

A. I. Nº - 2328930021/12-6  
AUTUADO - ÁGUA DO MAR CONFECÇÕES ESPORTIVAS LTDA.  
AUTUANTES - MARIA ROSALVA TELES  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 21.12.2012

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0291-02/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. Infração reconhecida, mantida a exigência. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Demonstrado que o autuante atendeu ao disposto na Portaria 445/98. Infração caracterizada. 3. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. TRASFERÊNCIAS INTERNAS. Caracterizada a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Infração mantida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida pelo impugnante. Auto de Infração **PROCEDENTE** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 25/06/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$49.401,99 em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01–Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor(es) do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. ICMS com valor de R\$ 91,52 , multa de 60%;

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS com valor de R\$ 17.094,83, multa de 70% sobre R\$ 2.419,52 e multa de 100% sobre R\$14.675,31;

Infração 03 – Deixou de recolher no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. ICMS com valor de R\$22.999,94, multa de 100%;

Infração 04 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente ás aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. ICMS com valor de R\$ 9.215,70, multa de 60%.

O sujeito passivo, através de seu representante legal, às fls. 661 a 678, apresente impugnação ao lançamento de ofício, aduzindo que antes da elaboração da impugnação ao lançamento, a defendant procedeu ao exame minucioso da autuação, tendo constatado que seriam procedentes

as imputações elencadas nos itens 01 e 04 do auto de infração, já efetuando, por conseguinte, o pagamento destas diferenças de ICMS.

Argui que é manifesta a boa-fé da autuada, que apenas apresenta sua impugnação relativamente aos itens da autuação cujas acusações estão em desacordo com a realidade fática e a norma tributária sobre a matéria, o que será comprovado a esse egrégio CONSEF.

Argumenta que a infração 02 decorre de suposto recolhimento a menor de ICMS com base em omissões de entradas de mercadorias apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado.

Consigna que analisando o levantamento quantitativo, constata que apenas um item, bijouterias, corresponde a 65% do valor exigido na infração, especificamente as omissões deste “item” em 2011.

Salienta que a auditoria informa que havia 96 bijouterias no estoque em 01/01/2011, foram adquiridas 79 durante o exercício, foram vendidas 347 com NF e não restou estoque final em 31/12/11, resultando em uma omissão de entradas de 172 unidades de bijouterias.

Coaduna que apenas essas 172 bijouterias acarretaram incríveis R\$68.782,80 de omissão de entrada, uma vez que a auditoria utilizou o altíssimo valor de R\$399,90 como “preço médio” deste item no ano de 2011. E o pior, compulsando-se o demonstrativo do preço médio de 2011, verifica que o preço médio de 399,90 para as bijouterias foi apurado com base em uma única operação.

Entende que, reside neste ponto o grande equívoco do levantamento quantitativo de mercadorias. Ao agrupar dentro do mesmo rótulo “bijouterias” uma série de produtos com preços tão dispare, o levantamento quantitativo acaba por distorcer a realidade. Basta dizer que dentro do grupo bijouterias podem se encontrar pulseiras de neoprene de R\$1,92, argola de aço de R\$9,60, anel de prata de R\$19,90, pulseira de R\$44,00, dentre inúmeros outros produtos, até um colar de R\$399,90, certamente uma das bijouterias mais caras da loja.

Nesse sentido, salienta que a impugnante colaciona aos autos documentos demonstrando alguns produtos enquadrados no gênero bijouterias e seus respectivos valores, o equívoco do preço médio apurado (doc. 02). Aliás, a título comparativo, observa que o preço médio da bijouteria em 2009, neste mesmo levantamento quantitativo, foi de R\$ 2,50.

Alude que nenhum produto passa de R\$ 2,50 para R\$399,90 em apenas dois anos em um País com inflação controlada. A mesma máxima revela que o preço médio de bijouterias jamais poderia ser de R\$ 399,90, valor que se aproxima ao preço médio praticado no comércio de jóias verdadeiras.

Alega que grande verdade de tudo isso é que a categoria bijouterias é muito dispare, abarcando produtos com grande amplitude de preços, não se permitindo extrair com fidelidade um preço médio real, especialmente como se operou nestes autos, em que o preço médio da categoria em 2011 foi apurado com base em apenas uma operação realizada no ano.

Argumenta que o levantamento padece de vício insanável, porquanto estruturado de forma generalizante, ou seja, discrimina apenas o gênero (bijouteria), e não o tipo específico de mercadoria integrante desta categoria (anel, colar, pulseira etc.), como exige a jurisprudência administrativa deste Estado.

Salienta que tal defeito coloca em cheque o lançamento efetivado, uma vez que provoca discrepâncias entre o valor real de cada produto e o levantamento fiscal (apurado pelo gênero do produto), chegando-se a números irreais como são aqueles encontrados pela fiscalização. Além do mais, entende que a sintetização dos produtos em gênero prejudica a defesa da Autuada, que fica sem saber de qual produto especificamente está tratando a autuação.

Destaca ainda que um levantamento quantitativo específico adequado deve possuir um criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do

levantamento, atentar para a unidade de medida a ser adotada: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros etc, bem como levar em conta a existência de grupos, subgrupos e espécies diferentes de mercadorias.

Assim, acredita que o levantamento realizado nesta ação fiscal deveria ter sido realizado por espécie de mercadoria, e deveria tomar por base itens homogêneos, isto é, que tivessem a mesma identidade e preço similar, para que se pudesse ter um levantamento justo e lógico.

A defesa entende que não foi assim que ocorreu. Limitou-se a identificar apenas o gênero da mercadoria, sem levar em conta os produtos nele constantes. E se é assim, não poderia a fiscalização englobar todas as mercadorias pelo gênero, pois assim fazendo está, à evidência, prejudicando a autuada, e realizando, por vias transversas, um ilegal e desautorizado arbitramento.

Afinal, consigna quais foram as bijouterias que entraram no estabelecimento da autuada desacompanhadas da documentação fiscal exigida? Quais as quantidades referentes a cada produto específico (anel, pulseira, brinco, colar etc.)? Quantos saíram? Com o devido respeito, o levantamento apresentado sinceramente não permite responder a tais questionamentos, inviabilizando o pleno exercício da defesa, e nulificando o lançamento fiscal.

Assinala, não por outro motivo, que a jurisprudência do CONSEF pacificou-se no sentido de vedar o agrupamento de produtos quando é possível a especificação individual de cada um deles. Vejamos:

“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0277-11/02

*EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA DO LANÇAMENTO. O levantamento quantitativo nos estoques foi realizado englobando, em apenas um item, todas as mercadorias de gêneros e espécies diferentes, comercializadas pelo sujeito passivo, descharacterizando o lançamento por não ficar definida a determinação da infração, sobretudo no que concerne à mensuração da base de cálculo. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

“2<sup>a</sup> JUNTA DE FULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0980/99

*EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS e contábeis no exercício de 1992. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL NO EXERCÍCIO DE 1993. Acatada a preliminar de nulidade. Levantamentos efetuados por gêneros e não por espécies. Descharacterizado o cometimento das infrações. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.*

Aduz que a questão chegou a um ponto que o Governo da Bahia se viu obrigado a editar a Portaria 445, de 10 de agosto de 1998, apresentando os critérios e cuidados que os auditores fiscais devem ter ao elaborarem o levantamento quantitativo específico.

Consigna que dentre as orientações normativas, está aquela (art. 3º, inciso III) que veda o agrupamento de produtos por gênero, quando é possível a identificação de cada espécie, sob pena de nulidade do auto de infração.

Assinala ainda que já sob o pátio da citada Portaria, o Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia assim se pronunciou:

“2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0442-02/03

*EMENTA: ICMS. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA BASE DE CÁLCULO. Levantamento efetuado por gênero, quando era possível a apuração por espécie (produto e marca), o que contraria o disposto no art. 3º, III, da Portaria 445/98. Falta de certeza da real base de cálculo. Acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração NULO. Decisão não unânime.”*

Pelo exposto, assegura que a jurisprudência administrativa sobre a matéria soa unânime pela impossibilidade de generalização dos produtos no levantamento específico, desconsiderando as

características individuais de cada item. E para este vício, a consequência jurídica imputada é a nulidade do auto de infração correlato.

Assim, entende que como no presente caso a infração 02 está amparada em um levantamento que discrimina apenas o gênero dos produtos constantes no estoque (bijouterias), e não o tipo específico de mercadoria, como exige a jurisprudência administrativa deste Estado, evidenciado está o vício insanável e a conseqüente nulidade do procedimento fiscal.

Argui que na remota hipótese de se considerar válido o agrupamento dos produtos na categoria “bijouterias”, o que se admite apenas por argumentação, a impugnante requer diligência fiscal, a ser realizada por Auditor estranho ao feito, no sentido de se verificar o real preço médio do “item” no ano de 2011, considerando-se as compras no ano de cada produto individual que integra a categoria (pulseiras, anéis, colares, brincos etc.). Após tal providência, será confirmado que o preço médio das bijouterias é muito inferior àquele registrado no levantamento quantitativo, culminando na procedência parcial da infração 02.

Assegura que a infração 03 decorre do não recolhimento do ICMS sobre as saídas materializadas nas Notas Fiscais 0064 e 0065, referentes à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da impugnante.

Alega que o Superior Tribunal de Justiça pacificou o seu entendimento no sentido de que o ICMS não incide em mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, uma vez que a incidência do imposto está condicionada à transferência da propriedade (circulação jurídica), o que não ocorre no caso.

Aduz que nesse sentido foi editada a Súmula nº 166, assim redigida:

“STJ Súmula nº 166

*Fato Gerador - ICMS - Deslocamento de Mercadoria - Estabelecimento do Mesmo Contribuinte*

*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Assinala ainda que no final de 2009, o Ministro Luiz Fux, ainda no STJ, submeteu o Recurso Especial nº 1.125.133/SP, que tratava de cobrança de ICMS transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, ao novo rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC.

Argumenta, em linhas gerais, que o art. 543-C é um instrumento de uniformização da jurisprudência que funciona da seguinte maneira: a) o STJ verifica uma matéria que reiteradamente é objeto de recurso, submetendo-a ao rito do art. 543-C do CPC; b) todos os recursos especiais sobre a matéria ficam sobrestados na origem, ou seja, nos tribunais federais e estaduais; c) após o julgamento do STJ, as decisões dos tribunais de origem em conformidade com o seu entendimento ficam mantidas e os recursos especiais são automaticamente inadmitidos; d) se as decisões forem em sentido contrário, o tribunal de origem pode rever seu entendimento; se ainda assim o mantiver, o recurso sobre ao STJ e será automaticamente provido.

Salienta que pelo regime do 543-C do CPC, a matéria julgada pelo STJ resta uniformizada, pois os recursos especiais em desconformidade com o entendimento do STJ sequer podem ser admitidos.

Alude que através do Recurso Especial nº 1.125.133/SP, o STJ reafirmou sua jurisprudência e a Súmula nº 166, entendendo pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, pois ausente a circulação jurídica da mercadoria.

“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, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo immobilizado da fábrica da recorrente, 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, porquanto *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."

Na ocasião, assinala que o Relator Ministro Luiz Fux apresentou voto nos seguintes termos:

"No tocante ao cerne da controvérsia, qual seja a incidência do ICMS sobre operação de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, assiste razão à recorrente.

Deveras, a regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *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;"

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. Doutrina de escol corrobora esse entendimento, litteris:

"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<sup>a</sup> ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

A Jurisprudência, tanto do STF quanto do STJ, são uníssonas no mesmo sentido, consoante dessume-se dos seguintes precedentes:

**ICMS - MERO DESLOCAMENTO FÍSICO DO BEM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE - INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA, EIS QUEAUSENTE QUALQUER TRANSFERÊNCIA DOMINAL - NÃO-INCIDÊNCIA DE REFERIDO TRIBUTO ESTADUAL - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO.**

(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)

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. SAÍDA FÍSICA DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS.**

**II - Recurso protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental**

improvado. (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)

**TRIBUTÁRIO . ICMS . TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS DA MESMA EMPRESA . NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR . PRECEDENTES.**

1. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

2. Incidência da Súmula 166/STJ, que determina: "não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

3. Precedentes: AgRg no Ag 1.068.651/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 5.3.2009, DJe 2.4.2009; REsp 772.891/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.3.2007, DJ 26.4.2007, p. 219. Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010)

**AGRAVO DE INSTRUMENTO – RECURSO ESPECIAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – ART. 535 DO CPC – RECURSO DEFICIENTEMENTE FUNDAMENTADO – SÚMULA 284/STF – TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA – SÚMULA 166/STJ – APLICAÇÃO.**

1. O reconhecimento da deficiência do recurso especial quanto à violação dos arts. 458, II (ausência de fundamentação do acórdão recorrido) e 535, II, (omissão do arresto vergastado) do CPC não implicam no não-conhecimento integral do recurso quando este possui outros fundamentos.

2. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é necessário a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Súmula 166/STJ.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009)

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO-INCIDÊNCIA.**

1. "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte". Incidência da Súmula 166/STJ.

2. Agravo regimental não-provrido.

(AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe

04/03/2009)

**PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 480 481 E 482. PREQUESTIONAMENTO AUSENTE. TRIBUTÁRIO. ICMS. NÃO-INCIDÊNCIA. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA. ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. SÚMULA 166/STJ.**

- Não se conhece do recurso em cujas violações não houve debate na instância de origem. Súmula 282/STF.

- Não constitui fato gerador do ICMS o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, haja vista a ausência de caráter mercantil da operação. Consagrando esse posicionamento, foi editada a Súmula 166 do STJ: "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." - Agravo regimental não-provrido.

(AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008)

**TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO E BENS DO ATIVO FIXO. PERÍODO ANTERIOR À LC 87/96. IMPOSSIBILIDADE. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ.**

(...)

4. Inocorrência do fato gerador da obrigação tributária no simples deslocamento de mercadoria, se não houve circulação econômica para fins de transferência de propriedade (Súmula 166/STJ - Precedentes do STJ: REsp 32203/RJ, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 06.03.1995, DJ 27.03.1995; REsp 36060/MG, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 10.08.1994, DJ 05.09.1994; REsp 37842/SP, Rel. Ministro José de Jesus Filho, Segunda Turma, julgado em 24.11.1993, DJ 13.12.1993; e REsp 9933/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, julgado em 07.10.1992, DJ 26.10.1992).

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)

Destarte, 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.

Outrossim, no que pertine à incidência da exação em hipóteses análogas à sub examine, tem aplicação o teor da Súmula 166/STJ:

"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."

(...)

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do art. 543-C do Código de Processo Civil, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência do STJ, aos Ministros dessa Colenda Primeira Seção, aos Tribunais Regionais Federais, bem como aos Tribunais de Justiça dos Estados, com fins de cumprimento do disposto no parágrafo 7º do artigo 543-C do Código de Processo Civil (arts. 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008)."

Portanto, aduz que a infração 03 é improcedente conforme jurisprudência pacífica do STJ, inclusive com fundamento na Súmula 166 do STJ e em recurso submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC. Significa dizer que, em seu entendimento, ainda que o CONSEF mantenha o crédito, o Estado da Bahia está inviabilizado de cobrá-lo no Poder Judiciário, não lhe sendo facultado sequer interpor recurso especial ao Superior Tribunal de Justiça.

Entende que esta reflexão é importante porque eventual perda da ação no Poder Judiciário acarretará ao Estado da Bahia não só os custos inerentes à movimentação da sua estrutura jurídica, bem como à condenação nas verbas de sucumbência, em percentual de até 20% do crédito tributário.

Consigna que é de se lembrar também que a operação em questão não resultou prejuízo ao erário, na medida em que, após as transferências, as mercadorias foram comercializadas com destaque do ICMS. Logo, não há que se falar sequer em sonegação fiscal, mas apenas diferimento do seu pagamento. Ou seja, todo o ICMS aqui cobrado foi posteriormente pago!!

Destaca que pelo exposto, com embasamento na Súmula 166/STJ, bem como na decisão do STJ no Recurso Especial nº 1.125.133/SP, a impugnante requer a improcedência da infração 03.

Por fim, pede a nulidade ou parcialmente procedente o auto de infração.

O autuante, às fls. 699 a 701 dos autos, após descrever as infrações aduz que, o contribuinte protocolou defesa, dentro do prazo legal, reconhecendo integralmente as infrações 01 e 04 e parcialmente a infração 02, excetuando deste levantamento, apenas o item Bijouteria, no levantamento de estoque relativo ao exercício 2011, questionando a forma de apuração de estoque com agrupamento de produto, além da forma de cálculo de preço médio do referido item. Pede também a impugnação da infração 03 (Falta de recolhimento do ICMS referente operações não escrituradas no livro de Registro de Saídas, de Notas Fiscais relativas à transferência de mercadorias tributadas), invocando a Súmula nº 166 de STJ, alegando não constituir fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Finalizando sua defesa pede o contribuinte que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou Parcialmente Procedente.

Assegura que das alegações do contribuinte sobre a Infração 02, com relação ao item “Bijouteria”, o único não aceito no levantamento de estoque referente ao exercício 2011, deve-se observar que a opção pelo agrupamento de mercadorias na contagem de estoque é do contribuinte, não só para Bijouteria, mas para todos os itens independente de preço ou outras variações, o que se pode constatar nas cópias do Livro de Registro de Inventário apresentado, constantes nas fls. 177 a 183 do Auto de Infração.

Salienta que no tocante ao preço médio que serviu para o cálculo da infração, este foi apurado, em conformidade com o inciso I do Art. 8º da Portaria 445/98, que dispõe sobre os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias, ou seja, o preço médio das entradas do último mês. Como no último mês só houve a entrada referente à Nota Fiscal 163, este foi tomado como preço médio, por ser o único para o período exigido.

Assegura que, relativamente à Infração 03, diz o Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97 no inciso I do Artigo 2º:

*“Art.2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”*

Consigna que nada mais coerente para estabelecer o equilíbrio tributário entre os estabelecimentos do mesmo titular, uma vez que o fato de se debitar o ICMS do estabelecimento que promove a saída de mercadorias transferidas e efetuar o crédito correspondente ao estabelecimento recebedor. Tal procedimento nada mais é do que uma transferência do crédito absorvido pelo primeiro estabelecimento, quando da aquisição das mercadorias, para o estabelecimento que dará a saída de fato, sendo assim responsável pelo lançamento do imposto por ocasião da venda.

Conclui que, no caso em observação, o contribuinte deixou de registrar no livro de Registro de Saídas, as Notas Fiscais 0064 e 0065, referente às transferências de mercadorias tributadas, ambas sem destaque de ICMS.

Afirma constatar que a cobrança do ICMS se verificou com base no regulamento vigente na época da operação.

Diante do exposto, pede a autuante pela procedência integral do auto de infração.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, alvo do presente processo administrativo fiscal, traz a imputação de 04 infrações já devidamente relatadas.

O sujeito passivo reconhece a procedência das infrações 01 e 04, cabendo a manutenção das aludidas exigências, uma vez que foi atendido o devido processo legal.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva conluso, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; o levantamento de estoque, constante da infração 02 foi realizado em consonância com o que determina a Portaria 445/98, tanto no que alude ao levantamento por gênero, conforme consta do próprio livro de Inventário do autuado, quanto em relação preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, bem como o preço unitário das mercadorias, alvo do levantamento de estoque, constante da infração 02, foi realizado conforme determina o art. 8º, I da Portaria 445/98.

Quanto à análise do mérito, a infração 02 foi imputada em razão de o sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS relativo a operações de saída de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2009 e 2011.

O sujeito passivo não se conforma, exclusivamente com o resultado do levantamento concernentes ao item “Bijouteria”. Verifico, conforme afirma o autuante, que a opção pelo agrupamento de mercadorias na contagem de estoque por gênero é do próprio contribuinte, para Bijouteria, conforme consta das cópias do livro de Registro de Inventário apresentado, constantes nas fls. 177 a 183. Assim, efetuou o autuante o levantamento de estoque na forme inventariada pelo autuado, não havendo como efetuar tal levantamento, como alegado na defesa, em função dos itens como argola de aço, anel, pulseiras e outros.

No que alude ao preço médio, apesar de compressiva a arguição do sujeito passivo quanto a estender o cálculo do preço unitário médio a todo o exercício de 2011, cabe assegurar que o autuante efetuou o aludido cálculo com fidelidade ao que determina o inciso I do Art. 8º da Portaria 445/98, ou seja, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. O fato de só haver no ultimo mês de aquisição a Nota Fiscal nº 163, o autuante utilizou o preço nela constante para apurar o que determina a aludida portaria, atendendo, assim, ao que estabelece o aludido ato normativo.

Os acórdãos produzidos pelo CONSEF, trazidos pela defesa, não se ajustam a questão sob análise, na medida em que, no presente caso, o autuante atendeu ao disposto na Portaria 445/98.

Diante do exporto, considerando que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias levado a efeito, constante da infração 02, foi realizado em consonância com a Legislação Tributária do Estado da Bahia, cabe a manutenção da aludida infração.

Quanto a infração 03, o sujeito passivo deixou de registrar no livro de Registro de Saídas, as Notas Fiscais 0064 e 0065, referente às transferências de mercadorias tributadas, ambas sem destaque de ICMS.

O impugnante entende, no presente caso, que não há incidência do imposto nas operações, alvo da presente exigência, trazendo decisões e Súmula do STJ. Ocorre, contudo, o art. 12, I da Lei

Complementar 87/96, e o art. 4º, I da Lei 7014/96, asseguram a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme reafirma o art. 2º, I do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97 *in verbis*:

*“Art.2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”*

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Diante do 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 2328930021/12-6, lavrado contra **ÁGUA DO MAR CONFECÇÕES ESPORTIVAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.401,99**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.307,22, 70% sobre R\$2.419,52, e de 100% sobre R\$37.675,25, previstas no artigo 42, incisos II, “b”, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR