

A. I. Nº - 206828.0003/10-2
AUTUADO - REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.
AUTUANTE - LUIZ CARVALHO DA SILVA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 16. 12. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0383-01/10

EMENTA: ICMS. 1. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme definido na legislação do imposto. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE. Infração reconhecida. b) MATERIAIS DESTINADOS AO USO E USO CONSUMO. Ficou comprovado que as notas fiscais relacionadas na autuação eram referentes a prestações de serviços tributadas pelo ISS e a operação beneficiada com redução de base de cálculo. Infração não caracterizada. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Restou comprovada a falta de pagamento da antecipação tributária, porém as mercadorias tiveram tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível a exigência fiscal. No entanto, é cabível a imposição de multa equivalente a 60% do imposto não antecipado. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/06/10 para exigir ICMS, no valor de R\$ 39.599,22, mais multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$ 2.580.079,25, em razão das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 36.085,11, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril, maio e julho a dezembro de 2008 e janeiro a dezembro de 2009.

Em complemento à acusação acima consta: *Em transferências interestaduais de mercadorias, o estabelecimento utilizou base de cálculo em valor inferior ao da última aquisição da mercadoria, infringindo, assim, o artigo 56, V, do RICMS, aprovado pelo Dec. 6284/97, conforme demonstrativo anexo, do qual foi fornecida uma via a preposto do contribuinte.*

2. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 3.098,00, decorrente de transferências interestaduais e internas, nas aquisições de mercadorias oriundas de

destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril e julho de 2008 e novembro de 2009.

3. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 416,11, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de maio e agosto de 2008.

4. Deixou de recolher ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Foi aplicada multa no montante de R\$ 2.580.079,25, equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago tempestivamente, no período de abril/08 a dezembro/09.

Em complemento à acusação acima consta: *Considerando a condição do estabelecimento – comercial atacadista – e tendo em vista que as mercadorias (calçados) foram adquiridas de terceiros, a responsabilidade tributária de antecipar o pagamento do imposto recai sobre o contribuinte substituído, em que se enquadra o fiscalizado, na forma dos artigos 352, II, 355 e 371, do RICMS/97. Conforme discriminação de demonstrativo anexo.*

O autuado apresenta a defesa de fls. 70 a 84 e, referindo-se à infração 1, salienta que a transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa não constitui fato gerador do ICMS, uma vez que a circulação física da mercadoria, sem mudança da titularidade, não enseja a ocorrência de fato gerador do citado imposto estadual. Para embasar seu argumento, o autuado, além de citar doutrina e jurisprudência do STF e STJ, transcreve a ementa e o voto de decisão proferida no Tribunal de Justiça da Bahia, segundo a qual não poderia haver exigência de ICMS sobre as operações de transferências de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular, nas operações interestaduais ou internas.

Diz que a exigência fiscal não procede, pois recolheu o ICMS nas transferências interestaduais para outras filiais, utilizando como base de cálculo o preço médio dos produtos comercializados. Explica que, na composição do preço médio, considera o volume total do estoque e das aquisições, sem individualização por filial e, portanto, não há como se aferir o valor da última aquisição. Anexa ao processo a planilha (fls. 116 a 121), visando comprovar que a utilização do preço médio não causou prejuízo ao fisco.

Em relação à infração 2, o impugnante reconhece a procedência da exigência fiscal e acosta, à fl. 143 dos autos, fotocópia de DAE referente ao pagamento efetuado.

Quanto à infração 3, o autuado destaca que as Notas Fiscais nos 47062 e 47073 (fls. 123 e 124) são referentes a serviços de impressão de formulários contínuos, cuja prestação é tributada pelo ISS. Diz que a Nota Fiscal nº 2444 (fl. 12) é atinente a uma operação beneficiada com redução de base de cálculo em 26,57%, nos termos do artigo 77 do RICMS-BA. Conclui que, desse modo, a exigência fiscal referente à infração em tela não procede.

No tocante à infração 4, o defendente diz que, conforme o demonstrativo elaborado pelo autuante (fls. 52 a 67), adquire calçados (NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405) procedentes do estado do Ceará.

Afirma que, no caso das mercadorias em comento, aplica-se a regra de antecipação tributária prevista no inc. I do art. 352 do RICMS-BA, uma vez que se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações internas, ao teor do art. 353, inc. II, item “32”, do RICMS-BA. Frisa que, no entanto, o disposto no art. 355, II, do RICMS-BA, afasta a regra da antecipação nas aquisições interestaduais quando a mercadoria se destinar a contribuinte substituto em relação à mesma mercadoria. Aduz que o art. 371, do RICMS-BA, prevê a antecipação tributária, porém ressalva dessa exigência fiscal as hipóteses previstas no art. 355.

Menciona que o RICMS-BA trata o contribuinte substituto de forma como “contribuinte alienante” (art. 353) e “contribuinte adquirente” (: ACORDÃO JJF Nº 0383-01/10



define contribuinte substituto como sendo “o contribuinte baiano que der início à cadeia de fatos que se presume irá ocorrer até a venda ao consumidor final”. Enfatiza que o entendimento do autuante, restringindo a condição de substituto tributário, não pode prosperar, pois o RICMS-BA não fez essa restrição.

Diz que, ao adquirir calçados de outros estados assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária (art. 353, II), porém, como a própria legislação baiana afasta a regra da antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias neste estado (art. 355, II), foi correto o seu procedimento ao não recolher o ICMS de forma antecipada.

Acrescenta que a exigência do imposto por antecipação pressupõe a existência de operação interna subsequente, porém, no seu caso, esse pressuposto não ocorre, pois 95% dos calçados adquiridos são remetidos para outras unidades da Federação. Sustenta que o Estado só pode exigir ICMS por antecipação relativamente às operações internas subsequentes, sendo que a saída interestadual afasta essa exigência. Reitera que 95% dos calçados foram destinados a operações interestaduais, conforme o demonstrativo que anexa à fl. 129, e, portanto, não há como se aplicar multa sobre um imposto que não deveria ter sido recolhido. Assinala que em relação às saídas internas subsequentes, no percentual de 5% das aquisições feitas no Estado do Ceará, a antecipação tributária foi paga, conforme DAEs às fls. 131 a 141. Para embasar seus argumentos, cita doutrina.

Ao finalizar sua defesa, o autuado solicita que as infrações 1, 3 e 4 sejam julgadas improcedentes. Pede que seja homologado o valor pago quanto à infração 2.

Na informação fiscal (fls. 146 a 150), o autuante, referindo-se à infração 1, diz que os argumentos defensivos não merecem acolhimento, pois o próprio autuado afirma que recolheu o imposto devido nas referidas transferências. Após transcrever o disposto no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, o auditor fiscal diz que o contribuinte, ao afirmar que “*não há como aferir o valor da última aquisição*”, está tacitamente confessando o descumprimento da norma regulamentar.

Quanto à infração 2, afirma que o sujeito passivo reconheceu a procedência da autuação, tendo recolhido o valor correspondente.

No que tange à infração 3, o autuante fiz que “diante dos elementos de prova acostados pelo impugnante (fls. 122 a 127), só resta reconhecer que a razão assiste ao contribuinte”.

Em relação à infração 4, diz que a defesa tenta passar a idéia de que o autuado estaria desobrigado do pagamento do ICMS devido por antecipação, porém, em relação ao instituto da substituição tributária, o autuado não é contribuinte substituto, mas sim, substituído. Frisa que, conforme fl. 2, a infração foi enquadrada nos artigos 352, II, 355 e 371, todos do RICMS-BA.

Sustenta que o autuado, na condição de estabelecimento comercial atacadista, enquadra-se como contribuinte “substituído”, ao teor do disposto nos artigos 352, II, e 371, ambos do RICMS-BA. Assevera que, desse modo, o autuado está obrigado a recolher o ICMS devido por antecipação, nas entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, procedentes de outras unidades da Federação, relativamente a operações próprias e operações internas subsequentes.

Quanto ao argumento defensivo de que 95% das saídas eram destinadas a outros Estados, o autuante diz que não há como se saber, no momento da entrada, se as mercadorias adquiridas serão destinadas a operações internas ou interestaduais. Dessa forma, entende que deve prevalecer o disposto no artigo 371 do RICMS-BA, não se aplicando ao caso as ressalvas do artigo 355. Aduz que, para solucionar o problema do imposto cujo recolhimento mais tarde venha se revelar indevido, o Regulamento do ICMS oferece as opções previstas no §3º do seu artigo 359.

Ao finalizar a informação fiscal, o autuante solicita que as infrações a infração 3 seja julgada improcedente.

À fl. 152, consta extrato do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária) referente ao pagamento da parte da autuação reconhecida como procedente pelo autuado.

VOTO

Na infração 1, o autuado foi acusado de ter recolhido a menos ICMS, em decorrência de, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, ter apurado o imposto estadual utilizado base de cálculo inferior ao valor da última aquisição das mercadorias, conforme demonstrativo acostado às fls. 9 a 49 dos autos.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 (LC 87/96), cujo teor foi reproduzido no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96, sendo que esse dispositivo legal está regulamentado no artigo 56, V, “b”, do RICMS-BA. Para um melhor entendimento da questão, transcrevo o disposto no artigo 13, §4º, da LC 87/96, que disciplina a matéria em comento:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Conforme o demonstrativo de fls. 9 a 49, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias – as quais não foram produzidas por ele, pois se trata de um estabelecimento atacadista – utilizando como base de cálculo do ICMS valor inferior ao da entrada mais recente da mesma mercadoria.

Em sua defesa, em apertada síntese, o autuado apresenta dois argumentos: que nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não há incidência do ICMS, uma vez que não há mudança de titularidade; que utilizou nas transferências em questão utilizou como base de cálculo o preço médio das mercadorias.

Apesar da jurisprudência citada e dos abalizados argumentos trazidos na defesa, sem sombra de dúvida há incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, tanto que a Lei Complementar 87/96, a Lei Ordinária Estadual 7.014/96 e o RICMS-BA estabeleceram critérios específicos para a determinação da base de cálculo do referido imposto estadual.

O argumento defensivo de que, conforme o demonstrativo de fls. 117 a 121, nas transferências realizadas foi utilizado o preço médio das mercadorias adquiridas como base de cálculo não elide a autuação, pois esse critério não tem respaldo na legislação tributária pertinente. Ademais, esse argumento constitui um claro reconhecimento de que há incidência de ICMS nas transferências interestaduais em tela e que o autuado apurou a base de cálculo utilizando um critério não previsto na legislação. Para elidir a acusação, o autuado deveria ter comprovado que as saídas foram realizadas com base no valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, ou então trazer ao processo documento fiscal que comprovasse que os preços mais recentes utilizados pelo autuante estavam equivocados, o que não foi feito.

Em face do acima exposto, a infração está caracterizada, uma vez que restou comprovado que o autuado, nas transferências interestaduais em tela, utilizou base de cálculo inferior ao previsto na legislação, acarretando recolhimento a menos do ICMS de

No que tange à infração 2 – falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo –, o autuado reconheceu a procedência da exigência fiscal e efetuou recolhimento do valor correspondente. Dessa forma, a infração subsiste integralmente, devendo ser homologado o valor já recolhido.

Trata a infração 3 da falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme o demonstrativo de fl. 51.

Em sua defesa, o autuado sustenta que a infração não procede, pois as Notas Fiscais nºs 47062 e 47073 (fls. 123 e 124) são referentes a serviços de impressão de formulários contínuos e, portanto, tributadas apenas pelo ISS. Já em relação à Nota Fiscal nº 2444 (fl. 126), afirma que se trata de aquisição de equipamento, cuja operação ocorreu ao abrigo de redução de base de cálculo de 26,57%, nos termos do art. 77 do RICMS-BA, fato que não foi considerado pelo autuante.

O exame das notas fiscais anexadas ao processo comprova a procedência dos argumentos defensivos e, em consequência, a insubsistência da infração 3. Saliento que, na informação fiscal, o autuante, expressamente, reconheceu a improcedência desse item do lançamento.

A infração 4 trata da aplicação de multa de 60% sobre o valor do ICMS devido por antecipação tributária que não foi recolhido no momento oportuno, porém cuja saída ocorreu com tributação.

Apesar de não haver convênio ou protocolo regulando as operações interestaduais com calçados, a legislação interna do Estado da Bahia (art. 353, II, “32”, do RICMS-BA) enquadrhou essa espécie de mercadoria no regime de substituição tributária, atribuindo ao alienante neste Estado a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, relativamente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Por sua vez, o disposto no art. 125, II, “b”, do RICMS-BA, determina que o imposto deverá ser recolhido, por antecipação tributária, no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado.

Conforme o demonstrativo de fls. 52 a 67, o autuado adquiriu calçados para comercialização (CFOP 2102), no Estado do Ceará, sem ter efetuado a antecipação tributária prevista. Por considerar que o imposto devido por antecipação tributária não foi pago, porém a operação de saída subsequente foi regularmente tributada, o autuante aplicou a multa equivalente a 60% do valor do imposto que deixou de ser antecipado, no período de abril/08 a dezembro/09.

Em sua defesa, em síntese, o autuado afirma que a exação não procede, pois, ao teor do disposto no art. 355, II, do RICMS-BA, estava dispensado de efetuar a antecipação tributária em tela. Também argumenta que aproximadamente 95% das mercadorias adquiridas foram remetidas para contribuintes localizados em outras unidades da Federação e, portanto, não houve a “operação interna subsequente”.

Quanto ao primeiro argumento defensivo, observo que o contrato social acostado às fls. 90 a 108 indica que o estabelecimento autuado tem como atividade o “comércio atacadista de artigos esportivos em geral”. Nessa situação, a dispensa da antecipação tributária prevista no art. 355, II, do RICMS-BA, não o beneficia, pois, por ser um estabelecimento comercial atacadista, o autuado assume a condição de sujeito passivo por substituição em relação às aquisições interestaduais de calçados e, portanto, deve efetuar a antecipação tributária em questão no prazo previsto no art. 125, II, “b”, do RICMS-BA.

O argumento defensivo de que 95% das saídas são destinadas a outras unidades da Federação também não elide a autuação, haja vista que no momento do ingresso das mercadorias neste Estado não se sabe qual o destino que elas terão posteriormente. Caso, após o pagamento da antecipação tributária, as mercadorias venham a ser objeto de saída interestadual, o autuado poderá, como foi bem ressaltado pelo autuante na informação fiscal, se valer das opções 359 do RICMS-BA.

O autuado afirma que efetuava o recolhimento da antecipação tributária em relação a aproximadamente 5% das aquisições provenientes do Estado do Ceará, as quais eram destinadas a operações internas. Esses recolhimentos não elidem parcialmente a infração em tela, pois foram realizados em momento posterior à entrada das mercadorias neste Estado.

Em face do acima exposto, a falta de antecipação tributária está comprovada e, considerando que as mercadorias tiveram saídas com tributação normal, é cabível a multa indicada na autuação. Dessa forma, a infração subsiste integralmente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar as infrações 1, 2 e 4 procedentes, e a infração 3 improcedente, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206828.0003/10-2, lavrado contra **REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$39.183,11, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “f”, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$2.580.079,25, prevista no art. 42, II, “d”, §1º, da citada Lei e dos acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR