

PROCESSO	- A. I. N° 206828.0003/10-2
RECORRENTE	- REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0383-01/10
ORIGEM	- IFEP – DAT/SUL
INTERNET	- 30/03/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0055-12/12

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. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal acerca do Auto de Infração 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, tendo sido alvo da impugnação do recorrente as infrações 1 e 4, a seguir descritas:

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*”.

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 recaiu 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 sujeito passivo apresentou defesa inicial contra a autuação, conforme consta às fls. 70 a 84, que ao final requer que as infrações 1, 3 e 4 sejam julgadas improcedentes. Pediu ainda que fosse homologado o valor pago quanto à infração 2.

Os autos foram encaminhados para julgamento da 1ª Junta de Julgamento Fiscal. A referida JJF exarou a seguinte Decisão acerca das infrações 1 e 4, que foram objeto do Recurso Voluntário interposto, transcrita abaixo, *in verbis*:

"(...)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 em valor inferior ao previsto na legislação, acarretando recolhimento a menos do ICMS devido.

(...)

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) enquadrou 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 previstas no § 3º do artigo 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.”

Inconformado COM a Decisão prolatada pela 1ª JJF, o sujeito passivo, ora recorrente, ingressou, tempestivamente, com Recurso Voluntário nos termos a seguir relatados, em relação às infrações 1 e 4.

No que tange a infração 1, argumenta que “*Deveras, a transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa não constitui fato gerador do ICMS, vez que a mera circulação física da mercadoria, sem a mudança de titularidade, não dá ensejo à concretização do fato tributário. Nas palavras de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO é elementar o entendimento de que não há negócio (operação) consigo mesmo, porque a relação jurídica envolve obrigatoriamente a participação de, no mínimo, duas pessoas*”.

Portanto, segundo o recorrente, está pacificado tanto no Superior Tribunal de Justiça, como no Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que “*a não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto*”.

O recorrente também traz à baila o entendimento esposado pelo Tribunal de Justiça da Bahia acerca da matéria, neste mesmo sentido.

Portanto, o recorrente alega em seu Recurso Voluntário que a farta argumentação trazida, seria suficiente para desconstituir o valor de crédito tributário relativo à infração 1. Todavia, não obstante a essa vasta argumentação, “*não custa referir que o recorrente, sempre cumpridora de suas obrigações fiscais, recolheu o ICMS nas transferências de mercadorias para outras filiais da empresa em outros estados e o fez com base no preço médio dos produtos comercializados. Isso porque, no que tange à composição do preço médio das mercadorias comercializadas, a empresa considera o volume total do estoque e das aquisições, sem individualização por filial. Ou seja, não há segregação das mercadorias em estoque e/ou adquiridas por esse ou aquele estabelecimento, mas a formação do preço médio pelo total dos estoques e das aquisições de todos os estabelecimentos da empresa*”.

Segundo o recorrente, pelo fato de não ter como apurar o preço da mercadoria mais recente, o mesmo se utilizou de um único preço médio, considerando a totalidade dos estoques dos seus estabelecimentos e das aquisições desses. Para melhor esclarecer a questão, o recorrente anexou à sua peça recursal a planilha com as aquisições de calçados ocorridas nos anos de 2008 e 2009, na qual se vê “*que utilização do preço médio não causa qualquer prejuízo ao erário (doc. 3)*”.

Por conseguinte, entende que não pode prevalecer a Decisão contida no Acórdão recorrido.

No que se refere à infração 4, inicia sua impugnação trazendo a transcrição do art. 353, em seu inciso I, parágrafo 1º , do RICMS/BA, para em seguida arguir que “*Em se tratando dos calçados com NCM 6401, 6402, 6403, 6404 e 6405, caso das mercadorias adquiridas pelo recorrente, aplique-se a regra da antecipação prevista no inciso I, do art. 352, do RICMS/BA, eis que se tratam de mercadorias sujeitas à substituição tributária nas operações internas (art. 353, II)*”.

Para aduzir que “é o próprio RICMS/BA, a teor do art. 355, II, que afasta a regra da antecipação nas aquisições de outra unidade da Federação, quando a mercadoria se destinar a contribuinte substituto, em relação à mesma mercadoria”, transcrevendo o citado inciso deste referido artigo.

Neste sentido, argumenta que os artigos 353 e 371, definiram o contribuinte substituto das mercadorias listadas no art. 353, II - dentre as quais se encontram os calçados - de forma genérica, quando se refere a ele como “*contribuinte alienante*” (art. 353) e “*contribuinte adquirente*” (art. 371).

Considerando a generalidade do RICMS/BA e o objetivo da regra que prevê a substituição tributária, o recorrente assevera que pode ser contribuinte substituto, todo o contribuinte baiano que der início à cadeia de fatos que se presume irá ocorrer até a venda ao consumidor final. “*Dessa forma, contribuinte substituto tanto poderá ser o industrial, como o importador, o atacadista ou o distribuidor*”.

Por conseguinte, no caso em foco, o recorrente argumenta que ao adquirir calçados de outros estados, assume a condição de responsável pelo pagamento do ICMS por substituição tributária com base no art. 353, II. Ressalvando que a própria legislação baiana afasta a regra da antecipação do pagamento do imposto na entrada das mercadorias nesse Estado, nos termos estabelecidos no art. 355, inciso II.

Assevera que “*Correto, portanto, o procedimento do recorrente em não recolher o ICMS de forma antecipada*”.

Aduzindo ainda que “*Em suma, o entendimento posto no Acórdão JJF n. 0383-01/10, em linha de restringir a condição de substituto tributário, não tem como prevalecer, vez que o Regulamento baiano não fez essa restrição*”.

Só por este viés, entende que o Acórdão merece ser reformado no sentido de reconhecer a insubstância da exigência da multa de 60%.

Acrescentando que “*Não bastasse isso, é imperioso ressaltar, ainda, que não há falta de antecipação tributária no caso concreto*”.

Segundo o recorrente, “*o Estado somente poderá exigir ICMS de forma antecipada relativamente às operações internas subsequentes, conforme expresso, inclusive, no antes referido art. 352, do RICMS/BA. Ou seja, o Estado da Bahia somente poderá tributar de forma antecipada as operações que forem ocorrer nos limites do seu território. É que, por óbvio, a fixação de uma Margem de Valor Agregado (MVA) que pressupõe a tributação total de todas as operações subsequentes até o consumidor final não poderá ser adotada por um Estado para operações nacionais, que ocorrerão em outros Estados. A saída interestadual subsequente afasta a incidência de regra de antecipação total!*”

De acordo com o teor do Recurso Voluntário ora apreciado, 95% dos calçados adquiridos do Estado do Ceará pelo recorrente tiveram por destino não operações internas, mas sim operações

subsequentes interestaduais, como se comprova, seja pelo demonstrativo anexado à impugnação (doc. 06), seja também do próprio demonstrativo feito pela fiscalização. Enfim, nesta esteira argumentativa assevera “que com relação às saídas internas subsequentes, as quais representam 5% (cinco por cento) das mercadorias adquiridas do Ceará, o recorrente as tributa à luz do regime da substituição tributária, conforme se comprova das DAE anexadas à impugnação (doc. 07)”.

Por fim, o recorrente conclui sua peça recursal, requerendo a total improcedência das infrações 1 e 4, com o provimento do Recurso interposto.

O presente PAF foi encaminhado para PGE/PROFIS, para seu Parecer opinativo. Neste Parecer, o ilustre procurador, Dr. José Augusto Martins Júnior, expôs seu entendimento acerca da questão.

No que tange a infração 1, refutou os argumentos do recorrente de que não há fato gerador nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, com base no que preconiza o art. 155, da CF/88. Traz à baila o princípio da autonomia dos estabelecimentos, normatizado no art. 12, I, da LC 87/96. Entende que a simples saída de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte constitui-se em fato econômico que possui relevância jurídica tributária, “especificamente do ponto de vista da incidência do imposto incidente sobre operações ‘relativa’ à circulação de mercadorias”.

No que se refere ao procedimento do recorrente de adotar o preço médio das vendas, o mesmo não possui amparo na legislação vigente, segundo posicionamento da PGE/PROFIS.

No que se refere à infração 4, o ilustre procurador externou que os argumentos trazidos pelo recorrente não tem suporte legal, vez que não se enquadram na condição descrita no inciso II, art. 335 do RICMS/BA, emoldurando-se na condição de estabelecimento comercial atacadista, aplicando-se a norma da substituição tributária que determina o recolhimento do ICMS pelo adquirente das mercadorias constantes do lançamento de ofício em face das operações subsequentes realizadas por adquirentes no estado da Bahia. Por fim, conclui seu Parecer opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, verifico que, em relação à infração 1, pude constatar que o recorrente arguiu a improcedência da referida infração em face do seu entendimento de que a “(...)**transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa não constitui fato gerador do ICMS, vez que a mera circulação física da mercadoria, sem a mudança de titularidade, não dá ensejo à concretização do fato tributário**”.

Acerca desta questão, cumpre-me expressar o meu entendimento já consignado em outros votos de minha lavra sobre esta matéria, que vão ao encontro da tese recursal ora em análise.

A matéria controversa gravita em torno da pertinência de se cobrar ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa e destinadas a filial em Itapetinga/Ba, 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.

Assim sendo, não poderia me posicionar de outra forma, ou seja, entendo que a infração 1 não pode subsistir. Pela análise dos autos é fato incontrovertido de que a infração 1 trata de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, como reconhece a própria JJF em seu Acórdão: “Conforme o demonstrativo de fls. 9 a 49, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias”.

Portanto, tal operação física não ensejou fato gerador e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual resta prejudicada, vez que entendo que não houve a **circulação econômica**, ou seja, não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação. (grifo meu)

Em que pese entendimentos diferentes de juristas e no seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existem também Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, pelo STJ, através da sua Súmula 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira me permito reiterar que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsumi à ocorrência apenas e tão-somente da circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula 166, segundo a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**. Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS (grifo meu).

Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

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. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10^a ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do corrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO- INCIDÊNCIA. SÚMULAS 166 E 7 DO STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que houve simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem finalidade de comercialização e com retorno ao local de origem. Nessas condições, não incide o ICMS, nos termos da Súmula 166/STJ.

2. Rever tal aspecto, indicado pelo TJ-MA, de que não houve efetiva circulação econômica da mercadoria, é inviável em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 780.543/MA, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 19/12/2008).

Por fim, apenas para, mais uma vez, ilustrar o meu reiterado convencimento acerca da matéria em foco, transcrevo, a seguir, parte de recente voto de minha lavra em PAF julgado nesta 2^a CJF, do qual fui Relator e que versa sobre matéria similar:

"(...) Segundo a regra constitucional, para haver fato gerador do ICMS é imperioso que haja a circulação física e econômica com a transferência de titularidade, sendo o seguinte entendimento do renomado jurista, professor Roque Antônio Carrazza: "Por outro lado, o imposto em tela incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadoria de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS." Cito, abaixo, a Súmula 166 do STJ que vem sendo utilizada para liquidar a dúvida no que tange a esta matéria tributária relativa a simples transferência física de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...)".

Diante do exposto, tenho como improcedente a infração 1.

Quanto à infração 4, depreende-se que a discussão em tela gravita sobre a questão da pertinência da multa no valor de R\$ 2.580.079,25, equivalente a 60% do valor do imposto que não foi pago, tempestivamente, relativo ao período de abril/08 a dezembro/09, relativo ao ICMS antecipação que não foi recolhido, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Da análise dos autos, constato que é de meridiana clareza a procedência da imputação, haja vista que o corrente, de acordo com o disposto no art. 125, II, "b", do RICMS-BA, deveria ter recolhido o ICMS antecipação tributária no momento da entrada da mercadoria no território deste Estado da Bahia.

Ainda que não se tenha convênio ou protocolo regulando as operações interestaduais com calçados, a legislação tributária vigente enquadrou essa espécie de mercadoria no regime de

substituição tributária, atribuindo ao alienante no Estado da Bahia, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária relativamente à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado.

É mister assinalar que, de acordo com o demonstrativo acostados às fls.52 a 67, o recorrente adquiriu tais produtos no Estado do Ceará, para fins de comercialização posterior, sem ter efetuado a antecipação tributária prevista quando da entrada dos mesmos no Estado da Bahia. Não existe, ao meu ver, embasamento para a tese recursal de que o recolhimento fosse realizado nas saídas das mercadorias.

Todavia, não há nos autos qualquer indício de ter havido dolo, simulação ou má-fé por parte do sujeito passivo, nem tampouco houve perda para o erário público estadual relativo ao não pagamento do ICMS devido às operações, já que o ICMS foi recolhido. Por conta disto, com fulcro no que preceitua os art. 158 do RPAF/BA e art. 915, parágrafo 4º, do RICMS/BA, acho justo reduzir o valor da referida infração para 10% do seu valor histórico, como penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Assim sendo, o valor histórico da infração passa a ser de R\$258.007,93 (duzentos e cinquenta e oito mil reais, sete reais e noventa e três centavos).

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, afastando a infração 1 e reduzindo a infração 04 para o valor de R\$258.007,93.

VOTO VENCEDOR

Com todo respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo discordo do posicionamento exposto no seu voto.

Na infração 1 é exigido ICMS pelo seu recolhimento a menos, 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 o autuante esclareceu que as operações foram de transferências interestaduais de mercadorias, momento em que 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 Decreto nº 6284/97.

Primeiramente, observando não ser da competência deste Colegiado abordar questões de constitucionalidade, ou não, da legislação tributária vigente neste Estado, como prevê, expressamente, o art. 167, do RPAF/BA. E, acaso, sendo por este órgão julgador detectado qualquer ilegalidade da norma tributária vigente, deve proceder conforme o que dispõe o art. 168, do referido Regulamento.

Porém, diante da situação posta, faço a seguinte colocação.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII). Neste sentido determina a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 1º que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, seguindo as diretrizes que estabelece. A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º, § 1º, I: *São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.* E no seu § 2º: *Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

E a pergunta, após esta colocação é: a operação foi “suscetível de circulação econômica”? A resposta para mim é clara e afirmativa. Houve uma transferência de mercadorias que foram internalizadas neste Estado com o fim específico de posterior comercialização. Por isto que o art.

4º, I da lei do ICMS deste Estado determina: *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*, reproduzindo, fielmente, as determinações do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, não houve apenas uma circulação física das mercadorias, mas, também uma circulação econômica, com o fato gerador do imposto claramente expresso na norma legal, o que não pode desaguar na aplicabilidade da Súmula nº 166, do STJ, como entendido no voto prolatado.

O nobre relator ainda afirma que pelo fato da operação ser uma transferência, não houve mudança de titularidade das mercadorias. A Lei nº 7.014/96 determina no seu art. 14, para efeito legal, que são autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (§ 2º). Assim, ao transferir de sua matriz situada em outro Estado para a filial autuada, situada neste Estado, mercadorias para serem comercializadas, houve transferência de titularidade das mesmas, de um para outro estabelecimento comercial.

Por toda esta norma legal citada é que a empresa remetente e na operação em combate consignou o destaque do imposto nas notas fiscais, pois operação com a incidência do fato gerador do imposto, nem tampouco o recorrente negou tal fato. Apenas discorda da norma tributária vigente, expressa no art. 56, V, “a,”, do RICMS/BA por entender que a apuração do preço médio, para cálculo do valor unitário da mercadoria transferida, deve ser feita com base nos preços do seu TOTAL DOS ESTOQUES EXISTENTES E DAS AQUISIÇÕES DE TODOS OS ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA, conforme sistemática utilizada pela Reebok, e não pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, conforme comando regulamentar.

Este é argumento que não pode ser tolerado. As normas tributárias por serem aplicadas a toda sociedade não podem restar à deriva das “sistemáticas ou controles” de cada empresa. Ao contrário, cabe a cada estabelecimento e/ou empresa, se adequar às obrigações impostas pelo ente tributante. Aceitar situação contrária seria aceitar, a uma, a completa falta de controle do Estado sobre suas receitas e seus contribuintes, em detrimento à sociedade constituída e, a duas, o próprio contribuinte não ter como justificar seus direitos e obrigações tributárias.

Desta maneira, como o recorrente não impugnou os valores autuados, alinho-me á Decisão de 1º Grau e mantendo em sua inteireza a infração ora em lide.

Na infração 4 foi exigida multa, uma vez que o recorrente 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.

Nesta infração, minha discordância ao voto do nobre relator se prende, exclusivamente, quanto a sua redução, tendo em vista não ter sido constatado dolo, simulação ou má-fé por parte do sujeito passivo, nem tampouco houve perda para o Erário Estadual relativo ao não pagamento do ICMS devido às operações, já que o ICMS foi recolhido.

Em primeiro, aqui não se estar a falar de dolo, fraude ou simulação, mas sim, da clara constatação do descumprimento de uma obrigação principal determinada pela legislação tributária, ou seja, recolher o imposto por substituição tributária.

Em segundo, e principalmente, diante das regras do regime da substituição e/ou antecipação tributária caso elas não sejam seguidas, efetivamente, existe perda ao Erário Estadual, já que a sua receita não lhe foi entregue no devido tempo e, quiçá, quando recolhida posteriormente, a base de cálculo da sua apuração não foi devidamente correta como determinada pela norma tributária. Afora que, o recorrente realizando vendas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária lhe dando tratamento normal no seu conta corrente fiscal, repassa, inclusive, os seus créditos.

Em terceiro, existe claramente expressa na Lei nº 7.104/96 (§ 1º do art. 42), a penalidade a ser aplicada quando o fisco constatar a situação ora em combate.

Por tudo quanto exposto, não vejo como este Colegiado possa adequar à infração as determinações contidas no art. 158 do RPAF/BA e art. 915, parágrafo 4º, do RICMS/BA.

Meu voto é pelo não provimento do Recurso relativo a este item mantendo o valor da multa da Decisão recorrida, ou seja, R\$2.580.079,25.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter em sua totalidade a Decisão recorrida.

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, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206828.0003/10-2, lavrado contra REEBOK PRODUTOS ESPORTIVOS BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$39.183,11, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “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, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS