

PROCESSO - A. I. N° 298627.0003/13-0
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4^a JJF N° 0232-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/05/2015

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0107-12/15

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO INFRAÇÃO 1. De acordo com a Lei Complementar n° 122/2006, alterada pela Lei Complementar n° 138/2010, os créditos oriundos de entradas de materiais de uso e consumo, a exemplo de baterias, gás, filtros de ar condicionado, lâmpadas, reatores, calçados, embalagens para calçados etc., somente poderão ser utilizados a partir de 1º de janeiro de 2020. **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. INFRAÇÕES 2 E 3. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÃO 4. Constatadas efetivas operações de saída de mercadorias para consumidores finais, sem tributação, embora tais negócios jurídicos não estivessem desonerados do pagamento do tributo. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. INFRAÇÃO 5. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. INFRAÇÃO 6. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. INFRAÇÃO 7. O recorrente limitou-se a aduzir o cometimento de erros e perdas, sem apresentar provas ou evidências, ainda que por amostragem, de tais fatos. Caracterizada a mera negativa do cometimento dos ilícitos. Aplicação do art. 143, Decreto n° 7.629/1999. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE ATIVO FIXO. INFRAÇÕES 8 A 10. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÕES 11 A 13. É devido o pagamento do imposto decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições em outras unidades da Federação de produtos destinados ao ativo fixo e ao uso

ou consumo. **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO 14. **b)** RECOLHIMENTO A MENOR. INFRAÇÃO 15. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do ICMS. **6. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA** "TOTAL" E "PARCIAL". MULTA DE 60% SOBRE O VALOR DO IMPOSTO. SAÍDAS POSTERIORES NORMALMENTE TRIBUTADAS. INFRAÇÕES 16 A 18. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o ICMS, convertendo-se a exigência relativa ao tributo não antecipado em multa equivalente a 60%. **7. DOCUMENTOS FISCAIS.** NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÕES 19 E 21. **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. INFRAÇÕES 20 E 22. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário contra a Decisão contida no Acórdão 4ª JJF Nº 0232-04/14, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/09/2013 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 405.981,12, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades.

INFRAÇÃO 1 – Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo. R\$10.896,20 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 - Utilização indevida de crédito, relativo a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária (entradas de calçados com antecipação "total"). R\$10.849,31 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 – Utilização indevida de crédito, atinente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária (entradas de embalagens sujeitas à antecipação "total"). R\$4.749,89 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. R\$77.612,56 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saída tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração nos livros próprios, apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados. R\$229.314,58 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurado através de levantamento de estoques em

exercícios fechados. R\$14.888,62 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, calculado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, constatado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. R\$6.840,06 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo (notas fiscais regularmente escrituradas). R\$7.555,42 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 9 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo (notas capturadas em postos fiscais). R\$594,00 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 10 – Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo (notas fiscais eletrônicas, enviadas aos bancos de dados desta Secretaria da Fazenda). R\$2.940,50 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 11 - Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo (notas fiscais regularmente escrituradas). R\$5.346,24 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei 7.014/1996.

INFRAÇÃO 12 - Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo (notas capturadas em postos fiscais). R\$139,19 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 13 - Falta de recolhimento do ICMS decorrente das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo (notas fiscais eletrônicas, enviadas aos bancos de dados desta Secretaria da Fazenda). R\$571,20 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 14 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/1997. Trata-se de entradas das embalagens que acondicionaram as mercadorias adquiridas em outros Estados, discriminadas no referido Anexo do RICMS/1997. R\$4.716,28 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 15 – Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/1997. R\$10.299,37 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 16 – Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente (estoque de travesseiros de 28/02/2011). Consta que o sujeito passivo somente efetuou o pagamento do imposto por antecipação tributária, utilizando a posição de estoque de travesseiros, em 31/10/2011). R\$546,85, multa prevista no art. 42, II, “d” e § 1º da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 17 - Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de

substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente (aquisição de travesseiros, de março a outubro de 2011). Está dito que o recorrente somente passou a efetuar a antecipação "total" nas aquisições de travesseiros a partir de novembro de 2011). R\$7.516,28, multa prevista no art. 42, II, "d" e § 1º da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 18 - Multa sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias para revenda, com saídas posteriores normalmente tributadas (entradas de embalagens para o acondicionamento das mercadorias adquiridas em outros Estados, com regime normal de tributação). R\$10.023,76, multa prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 19 – Entradas tributáveis sem registro na escrita (notas capturadas em postos fiscais). R\$231,62, multa prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 20 – Entradas tributáveis sem registro na escrita (notas fiscais eletrônicas). R\$36,53, multa prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 21 – Entradas não tributáveis sem registro na escrita (notas capturadas em postos fiscais). R\$20,00, multa prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 22 – Entradas não tributáveis sem registro na escrita (notas fiscais eletrônicas, enviadas ao banco de dados da SEFAZ). R\$292,66, multa prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 19/11/2014 (fls. 544 a 563), decidindo pela procedência por unanimidade, nos termos a seguir transcritos.

“VOTO”

Nego o pedido de diligência haja vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor quanto à matéria trazida nesta lide, consoante a norma contida no art. 147, I, “a” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Destaco que não compete à esta Junta de Julgamento Fiscal, a declaração de inconstitucionalidade, bem como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, I, II do RPAF/99.

Inicialmente constato que o Auto de Infração em lide foi lavrado em consonância com o art. 39 do RPAF/99 e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, e as infrações estão descritas de forma clara, objetiva, fundamentadas nos demonstrativos cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

Em preliminar de mérito o sujeito passivo, por meio de seu advogado, argui que teria ocorrido a decadência do direito à constituição do crédito tributário, dos lançamentos efetuados até a data de 31/12/2008, haja vista que todos os lançamentos efetuados pelo preposto fiscal se deram, sem exceção, com base nos lançamentos efetuados pela impugnante, em sua escrita fiscal na forma preconizada pelo art. 147 do CTN (Lei nº 5.172/66).

Indubitavelmente não pode prosperar a pretensão defensiva, posição que vem sendo mantida de forma dominante, por este CONSEF, haja vista que as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN invocado pelo impugnante, como segue:

Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

“Art. 150. (...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

Código Tributário do Estado Bahia (COTEB):

“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos,

contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Regulamento do ICMS (RICMS/97):

“Art. 965. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”;

Denota-se que a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a dezembro de 2008) se iniciou em 01/01/2009, com termo final em 31/12/2013.

Considerando que a ação fiscal se iniciou em 31/05/2013, com a formalização da 1ª intimação (fl. 35) - e o lançamento ocorreu em 30/09/2013, não há que se falar em decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário.

Fica rejeitada, portanto, a preliminar de mérito de decadência apresentada pela defesa.

No mérito, quanto à infração 01, consta a utilização de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, cujo demonstrativo, Anexo 1 A e 1B encontram-se nas fls. 39 e 40 do PAF, e cópias de notas fiscais de fls. 41 a 63.

Os materiais objeto da infração são bateria, filtro de ar condicionado, gás R 134, lâmpadas, reator, dentre outros, que denotam a sua natureza de uso e consumo do estabelecimento, a contrário ao alegado pelo impugnante, de que se trataria de materiais destinados a compor o seu ativo permanente. Ademais, consoante bem esclarecido pelos autuantes, os bens de uso e consumo são aqueles bens usados ou consumidos pelo estabelecimento, caracterizam-se por não se agregarem, fisicamente, ao produto final, sendo meramente utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional, tal como bateria e pneu para veículo; material de escritório (lápis, borracha, papel, etc...); material ou utensílio de limpeza, (vassoura, escova, alvejante, estopa, etc...), materiais diversos (filtros de ar condicionado, pilhas, baterias, lâmpadas, reatores, disjuntores, etc...).

Outrossim destaco que a Lei Complementar 87/96, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências, estabelece em seus artigos 19, 20 e 33 o seguinte:

(...)

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela LCP nº 138, de 2010).

Portanto, em se tratando de materiais de uso e consumo do estabelecimento, somente a partir de 1º janeiro de 2020, os mesmos farão jus ao crédito do ICMS.

Infração não elidida.

A infração 02 refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Calçados foram adquiridos, sendo o impugnante o sujeito passivo por substituição, cujas saídas ocorreram sem destaque do ICMS.

A infração encontra-se demonstrada nos anexos nºs 2 A, 2 B, 2 C e 2 D, fls. 64 a 71. Logo, como as referidas mercadorias estão sujeitas à antecipação tributária, sendo vedada a apropriação dos seus respectivos créditos, que já foram concedidos no momento do cálculo do imposto relativo às operações subsequentes, conforme transcreve o art. 97, inciso IV, alínea “b” e art. 353, inciso II, item 32, do RICMS-BA, o procedimento adotado pelo contribuinte fere a legislação do ICMS.

Com relação à glosa do crédito de ICMS apropriado no momento da devolução da mercadoria “calçado”, os mesmos foram vendidos sem o destaque do ICMS, pois o Autuado efetuou a retenção do imposto no momento das suas respectivas entradas, encerrando-se, assim, a fase de tributação nas operações subsequentes, conforme disposto no art. 356 do RICMS-BA.

Infração procedente.

A infração 03 é referente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, de mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. São entradas de embalagens sujeitas à antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, discriminadas nos Anexos 3A, 3B, 3C e 3 D, fls. 72 a 84.

O proceder do contribuinte com relação a esses créditos fiscais contraria o disposto no Art. 97, inciso VII, alínea “b” do RICMS/97, como segue:

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

a) ...

b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas (arts. 356 e 359);

Os Estados da Bahia e de São Paulo, celebraram o Protocolo ICMS 109 de 10 de agosto de 2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria, no qual ficou estabelecido na cláusula primeira que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único, destinadas ao Estado de São Paulo ou ao Estado da Bahia, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

Trata-se de sacolas para embalagem e embalagem para presente, conforme descrição nos demonstrativos da infração, fls. 72 a 84 do PAF, logo produtos de papelaria listados no Anexo único do Protocolo ICMS 109/09 e no anexo único do Protocolo ICMS 28/10, consonte o art. 353, II, item 38 do RICMS/97.

Infração procedente.

A infração 04 resulta da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme Anexos, 4 A, 4B, 4 C e 4 D, fls. 85 a 92 do PAF.

O defensor assevera que se trata de transferência de mercadorias entre filiais, e que não houve prejuízo para o fisco, haja vista que recolheu o imposto devido na data aprazada. Ademais não teria ocorrido a circulação de mercadorias, que pressupõe, seguramente a ocorrência de um negócio jurídico mercantil, com a troca de titularidade das mercadorias, mas houve no presente caso, a mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Este argumento não tem razão de ser com relação a esta infração, pois se trata de operações de saídas de mercadorias para consumidor final, sem tributação, embora não sejam desoneradas do pagamento do imposto e a alíquota aplicada foi zero.

Fica mantida a infração.

As infrações 05, 06, 07 resultaram da auditoria de estoques, na qual ficou registrada a omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita. (infração 05). As infrações 06 e 07 correspondem às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo que na primeira está sendo exigido ICMS na condição de responsável solidário e a seguinte, o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal. O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias foi realizado nos exercícios de 2008, 2009, 2010 e 2011, e obedeceram aos ditames da Portaria nº 445/98.

Embora o defensor negue com veemência o cometimento da infração, e atribua a existência de sub-códigos para diferenciar o tamanho e as cores de um mesmo produto, perda de etiquetas e furtos, o que distorceria as reais quantidades dos produtos, mas que não causaria prejuízo ao fisco, o levantamento efetuado pelo fisco baseou-se nos dados constantes nos arquivos magnéticos consonte o Convênio ICMS 57/95, enviados pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Destaque-se que, tais dados constantes nos arquivos magnéticos, foram confrontados com os escriturados nos livros fiscais da empresa, e nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias. Foi levado em consideração ainda os dados registrados no livro Registro de Inventário de 2007 a 2011, computando-se as quantidades de mercadorias existentes no final de cada exercício.

Ademais, se o produto sai com código de outro, inevitavelmente, um produto daria omissão de entrada e o outro, omissão de saída e a defendante não traz qualquer exemplo que justifique tal situação. Assim, cabe ao autuado o ônus da prova, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes do Estado da Bahia, por meio do Acórdão CJF nº 0277-11/11, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Conforme manifestação dos autuantes na informação fiscal, a metodologia adotada pela fiscalização, no roteiro referente ao Levantamento Quantitativo de Estoque, se baseia na aplicação da seguinte equação matemática: Estoque final = Estoque inicial + Entradas – Saídas. Como a matemática é uma ciência exata, o não atendimento desta equação implica necessariamente em omissão de entradas ou saídas de mercadorias, pois o recorrente não faz qualquer tipo de contestação com relação à quantidade (entradas, saídas, estoques inicial e final) e ao cálculo do preço médio de qualquer produto (por erro no arquivo magnético), que consta no Levantamento Quantitativo de Estoque referente aos exercícios de 2008 a 2011.

Quanto à alegação de que esta omissão poderia ter decorrido em virtude de furtos, estes seriam identificados através de inventário físico das mercadorias, o que ocorre anualmente. Contudo, em tais eventos, o procedimento correto é a emissão de uma nota fiscal para efeito de baixa de estoque com o CFOP 5927 (Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração), sem destaque do ICMS com o estorno do crédito relativo à respectiva entrada, em conformidade com o inciso V, do art. 100 do RICMS/BA.

Ademais, os autuantes relataram que não foram identificados nos livros fiscais do defendant, registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

Ressalto que uma das filiais da rede LOJAS RIACHUELO (I.E nº 59.374.958) já foi autuada pelo mesmo motivo (levantamento quantitativo de estoque – entradas e saídas de mercadorias sem os devidos registros contábeis e fiscais), com a utilização dos mesmos argumentos da presente defesa. Este Egrégio Conselho firmou posicionamento pela procedência desta infração por meio do Acórdão JJF Nº 0171-05/12, ratificado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal através do Acórdão CJF Nº 0151-12/13.

Infrações procedentes.

As infrações 08, 09, 10, 11, 12, 13, referem-se à falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e ao consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos de fls. 267 a 276 e de fls. 287 a 303.

A Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS na Bahia) prevê, no inciso XV do artigo 4º, que ocorre o fato gerador do ICMS tanto na entrada de mercadoria destinada a uso e consumo, quanto na entrada de bem destinado ao ativo permanente da empresa. Verifico que os artigos do RICMS/BA discriminados no Auto de Infração tratam de pagamento de diferença de alíquota tanto na aquisição de bens do ativo, quanto na aquisição de material de uso e consumo, pois em ambas as situações é devido o pagamento do ICMS.

Embora o defendant tenha assegurado não ser devido o ICMS ora exigido nestas infrações, pois teria recolhido o ICMS pontualmente e integralmente, não consta na defesa a comprovação deste fato.

Quanto ao pedido de diligência, com relação a estas infrações entendo ser desnecessária posto que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor. Art. 147, I do RPAF/99.

Infrações procedentes.

A infração 14 refere-se à falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

Conforme anexos nºs 75 a 78, fls. 305 a 314, referentes à antecipação total de ICMS provenientes das entradas de embalagens, usadas no acondicionamento de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação. Constatou o uso do cálculo da proporcionalidade – anexos nºs 86 a 89. Fls. 338 a 353, para mensurar o ICMS devido.

Da mesma forma, a infração 15 decorreu do recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97. Consoante Anexo 79, fls. 315 a 316, e memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, fls. 317 a 318.

Reza o art. 371 do RICMS/97 que “Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subseqüentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125”.

São sacolas e embalagens para presente, provenientes do Estado do Rio Grande do Norte, que não é signatário

do Protocolo ICMS 109/09.

Nestas duas infrações, novamente o argumento da sociedade empresária é de que como se trata de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos não teria ocorrido o fato gerador do ICMS, por não ter havido troca de titularidade, conforme Súmula 166 do STJ.

Este argumento não tem sido acolhido neste CONSEF, mormente quando a legislação do ICMS é clara quanto à incidência do imposto, em tais casos, e a LC 87/96, no art. 12, I, considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Infrações procedentes.

A infração 16 exige a multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme anexo nº 80, fl. 319, referente a multa pela falta de pagamento da antecipação total do ICMS do estoque de travesseiros em 28/02/2011, incluídos no Anexo 88 do RICMS/BA, (art. 3º do Decreto Estadual nº 12.534, de 23/12/2010) com saída posterior tributada. Consta que o autuado só efetuou a antecipação total do ICMS, utilizando a posição do estoque de travesseiros em 31/10/2011.

A infração 17 decorreu da multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme anexo nº 81, fls. 323 a 325, relativo à entrada de travesseiros, no período de março a outubro de 2011, consta que o autuado só passou a efetuar a antecipação total do ICMS nas aquisições de travesseiros a partir de novembro de 2011.

Constatou que o item 41 do art. 353 do RICMS/97, que compreende travesseiros e pillow, NCM –SH 9404.90.00, Protocolo ICMS 190/09, foi acrescentado pela Alteração nº 141 (Decreto 12.534, de 23/12/2010, efeitos a partir de 01/03/11).

A infração 18 também exige multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de embalagens, usadas no acondicionamento das mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação com regime de tributação normal. O cálculo da proporcionalidade está nos Anexos 86 a 89 (fls. 338 a 353), cuja fonte foi o livro de Apuração do ICMS e os Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ.

O defensor, com relação a essas três multas nada apontou concretamente, que tenha a capacidade de elidí-las. Nega o cometimento das infrações, baseado no fato de que ocorreram transferências de mercadorias, o que não caracterizaria o fato gerador do ICMS. Conforme adrede explanado, a LC 87/96, no art. 12, I, é objetiva no sentido de que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, gera a hipótese de incidência do ICMS.

Deste modo, as infrações 16, 17 e 18 ficam mantidas.

A infração 19 impõe a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, conforme anexo 90, fl. 354, referente à nota fiscal nº 4564663, fl. 355, capturada no posto fiscal do Estado da Bahia, sistema CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito).

A infração 20 impõe o mesmo percentual de multa de 10%, também sem o devido registro na escrita fiscal, conforme anexos 91 A e 91 B, fls. 356 a 359, referentes a notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ.

A infração 21 estabelece a multa no percentual de 1%, referente a mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, conforme anexo nº 92, fl. 360, referente a notas fiscais nºs 179229, fl. 361, e 10890, fl. 362, capturadas nos postos fiscais do Estado da Bahia, Sistema CFAMT.

Por último a infração 22 traduz a multa, pelo ingresso, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, conforme anexos nºs 93 A e 93 B, fls. 363 a 369, referentes às notas fiscais eletrônicas enviadas ao banco de dados da SEFAZ.

Quanto a essas infrações, o defensor fala que, em momento algum, deixou de fazer o registro na escrita fiscal, mas que algumas notas podem ter sido escrituradas extemporaneamente, contudo, em nenhum momento deixou de cumprir com suas obrigações fiscais.

Apesar dessa assertiva, não trouxe as comprovações dos registros nos seus livros fiscais. Aplico o art. 143 do RPAF/99: “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

Infrações procedentes.

Quanto às multa de 60%, 70% e 100%, indicadas na autuação, ressalto que estão em conformidade com a lei estadual, logo não carece de reparo. Outrossim, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Ressalto que não há como se dispensar ou reduzir essas multas, por se tratar de multas por descumprimento de obrigações tributárias principais e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho e Fazenda.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 585 a 625, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando as acusações e argumentando que o Auto de Infração é injusto e nulo (fl. 573).

À fl. 592, com supedâneo no art. 150, § 4º do CTN e em jurisprudência, suscita prejudicial de decadência do direito do fisco de lançar valores concernentes aos fatos ocorridos até setembro de 2008, pois a intimação da lavratura ocorreu no dia 02/10/2013.

No mérito das três primeiras imputações, alega serem improcedentes, por caracterizarem afronta ao princípio da não cumulatividade, estabelecido no art. 155, § 2º, I, CF/1988. Entende que o ICMS não pode ter por objetivo tributar o patrimônio dos contribuintes, o que acontecerá se os mesmos restarem impossibilitados de "passar adiante o custo" do gravame.

Prossegue contestando a quarta infração, sob a alegação de que as duas unidades (lojas) que emitiram as notas cujos valores foram creditados eram recém inauguradas quando das ocorrências, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, motivo pelo qual o Estado não foi prejudicado, pois, de todo modo, o imposto foi recolhido.

Em seguida, insurge-se contra as exigências relativas aos créditos das aquisições sujeitas ao regime de substituição tributária, com base em doutrina, no sobredito princípio constitucional (da não cumulatividade) e sob o argumento de ocorrência de trocas. Destaca que qualquer norma que venha de encontro ao mencionado princípio deve ser declarada inconstitucional.

No item IV.2 da peça de Recurso, à fl. 609, contesta em conjunto a Decisão relativa às imputações 04 a 18, iniciando com a alegação de que o entendimento dos Tribunais Superiores do Brasil é o da não incidência do ICMS nas transferências interestaduais entre pessoas jurídicas de mesma titularidade (Súmula nº 166/STJ).

Relativamente às omissões apuradas através de levantamentos quantitativos de estoques, assinala que o leque de produtos que comercializa é muito grande, o que ocasiona uma "*enorme quantidade de cadastros internos para identificação*". No caso em enfoque, as subclassificações que utiliza acabaram por induzir a fiscalização a cometer erro, por exemplo, no que toca ao item BLUSA, vendido (o item) nos tamanhos P, M e G.

O seu sistema de informática, que, nas suas palavras, não aceita pagamento sem emissão de documento fiscal, gera a venda sem conferência do produto em estoque. Quando o cliente escolhe uma mercadoria na loja, a mesma é vendida ainda que existam incongruências com os registros de inventário, as quais podem ocorrer em função dos mais variados motivos.

Afirma ser imprescindível que se verifique a ocorrência de equívocos na codificação dos itens auditados ou de troca de etiquetas, uma vez que não efetua negociação sem o retrato documental exigível (notas fiscais).

No que concerne ao ICMS por substituição tributária, assegura que o tributo foi recolhido no início da cadeia de comercialização. Por isso, não lança débito nem o crédito referente às operações de que tratam as respectivas acusações. Na sua concepção, o fato de ter recolhido com base no regime normal, em detrimento do regime de ST (substituição tributária), significa que pagou quantias maiores do que as devidas.

Com respeito às diferenças de alíquotas, entende que a cobrança é injusta, pois o tributo foi recolhido pontual e integralmente. Admite apenas ter ocorrido escrituração extemporânea de algumas notas fiscais, por mero lapso.

Idêntica argumentação apresenta no que tange às infrações 19 a 22 (possibilidade de escrituração extemporânea de algumas notas fiscais), ressaltando que em momento algum deixou de lançar as operações na escrita.

Qualifica as multas de abusivas e confiscatórias, razão por que pede redução ou cancelamento, inclusive dos acréscimos de mora.

Encerra requerendo o acolhimento das razões apresentadas.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 643 a 648, ao comentar sobre as infrações por utilização indevida de crédito, salienta que as entradas foram de baterias, gás, filtros de ar condicionado, lâmpadas, reatores, calçados, embalagens para calçados etc., o que demonstra o acerto da autuação.

Concorda com o julgamento de primeiro grau, no sentido de que não é legal utilizar crédito referente às operações com fase de tributação encerrada e, em relação à terceira imputação (utilização indevida de crédito nas entradas de embalagens para calçados), assinala que os Estados da Bahia e São Paulo celebraram o Protocolo ICMS 109/2009, segundo o qual cabe ao remetente reter e recolher o imposto nas operações com artigos de papelaria.

A Procuradoria destaca o caráter genérico das argumentações apresentadas no apelo, refuta as teses de decadência e de nulidade, ressalta a impossibilidade de julgar o caráter supostamente confiscatório das multas (art. 167, RPAF/1999) e, no mérito, entende que há mera negativa de cometimento dos ilícitos (art. 143, RPAF/1999).

Desse modo, opina pelo Conhecimento e Não Provimento do Recurso.

Na assentada de julgamento, o conselheiro José Antônio Marques Ribeiro, tendo em vista as recentes decisões do STF sobre transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, sugeriu a conversão do feito em diligência à Procuradoria do Estado para emissão de Parecer ou a aplicação do art. 168, RPAF/1999, mas restou vencido na votação.

VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, a fiscalização e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram as acusações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados e cálculos, assim como apontando o embasamento jurídico, que se mostra claro e compreensível.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, Decreto nº 7.629/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo “*a quo*”, determinação esta refletida no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, abaixo transcrito, *in verbis*, dispositivo cuja eficácia não pode ser negada por este órgão (art. 167, III, RPAF/1999).

“Art. 107-A. O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Relativamente à revogação do sobredito artigo do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, cabe esclarecer que o instituto em tela (decadência) é de direito material, porquanto extingue o direito em si. Assim, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014).

"XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Por exemplo, em matéria previdenciária, a Lei Federal 9.728/1997 instituiu prazo decadencial em desfavor dos requerentes de revisão de renda mensal de benefício. Veja-se o que têm decidido os tribunais pátrios acerca do assunto.

PROCESSUAL E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DISSÍDIO NÃO CARACTERIZADO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP 1.523/97 CONVERTIDA NA LEI 9.528/97 E ALTERADO PELA LEI 9.711/98. I - Desmerece conhecimento o Recurso especial, quanto à alínea "c" do permissivo constitucional, visto que os acórdãos paradigmáticos se referem aos efeitos de lei processual, enquanto o instituto da decadência se insere no campo do direito material. II - O prazo decadencial do direito à revisão de ato de concessão de benefício previdenciário, instituído pela MP 1.523/97, convertida na Lei 9.528/97 e alterado pela Lei 9.711/98, não alcança os benefícios concedidos antes de 27.06.97, data da nona edição da MP 1.523/97. III - Recurso conhecido em parte e, nessa desprovido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 254.186/PR, 5ª Turma, Relator o Ministro GILSON DIPP, publicado no DJU de 27/8/2001).

RECURSO ESPECIAL. PREVIDENCIÁRIO. BENEFÍCIO. REVISÃO DA RENDA MENSAL INICIAL. PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 103 DA LEI N°. 8.213/91, COM A REDAÇÃO DA MP N° 1.523/97, CONVERTIDA NA LEI N°. 9.728/97. APLICAÇÃO ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS CONSTITUÍDAS SOB A VIGÊNCIA DA NOVA LEI. 1. O prazo de decadência para revisão da renda mensal inicial do benefício previdenciário, estabelecido pela Medida Provisória nº. 1.523/97, convertida na Lei nº. 9.528/97, que alterou o artigo 103 da Lei nº. 8.213/91, somente pode atingir as relações jurídicas constituídas a partir de sua vigência, vez que a norma não é expressamente retroativa e trata de instituto de direito material. 2. Precedentes. 3. Recurso especial não conhecido (Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial 479964/RN; 6ª Turma, Relator o Ministro PAULO GALLOTTI , publicado no DJU de 10/11/2003).

Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir.

Rejeitada a prejudicial de decadência.

Tomo como fundamento o art. 147, I, "a" do Decreto 7.629/1999 (RPAF/1999/BA) para negar o pedido de diligência destinada à análise de códigos e perdas ou trocas de etiquetas, pois todos os elementos aptos e necessários para formar a convicção dos membros deste órgão estão presentes no processo.

Com respeito às multas, cuja natureza confiscatória ou inconstitucional não pode ser apreciada neste foro (art. 167, I, RPAF/1999/BA), eventuais pedidos de redução ou cancelamento, relativos àquelas decorrentes de descumprimento de obrigações principais, devem ser dirigidos à Procuradoria do Estado em sede de controle de legalidade, tendo em vista a revogação do art. 159, RPAF/1999 através da Lei 12.605/2012.

Indefiro o pleito de redução ou cancelamento das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, já que não estão presentes os requisitos do art. 42, § 7º da Lei 7.014/1996, em especial a inexistência de falta de pagamento do gravame, a qual (falta de pagamento) restou demonstrada nas diversas irregularidades de que trata o lançamento de ofício sob apreciação.

Os acréscimos legais são aqueles estatuídos no art. 102 da Lei 3.956, de 11 de dezembro de 1981, cuja constitucionalidade, como dito, não pode ser apreciada neste foro.

No mérito (infração 1), de acordo com a Lei Complementar nº 122/2006, alterada pela Lei Complementar nº 138/2010, os créditos oriundos de entradas de materiais de uso e consumo, a

exemplo de baterias, gás, filtros de ar condicionado, lâmpadas, reatores, calçados, embalagens para calçados etc., somente poderão ser utilizados a partir de 1º de janeiro de 2020.

O art. 356 do RICMS/1997 estabelece que, uma vez ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente (infração 2).

Em relação às embalagens de calçados (infração 3), o inciso II do § 2º do art. 93 do RICMS/1997 dispõe que, salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto.

Portanto, não há que se falar em crédito de material de embalagem de mercadoria com fase de tributação encerrada.

A quarta infração trata de falta de recolhimento, por ter o recorrente praticado operações tributáveis como não tributáveis. Não cabe a alegação de que se trata de transferências de mercadorias entre filiais e de que não houve prejuízo para o fisco, sob o argumento de que recolheu o imposto. Na verdade, foram constatadas efetivas operações de saída de mercadorias para consumidores finais, sem tributação, embora tais negócios jurídicos não estivessem desonerados do pagamento do tributo.

Relativamente às infrações 5 a 7 (levantamentos quantitativos de estoques), o recorrente alega perdas, trocas de etiquetas, erros na codificação etc., mas não traz ao processo as provas de tais ocorrências, tampouco evidências, ainda que por amostragem, o que caracteriza mera negativa de cometimento dos ilícitos (art. 143, RPAF/1999). A auditoria foi efetuada com base nos arquivos magnéticos previstos no Convênio ICMS 57/1995, confrontados com os livros próprios, bem como com as notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias.

Apesar de o sujeito passivo ter assegurado não ser devido o ICMS concernente às infrações 08 a 13, por ter cumprido a obrigação tributária principal pontual e integralmente, mais uma vez, não juntou os respectivos comprovantes, motivo pelo qual as suas pretensões não podem ser acolhidas.

Quanto às imputações 14/15, decorrentes de entradas de sacolas e embalagens para presentes, provenientes do Estado do Rio Grande do Norte, não signatário do Protocolo ICMS 109/2009, nos termos do art. 371 do RICMS/1997, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, bem como nas importações e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, o pagamento do ICMS devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com as referidas mercadorias, será efetuado por antecipação, ressalvadas as hipóteses do art. 355, nos prazos previstos no art. 125.

Em relação à suposta não incidência nas transferências interestaduais entre pessoas jurídicas de mesma titularidade, o art. 12, I, LC 87/1996 considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Conforme muito bem destacou a ilustre relatora de primeiro grau, as infrações 16/17 restam legitimadas no item 41 do art. 353 do RICMS/1997, que indica as mercadorias objeto da autuação (NCM/SN 9404.90.00, Protocolo ICMS 190/2009). A redação em vigor quando dos fatos geradores foi dada pela Alteração nº 141 do RICMS/1997 (Decreto nº 12.534, de 23/12/2010, com efeitos a partir de 01/03/2011).

"41 - suportes elásticos para cama - NCM-SH 9404.10.00; colchões, inclusive box, NCM-SH 9404.2; travesseiros e pillow, NCM-SH 9404.90.00, (Prot. ICMS 190/09)".

A multa da infração 18 decorre do tributo que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de embalagens usadas no acondicionamento das mercadorias adquiridas para revenda em outras unidades da Federação, com regime de tributação normal. O recorrente nada apresentou no sentido de modificar a Decisão de primeira instância.

Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o ICMS, convertendo-se a exigência relativa ao tributo não antecipado em multa equivalente a 60%.

Por fim, o contribuinte nega de forma veemente o cometimento das quatro últimas irregularidades (19 a 22, multas de 10% e 1% por entradas tributáveis e não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal), mas nada apresenta para consubstanciar os seus argumentos.

Os documentos que serviram como fundamento de fato para o ato foram colhidos nos postos fiscais e anexados ao processo (infrações 19 e 21; fls. 354, 355, 361 e 362), bem como nos bancos de dados desta Secretaria da Fazenda (infrações 20 e 22; notas fiscais eletrônicas, cujas "chaves" estão às fls. 356 a 359 e 363 a 369).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário

VOTO DIVERGENTE (Preliminares de nulidade, de decadência e Infrações 16, 17, 18 e 19)

Peço venia para discordar do voto do n. Relator a respeito de três pontos específicos. O primeiro deles diz respeito à nulidade suscitada de ofício e que atine ao cerceamento do direito de defesa do Sujeito Passivo em razão do volume excessivo de infrações, vinte e duas ao todo, em um mesmo Auto de Infração. Derredor dessa matéria, me permito a transcrição do voto divergente do Conselheiro Daniel Ribeiro (Processo Nº 269200.0337/13-8) que, a respeito do tema, assim se manifestou, por provocação do contribuinte:

"O Recorrente aduz que teve prejudicado o seu direito defesa, tanto em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 09 (nove) infrações totalmente distintas.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, consequentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3 e 277992.0402/12-7. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Toda análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Da análise do presente PAF verifico que o início da ação fiscal se deu em 21/01/13 (fl. 10) e o presente lançamento fora lavrado em 28 de março de 2013.

Ora, o agente fiscal teve exatos 2 meses e 7 dias para proceder à fiscalização que acarretou na lavratura de Auto de Infração com 09 infrações, intimando o contribuinte no dia 16/04/13.

Em contrapartida aos 67 dias que o agente fiscal teve para proceder à apuração de 09 infrações, o Recorrente teve apenas 30 (trinta), para se defender das mesmas 09 infrações.

Entretanto, o Fisco não pode se aproveitar de tal fato em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um

mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.

§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.

Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais.

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comentado é anular o Auto de Infração quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo Recorrente.

Assim, acolho a preliminar suscitada pelo Recorrente, e voto, pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte”.

Pelo se verifica do texto colhido dos votos que decidiram o processo nº 269200.0337/13-8, a conclusão é obvia, e transita no sentido de que Autos de Infração com excesso de imputações, *in fine*, atentam contra o direito de defesa do Contribuinte, pois, lhe prejudicam a construção de teses defensivas, no tempo, em razão da quantidades de infrações, além da dificuldade na produção de provas que possam efetivamente contrariar as acusações fiscais.

Nesses termos, voto no sentido de julgar NULO o Auto de Infração em razão de grave atentado aos direitos de defesa e de contraditar a peça acusatória.

O segundo ponto atine à decadência. Neste ponto, a discussão passa pela problemática da aplicação do quanto disposto no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN.

Fato pacificado pela jurisprudência dos tribunais superiores é que não se pode negar que a competência para definir prazos decadenciais, conforme prescrito na CF/88 é unicamente de lei complementar, conforme excerto abaixo transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições para fiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Demais disso, a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal, cujo texto diz:

“...são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 08 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 08 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 08, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Entendo que não há dúvidas que a fluência do prazo decadencial se interrompe somente após a regular intimação do sujeito passivo, razão pela qual os créditos lançados referente a fatos geradores ocorridos a mais de cinco anos contados da ciência do Auto de Infração, foram fulminados pela decadência, restando extinto, consoante determina o inciso V do art. 156 do CTN.

Em que pese todas essas razões, durante anos o Estado da Bahia e este CONSEF andou na contramão do judiciário, aplicando lei completamente inconstitucional. Várias foram as tentativas de representação por parte deste Relator, nos termos do art. 168 do RPAF para que a questão fosse submetida à análise da Câmara Superior, todas indeferidas por voto de minerva do representante da Fazenda Estadual.

O Estado insistiu durante anos em manter o lançamento de créditos que, quando questionados judicialmente foram desconstituídos, obrigando-o ao ônus da sucumbência.

Após mais de 12 (doze) anos de aplicação de uma legislação inconstitucional, o Legislativo Estadual finalmente corrigiu este equívoco, promovendo a revogação do art. 107-A e §5º. do 107-B do COTEB, através da Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Ressalte-se que não se trata aqui de uma modificação material na lei efetuada de forma isolada, mas sim um verdadeiro reconhecimento de um erro do legislador baiano, tudo a denotar que a negativa da aplicação imediata da regra alterada, além de ferir diversos princípios legais como o da moralidade, da legalidade e da razoabilidade, constitui-se em um ato danoso à administração pública, uma vez que manteria crédito inexistente que certamente acarretará em ônus sucumbencial ao Estado.

Pelo exposto, entendo que merece acolhida a tese recursal para que seja julgado improcedente a cobrança do ICMS sobre as operações ocorridas a mais de cinco anos contados a partir da ciência da lavratura do Auto de Infração.

O terceiro ponto, que trazido em sede de preliminar se confunde com mérito, refere-se às multas aplicadas em razão das infrações 16 e 17, cujas acusações impõem ao Sujeito Passivo multa de 60% em razão do fato de que o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo às mercadorias sujeitas ao regime de substituição (notas fiscais regularmente escrituradas), com saídas posteriores tributadas normalmente, deveria ter sido pago por antecipação tributária, tendo sido recolhido aos cofres do Estado em outro momento.

Pois bem, por primeiro, há que se estabelecer que a multa em voga é, sem qualquer sombra de dúvida, multa por descumprimento de obrigação de fazer, acessória, portanto, pois, deriva apenas da falta de pagamento do imposto por antecipação tributária no tempo devido, ou seja o imposto devido nas operações em apreço foi devidamente recolhido antes de qualquer ação fiscal e com as correções de lei.

Importante frisar que apesar de alguns entenderem que a multa em discussão seria em razão de descumprimento de obrigação principal, como dito e verificado nos autos, não há cometimento de infração classificada como principal, haja vista que o imposto foi integralmente recolhido, ainda que no tempo incorreto, fato que desnatura a classificação multa em voga como multa por descumprimento de obrigação principal, restando por óbvio, o mero descumprimento de obrigação de fazer.

Nessa linha, entendo que a cobrança que se faz é de multa específica ou isolada em razão do descumprimento de obrigação acessória, e a sua existência se dá em virtude da possibilidade de inobservância pelo sujeito passivo das determinações legais, caso em que a multa deve ter cará-

ter educativo com vistas a preservar o crédito tributário e o recolhimento do imposto no tempo correto.

É fato incontrovertido que a infração foi cometida, ou seja, o imposto que deveria ter sido recolhido por antecipação tributária, não foi. Contudo, há nos autos a comprovação de que o Sujeito Passivo recolheu o imposto devido, ainda que fora dos prazos estabelecidas para as operações sujeitas à antecipação, fato que torna incontestável na medida em que não há exigência do imposto.

Ora, se há um fato típico, haverá que se apenar o infrator, contudo, há que se trazer à análise dos fatos as circunstâncias que o envolvem. No caso vertente, apesar de o imposto ter sido recolhido de forma diversa da forma prevista para o recolhimento por antecipação tributária, o fato de ter sido recolhido não pode ser desprezado, sobretudo quando tal recolhimento ocorreu com as correções devidas, o que se constata, mais uma vez, pelo fato de apenas haver imputação por descumprimento de obrigação acessória, e não principal, ou seja, não se exige imposto.

Uma análise rasa da matéria (infração que impõe multa específica no percentual de 60%), facilmente se verifica que a conduta típica não representou qualquer prejuízo ao erário, nem mesmo provocou qualquer possibilidade de fraude quando do cometimento da infração, nem mesmo em momento futuro. Ou seja, no contexto dos fatos, a aplicação da multa em voga, no percentual de 60% calculados sobre o valor do imposto, é desproporcional e irrazoável.

Tenho me posicionado no sentido de que as multas com o caráter acima descrito são excessivamente altas e fogem à intenção do legislador, pois, abandonam o caráter educativo adotando contornos de desproporcionalidade, confisco, e até de enriquecimento sem causa por parte do Estado. Não por menos, com permissivo legal contido no art. 158 do RPAF/99, tenho, em casos análogos, reduzido a multa aplicada.

O referido art. 158 diz que *“as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo”*, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco –, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Assim, ainda que reste absolutamente demonstrado o cometimento da infração, como é o caso, à luz dos fólios deste PAF, entendo que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Ademais, considerando, por princípio fundamental de direito, que a boa-fé é presumida, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não prova nos autos, pois, a contrário senso, o que restou provado é que houve boa-fé por parte do recorrente quando procedeu ao recolhimento do imposto devido antes mesmo do início de uma ação fiscal.

Por tudo isso, pela prerrogativa dada a este julgador, reduzo a multa aplicada para 10% do valor julgado.

Já em sede de apreciação de mérito, temos a insurgência do Contribuinte contra a multa em razão de entradas de mercadorias sujeitas à tributação sem registro na escrita, bem como de entradas de mercadorias não sujeitas à tributação, também sem registro na escrita fiscal.

Para esse ponto, a abordagem é a mesma acima tracejada e relativa às multas por descumprimento de obrigação acessória. Como dito e exposto de maneira clara, entendo que para as infrações 18 e 19, há que ser aplicado o mesmo raciocínio, pois, a disposto no art. 158 do RPAF, *“as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo”*, ou seja, a norma invoca princípios constitucionais e

de direito, referindo-se à necessidade de se fazer prova, naturalmente que por parte de quem acusa – o Fisco -, de que as condutas infracionais foram dolosas, fraudulentas ou simuladas, respeitando o princípio que determina que a inocência e a boa-fé, por motivos óbvios, são presumidas, exigindo prova em contrário.

Pois bem, ainda que reste demonstrado o cometimento da infração, o que não se pode discutir, à luz do quanto carreado aos autos, entende que não resta caracterizada a conduta dolosa, fraudulenta ou simulada por parte do recorrente. Demais disso, considerando que a boa-fé é presumida, porque é preceito constitucional, teria o fisco que demonstrar que a conduta do sujeito passivo foi deliberada, para o que não há prova nos autos.

Assim, com permissivo do art. 158 do RPAF/99 e do art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, reduzo as multas das infrações pela falta de escrituração envolvendo mercadorias tributáveis para 20% do valor julgado e pela falta de escrituração envolvendo mercadorias não tributáveis para 10% do valor julgado em primeiro grau de julgamento administrativo.

Por derradeiro, referentemente às operações de transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, há que se registrar que a matéria aqui tratada, em verdade está longe de ter entendimento, pacífico neste colegiado, em que pese o volume bastante considerável de Decisão emanadas do STJ ao longo dos anos, e mais recentemente pelas decisões emanadas do STF, aí entendido que nessas últimas, por certo, questões de ordem constitucionais foram apreciadas, pois, além de não serem passíveis de incidência do ICMS as operações de mera transferência, o STF também estabeleceu o mesmo entendimento para as mercadorias que tenham sido objeto de transformação.

Nessa senda, com fundamento na Súmula nº 166 do STJ, bem como nas decisões reiteradas do STJ e agora do STF, trago à colação trecho de votos da minha lavra em diversos procoessos em que a mesma matéria é amesma aqui tratada, como segue:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fartura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1.(...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distrituidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distrituidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município

na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2.(...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que "não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte" (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. In casu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3.(...) O fato imponível do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4.(...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5.(...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6.(...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.

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.* 2. "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ). 3. *Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.*

Já o Supremo Tribunal Federal, também recentemente, assim decidiu, por unanimidade, sobre a matéria:

AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA

Agravio regimental no Recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Preamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. *Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.*

2. *O Supremo Tribunal Federal entende ser insubstancial a tese do chamado preameto implícito.*

3. *A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.*

4. *Agravio regimental não provado.*

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA

RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARI-

DADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Restando clara a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não caracteriza fato gerador do ICMS, pois, trata-se de mero deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, conclui-se que não resta configurada, portanto, operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, fato que afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões acima transcritas.

Nesses termos, relativamente às infrações cuja exigência fiscal remanesce em parte, e que envolvem as ditas transferências, entendo que devem ser afastadas, pois, são absolutamente improcedentes.

Pelo exposto, com a divergência posta e afastada a nulidade do Auto de Infração, bem como da decadência, tudo por maioria de votos, com voto de qualidade do Presidente desta 2ª CJF, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir as multas por descumprimento de obrigações acessórias e para afastar a exigibilidade do ICMS sobre operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

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** o Auto de Infração nº 298627.0003/13-0, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$387.313,42**, acrescido das multas de 60% sobre R\$143.110,22, 70% sobre R\$135.919,43 e 100% sobre R\$108.283,77, previstas no art. 42, incisos II, "a", "d" e "f", III e VII, "a" da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$18.086,89** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$580,81**, previstas nos incisos II, "d" e §1º, IX e XI, do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 8.937/2005.

VOTOS VENCEDOR (Preliminar de nulidade e Infrações 16, 17, 18 e 19) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Alexandrina Natália Bispo dos Santos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade e Infrações 16, 17, 18 e 19) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de nulidade e Infrações 16, 17, 18 e 19)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS