neste Estado, haja vista que as notas fiscais emitidas pelo estabelecimento localizado em São Paulo são tributadas pela alíquota de 12%, que é a alíquota interna estabelecida para móveis conforme o RICMS vigente naquele Estado, quando nas vendas para consumidor final no Estado da Bahia a alíquota adotada é 17%.

Ressaltam que ao proceder assim, o autuado também foge ao pagamento da antecipação parcial que é devida nas entradas de mercadorias provenientes de outros estados da Federação, pois envia as mercadorias diretamente para o nosso consumidor final sem fazer a transferência para a filial da Bahia, ainda que simbolicamente, como previsto na legislação.

Quanto a argüição de nulidade do procedimento fiscal, alegando a inexistência de lei no Estado da Bahia que determine a incidência do ICMS sobre a negociação de venda, o autuado tenta propositadamente confundir os fatos e distorcer a verdadeira natureza da operação. Porque na situação analisada não há que se falar de negociação e sim de vendas propriamente ditas. A exigência fiscal é sobre a operação comercial de vendas de mercadorias que ocorrem neste Estado.

Frisam que a efetivação da venda ocorre no estabelecimento baiano, evidenciando-se a caracterização dessa filial como responsável pelo pagamento do imposto, não obstante a nota fiscal ter sido emitida pelo estabelecimento situado em outro Estado, diretamente para o consumidor final. São realizadas no estabelecimento autuado vendas efetivas, conforme levantado e demonstrado no Auto de Infração e seus Anexos, através de formalização de um Pedido de Venda e o consumidor faz o pagamento nos Caixas desta filial, que registram os recebimentos destas vendas, como comprovam os Boletins de Caixa, cujas cópias estão apensadas nos anexos I, II e III deste PAF. Entretanto, estas vendas denominadas “Pedidos”, que não são simplesmente pedidos como a empresa tenta caracterizar, pois são devidamente concretizadas e pagas, lançadas nos ECF como dados não fiscais, sob a rubrica de “Totalizadores não Fiscal” e sem a devida emissão do Cupom Fiscal, deixando os Caixas diariamente descobertos, com recebimentos sem o correspondente documento fiscal.

Salientam que os Demonstrativos às fls. 133 a 352, informam detalhadamente, mês a mês, e por cada ECF, os valores efetivamente vendidos, tributados e os não tributados pela empresa. Foram elaborados com base nos dados oriundos das Reduções Z (totalizadores fiscais e não fiscais) e dos Boletins de Caixa, apurando-se o imposto devido, pelas vendas feitas pelo estabelecimento sem a devida tributação, ou seja, sem a devida emissão do cupom fiscal pela Autuada. Informam que, levando-se em consideração o princípio da não cumulatividade do imposto, e visando uma apuração justa foi concedido ao contribuinte o crédito fiscal da operação interestadual (7%), cobrando para o Estado da Bahia a parcela do ICMS referente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Registraram, com relação aos pedidos de venda anexados pela empresa em que parte dos valores foram objeto de cupom fiscal emitido pela filial baiana e parte de emissão da nota fiscal pela filial paulista, que nesses casos foram considerados no levantamento fiscal, mas são em número insignificante, em relação ao volume de vendas total do estabelecimento. Foi constatado durante o trabalho fiscal que os valores faturados diretamente pela matriz em São Paulo correspondem a uma média de 50% do total das vendas mensais do estabelecimento autuado.

Acrescentam que, quanto ao aspecto legal da autuação, no que refere a ocorrência do fato gerador do imposto, a exigência fiscal está amparada na Lei Complementar 87/96, que prevê a

equiparação da saída da mercadoria ou bem com a transmissão da propriedade da mercadoria, ou de título que a represente, quando estes não transitarem pelo estabelecimento do transmitente, transcrevendo aos artigos 11, inciso I, alínea “c” e 12, inciso IV da Lei Complementar, conforme segue:

“Art. 11- O local da operação ou da prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

(...)

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;”

(...)

“Art. 12 – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IV – da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;”

Destacam que esta matéria foi recepcionada pela legislação do Estado da Bahia conforme previsto no art. 3º, § 2º da Lei 3.956/81, com redação dada pela Lei 4.675/86 e no artigo 2º, inc. IV, § 1º, inc. VI do RICMS, Dec. 6.284/97.

Destacam que o fisco baiano não foi o primeiro a questionar o procedimento da empresa. O Estado de Minas Gerais já havia realizado levantamento fiscal sobre esta mesma matéria, constituindo o crédito tributário através da lavratura do Auto de Infração – PTA/AI nº 01.000148227-15 no estabelecimento filial situado naquele Estado, inscrição estadual nº 062.883390.0028. Apreciado pelo Conselho de Contribuintes a decisão foi unânime pela procedência da autuação em sessão realizada em 18/04/2005 conforme Acórdão nº 16.992/05/3<sup>a</sup> transscrito a seguir:

“Ementa-

ICMS- RECOLHIMENTO – LOCAL DA OPERAÇÃO – VENDA DIRETA A CONSUMIDOR FINAL. Constatação de venda de mercadorias a consumidor final, realizada pela Autuada, estabelecida em Minas Gerais, sendo a mercadoria remetida diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da federação, sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado. Infração caracterizada nos termos do art. 6º, § 2º, “f” da Lei 6.763/75. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.”

Informam que também corrobora com este raciocínio a Douta DITRI, que ao responder uma consulta formulada por contribuinte do comércio varejista, portanto com a mesma atividade econômica da autuada, se pronunciou através do Parecer nº 7811/2007, da seguinte forma:

“Ementa-ICMS. Consulta. Matriz de outro estado ao remeter mercadorias para demonstração realizada por sua filial localizada na Bahia e, também, para atendimento de pedidos de clientes, deverá emitir Nota Fiscal tributada pela alíquota interestadual. A filial ao efetuar as entregas, tributará pela alíquota interna do Estado da Bahia”.

“Pergunta: (...)

Uma empresa tem como atividade a fabricação e o comércio de móveis para escritório. A matriz fica no estado do Paraná e pretende abrir uma filial aqui em Salvador, para funcionar como show-room. Apenas para demonstrar os móveis e fechar os pedidos. Os compradores receberão os móveis diretos do Paraná junto com a Nota Fiscal. A minha pergunta é: como ficará a situação

da empresa perante SEFAZ-Ba, tendo em vista que os móveis estarão todos armazenados na matriz, no Paraná?”

“Resposta: (...)

Relativamente à matéria objeto da consulta deve ser informado que ao remeter as mercadorias para a sua filial estabelecida no Estado da Bahia, a título de demonstração, deverá a matriz, localizada no Estado do Paraná, emitir Nota Fiscal com tributação normal e o imposto calculado pela alíquota interestadual. Ao fechar os pedidos junto aos clientes, a filial remeterá os pedidos para a matriz e esta remeterá as mercadorias não diretamente para os clientes, mas, em nome da filial, tributadas, também, pela alíquota interestadual. À medida que as mesmas forem distribuídas aos clientes, a filial emitirá Nota Fiscal tributada pela alíquota interna do Estado da Bahia...”

Ao finalizar, opinam pela manutenção da autuação.

À folha 500 consta Termo de Entrega de 17 caixas, lavrado pela Coordenação Administrativa do CONSEF, constando a devolução dos documentos ao sujeito passivo.

Durante a sessão de julgamento o PAF foi convertido em diligência à Coordenação Administrativa do CONSEF, para que fosse intimado o autuado a devolver os documentos recebidos, conforme termo à folha 17, o que foi atendido, conforme despacho à fl. 518.

#### VOTO

O presente lançamento exige ICMS decorrente de da falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, constatado pelas vendas de mercadorias a consumidor final realizadas pela autuada, estabelecida neste Estado, sendo as mercadorias remetidas diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia.

Em relação à argüição de nulidade, por entender o autuado que a autuação decorrem sobre a “negociação de venda”, a mesma não pode ser acolhida, pois a exigência fiscal é sobre a operação comercial de vendas de mercadorias que ocorrem neste Estado. Se a imputação restou ou não comprovada, questão relacionada a procedência ou improcedência da autuação, analisarei após as questões preliminares.

Quanto a alegação de ilegalidade da multa aplicada, também não pode ser acolhida, uma vez que a multa indicada no Auto de Infração em lide é a prevista na Lei do ICMS, ou seja, artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96. Logo, entendo que não resta qualquer dúvida quanto ao acerto do procedimento das autuantes, ao aplicar a multa prevista na legislação específica.

Superadas as questões preliminares, resta analisar se a imputação de que o estabelecimento autuado realizou vendas de mercadorias a consumidor final se encontra comprovada nos autos.

Conforme provas acostadas aos autos, entendo que o estabelecimento autuado não realizava um “pedido de venda” como alega em sua defesa. O estabelecimento em questão realizava vendas de mercadorias, recebendo os respectivos pagamentos pelas operações comerciais de compra e venda.

Não podemos deixar de considerar que o autuado, por livre deliberação, ao se inscrever no Cadastro de Contribuinte do Estado da Bahia o fez declarando que a atividade que desenvolveria, neste estabelecimento, seria de comércio varejista de móveis. Não consta que o autuado atue como representante comercial.

Outro ponto que não pode deixar de ser observado, e que nas operações em lide, embora o autuado alegue que realizou “pedidos de vendas” e apesar da nota fiscal ter sido emitida pelo

estabelecimento situado em outro Estado, diretamente para o consumidor final localizado no estado da Bahia, conforme demonstrado nos autos, o consumidor faz o pagamento ao contribuinte autuado (estabelecimento localizado na Bahia).

O estabelecimento baiano registra os recebimentos destas vendas, como comprovam os Boletins de Caixa, cujas cópias estão apensadas nos anexos I, II e III deste PAF, sendo lançadas nos ECF como dados não fiscais, sob a rubrica de “Totalizadores não Fiscal” e sem a devida emissão do Cupom Fiscal. Tal procedimento, caracterizando a venda efetiva das mercadorias, passando o consumidor final a condição de proprietário das mesmas, inclusive tendo direito de exigir, do estabelecimento baiano, a entregar dos objetos adquiridos, mediante apresentação do título que represente a propriedade das mercadorias, que no caso em tela, é o comprovante de pagamento.

Portanto, é no estabelecimento localizado no Estado da Bahia onde ocorreu a transferência de propriedade das mesmas, sendo, desta forma, o local da operação para os efeitos da cobrança do ICMS conforme previsto no artigo 11, inciso I, alínea “c” da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

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

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

*(...)*

*c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;” (Grifo meu)*

Independentemente da circulação física das mercadorias ocorrerem ou não pelo estabelecimento autuado, o local da operação, para efeitos da cobrança do imposto, é o estabelecimento que transfere a propriedade, ou o título que a represente, conforme prevista no artigo 11, inciso I, alínea “c” da Lei Complementar 87/96, acima transcrito, reproduzido no art. 3º, § 2º da Lei 3.956/81, com redação dada pela Lei 4.675/86 e no artigo 2º, inc. IV, § 1º, inc. VI do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Saliento que, conforme demonstrativos que embasaram a autuação, na presente lide, foi reclamado apenas o ICMS devido ao Estado da Bahia, pois, ao apurar o imposto devido, as autuantes deduziram o valor do ICMS relativo à operação interestadual, qual seja, a de remessa das mercadorias pelo estabelecimento paulista aos estabelecimento baiano.

Pesquisando o site da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, comprovei, conforme frisaram as autuantes, que a filial estabelecida naquele estado foi autuada pela mesma imputação constante do Auto em lide, tendo a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG julgado pela procedência da autuação, por unanimidade, mediante Acórdão: 16.922/05/3<sup>a</sup>, o qual transcrevo a referida Ementa:

*“Acórdão: 16.922/05/3<sup>a</sup> Rito: Ordinário*

*Impugnação: 40.010114605-04*

*Impugnante: Estok Comércio e Representações Ltda.*

*(...)*

*Ementa*

*ICMS - RECOLHIMENTO - LOCAL DA OPERAÇÃO - VENDA DIRETA A CONSUMIDOR FINAL. Constatação de venda de mercadoria a consumidor final, realizada pela Autuada, estabelecida em Minas Gerais, sendo a mercadoria remetida diretamente ao comprador por estabelecimento da mesma empresa, situado em outra unidade da Federação, sem o recolhimento do ICMS devido a este Estado.*

*Infração caracterizada nos termos do art. 6.º, § 2.º, "f", da Lei 6763/75. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime."*

No mesmo sentido, com bem ressaltaram as autuantes, este é o entendimento da DITRI- Diretoria da Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia manifestado no Parecer nº 7811/2007, *in verbis*:

"Nº Parecer : 7811 / 2007 Data Parecer : 18/07/2007 04:41:00 PM

(...)

*Ementa :ICMS. Consulta. Matriz de outro estado ao remeter mercadorias para demonstração a ser realizada por sua filial localizada na Bahia e, também, para atendimento de pedidos de clientes, deverá emitir Nota Fiscal tributada pela alíquota interestadual. A filial ao efetuar as entregas, tributará pela alíquota interna do Estado da Bahia."(Grifo meu).*

Assim, segundo entendimento da DITRI, a matriz localizada em outro estado ao remeter mercadorias para atendimento de pedidos de clientes, que é o caso em lide, deverá emitir Nota Fiscal tributada pela alíquota interestadual, devendo o estabelecimento localizado no Estado da Bahia tributar pela alíquota interna.

Logo, entendo que a infração em tela restou caracterizada, estando a cobrança amparada no artigo 11, inciso I, alínea "c" da Lei Complementar 87/96, reproduzido no artigo 2º, inc. IV, § 1º, inc. VI do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Pelo acima 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 129712.0008/07-7, lavrado contra ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.529.914,34, acrescido da multa de 70% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2008.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO- JULGADOR