

**PROCESSO** - A. I. N° 129712.0007/13-5  
**RECORRENTE** - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A. (LEADER MAGAZINE)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0144-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 18/08/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0214-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Razões recursais insuficientes para alterar a Decisão recorrida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O ICMS NÃO RECOLHIDO. Penalidade relativa ao imposto não antecipado, uma vez comprovada a tributação nas operações subsequentes. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Comprovado tratar-se de mercadorias tributadas e que deveriam ter o destaque do imposto. Razões recursais insuficientes para modificar o Acórdão recorrido. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Ocorre o fato gerador do imposto na entrada de mercadoria oriunda de outra unidade da Federação, destinada a consumo do próprio estabelecimento, sendo irrelevante, para caracterizar o fato gerador, a natureza jurídica da operação. Mantida a Decisão. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Vedada a utilização do crédito fiscal em tais casos. Não provada a alegação recursal de saídas tributadas. Mantida a Decisão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0144-04/14), que julgou procedente em parte o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$171.295,13, por meio do qual foram atribuídas ao sujeito passivo seis irregularidades, sendo objeto deste recurso as seguintes:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$2.001,28, acrescido de multa de 100%, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2010, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário.

INFRAÇÃO 2: Multa percentual, no valor de R\$136.703,43, incidente sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, inerente aos exercícios de 2010 e 2011.

INFRAÇÃO 3: Recolheu a menos o ICMS no valor de R\$2.751,40, acrescido da multa de 60%, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, inerente aos exercícios de 2010 e 2011.

INFRAÇÃO 4: Deixou de recolher ICMS no valor de R\$ 7.185,50, acrescido da multa de 60%, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no exercício de 2011.

INFRAÇÃO 6: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS no valor de R\$22.112,84, acrescido da multa de 60%, referente a aquisição de mercadorias com pagamento de ICMS-ST, nos exercícios de 2010 e 2011.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$170.754,54, após salientar que o Auto de Infração foi lavrado com estrita obediência aos ditames do art. 39 do RPAF/99 e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, assim como julgar improcedente a quinta infração.

No mérito, quanto à primeira infração, foi consignado que os arquivos magnéticos foram conferidos pela fiscalização e corrigidos pelo contribuinte, conforme intimação de fl. 19, portanto, a aventada hipótese de erro nos arquivos não restou mais comprovada após a auditoria realizada.

A JJF constatou que todos os demonstrativos do levantamento de estoque discriminam, analiticamente, os valores das omissões dos produtos analisados, por denominação e códigos, números das notas fiscais, data de emissão, base de cálculo, ICMS, dentre outras informações, conforme mídia eletrônica (CD) entregue ao autuado, consoante recibo à fl. 15, bem como cópia das primeiras e últimas páginas de todos os demonstrativos, às fls. 38 a 128 dos autos.

A JJF concluiu pela procedência da infração, visto que a omissão de saídas foi constatada e as comprovações necessárias e suficientes para elidir a infração não foram apresentadas pelo autuado.

Em relação à segunda infração, a decisão foi de que a exação é subsistente, pois, embora as saídas das mercadorias tenham sido tributadas, com o imposto devidamente lançado nos competentes livros fiscais, este fato não elide a cobrança da multa prevista no art. 42, inciso II alínea “d” da Lei nº 7.014/96. Quanto ao pedido de redução da multa aplicada, a JJF aduz não ter competência para apreciá-la, nos termos do art. 159 do RPAF/99, devendo o pleito ser requerido à Câmara Superior do CONSEF.

No tocante à terceira infração, a JJF aduziu que, compulsando os documentos colacionados ao PAF, constatou que assiste razão à autuante, e que o contribuinte não trouxe nenhum documento capaz de elidir a infração.

Destaca que o defensor tenta desqualificar o trabalho da fiscalização, indicando que teriam erros nos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, e que a auditoria teria sido realizada de forma sumária, porém, sem qualquer comprovação de sua alegação.

Salienta que a autuante confrontou os arquivos magnéticos com os livros fiscais e não havia inconsistências, com exceção apenas da falta de entrega de alguns Registros, como o 60 R, em alguns meses, tendo sido intimada a impugnante a apresentar, conforme documento de fl. 19, restando comprovada a aplicação de alíquota zero, ao invés de 17%, nas saídas de produtos tributados pelos Cupons Fiscais, conforme anexos às fls. 337 a 339 dos autos. Destaca a existência de produtos tributados saindo com o código F1 (não tributados), cujos cupons foram extraídos dos arquivos da memória fiscal (MFD) dos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal (ECF), entregues pela empresa.

Referente à quarta infração, a JJF aduziu que o argumento trazido pela defensora de que teria havido mera transferência de mercadorias, logo, não caberia a incidência do ICMS, não encontra respaldo na legislação aplicável, posto que mesmo em tais casos, ocorre a incidência do ICMS, tal como prevista na legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, que prevê a incidência do referido imposto nas transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Salienta o órgão julgador que, para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, §3º, II, da LC nº 87/96, e, em perfeita consonância com esse princípio, o seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, cuja norma foi recepcionada no art. 4º, I, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, assim como no art. 2º, I, do RICMS-BA, vigente à época dos fatos geradores, não cabendo ao órgão

Julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Assim, a JJF concluiu ser procedente a infração.

Inerente à sexta infração, cuja acusação é de que o sujeito passivo teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, a JJF aduziu que tal prática é vedada pelo ICMS, consoante o art. 97, IV, "b" do RICMS/97, e que o sujeito passivo não trouxe em sua defesa elementos capazes de desconstituir o lançamento. Assim, nos termos do art. 143 do RPAF/99, concluiu que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal e considerou a infração procedente.

Por fim, a JJF vota pela procedência parcial do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 822 a 837 dos autos, o recorrente, em relação à primeira infração, reitera que a "diferença de estoque" verificada nos dados constantes dos arquivos magnéticos, poderia, no máximo, indicar que haveriam indícios de saídas sem nota fiscal, mas nunca servir como base para a autuação, a qual deveria se fundamentar em um levantamento detalhado, nota a nota, para verificar se efetivamente o indício detectado representava um fato concreto. Pede a insubsistência da exação.

Inerente à segunda infração, o recorrente defende que, certamente, tal penalidade destina-se ao contribuinte que deixa de recolher o imposto devido por antecipação e que também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria. Salienta que, no caso concreto, as saídas posteriores de todas das mercadorias foram tributadas normalmente. Portanto, segundo o recorrente, sendo a penalidade aplicável sobre o montante do imposto não recolhido e, restando reconhecido pela própria fiscalização que não há imposto a recolher, não há base para a cobrança da multa lançada na autuação. Diante disso, requer a aplicação do artigo 159, do RPAF, para que a multa em tela seja dispensada ou reduzida.

Quanto à terceira infração, o recorrente aduziu que decorreu de inconsistências verificadas nos arquivos magnéticos, as quais somente foram detectadas por ocasião do atendimento à ação fiscal. Contudo, os erros verificados na geração dos arquivos magnéticos não configuram o fato gerador do imposto. Assim, defende que, no máximo, poderia lhe ser imputado a penalidade formal pelo erro no cumprimento da obrigação acessória.

Salienta que, apesar da falta ou a insuficiência no destaque do ICMS em algumas saídas acobertadas por cupom fiscal, o fato é que tais saídas foram devidamente tributadas, o que pode ser comprovado através dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, nos quais se verifica que as saídas registradas no CFOP 5.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros - que a o valor da base de cálculo do ICMS é idêntico ao valor contábil e que o imposto debitado corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 17% sobre o referido montante.

Insurge-se contra a decisão da JJF, pois tais livros fiscais foram apresentados na sua impugnação, de modo a comprovar que suas saídas foram tributadas com a aplicação da alíquota de 17%, a exemplo do mês de novembro de 2011:

Livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS - Modelo P9							Livro : 1	Página : 000076					
Firma :	53 - UNIAO DE LOJAS LEADER S.A.			Mês ou Período/Ano :	1/11/2011 a 30/11/2011								
Insc. Est. :	20527914	CNPJ :	30.094.114/0064-92	Processo de Emissão Número :	337067								
Codificação		Valores Contábeis		Saídas									
Contábil	Fiscal			ICMS-Valores Fiscais									
				Operações com Débito do Imposto		Operações sem Débito do Imposto							
				Base de Cálculo	Imposto Debitado	Isentas ou não Tributadas	Outras						
		5.102	1.548.323,14	1.548.323,14	263.214,96	0,00	0,00						
		5.405	354.405,67	0,00	0,00	0,00	354.405,67						
		6.152	2.667,51	2.667,51	320,10	0,00	0,00						
		6.209	3.461,78	3.461,78	267,12	0,00	0,00						
		6.920	10.098,00	0,00	0,00	0,00	10.098,00						
Subtotais Saídas				1.548.323,14	263.214,96	0,00							
5.000	para o Estado			1.902.728,81									
6.000	para Outros Estados			16.227,29	587,22	0,00							
7.000	para o Exterior			0,00	0,00	0,00							
Totais				1.918.956,10	1.554.452,43	263.802,18							

Concluiu que não houve prejuízo algum aos Cofres do Estado da Bahia, sendo desproporcional a

aplicação de multa de 60% do valor do imposto, do que requer também a aplicação do artigo 159 do RPAF, para que a multa seja dispensada ou reduzida.

Quanto à quarta infração, o recorrente sustenta que a grande maioria das operações elencadas se refere a operações de transferências de bens do ativo imobilizado e de material de uso/consumo, recebidos de outros estabelecimentos da Empresa, localizados em outras unidades da Federação, cuja cobrança é totalmente insubstancial, uma vez que, por não existir intuito econômico na transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, esse tipo de saída física sequer incidiria ICMS e, nessa mesma linha de raciocínio, também não incidiria o DIFAL.

Diz que o fato gerador do ICMS ocorre, necessariamente, com o acontecimento de uma operação mercantil que, em regra, corresponde a uma saída física de mercadoria de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, com a intenção de comercializá-la a uma outra pessoa jurídica.

Destaca que para que haja a circulação jurídica da mercadoria, é imprescindível que ocorra a transferência da propriedade, não bastando, para atrair a incidência do ICMS, a mera circulação física, tal como se verificou no caso concreto. É fundamental que haja a mudança de titularidade, de modo que o repasse de mercadorias do centro de distribuição do contribuinte para as lojas varejistas jamais poderia resultar na cobrança da exação estadual. Cita doutrina, Súmula 166 do STJ e transcreve ementas de julgados emanados de ambas as Turmas de Direito Público do STJ, nos quais são bem claros ao prever que a transferência de *bens* ou *mercadorias* entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não devem ensejar o recolhimento do ICMS. Diz que na mesma linha vem decidindo o STF.

Conclui pelo total descabimento da exigência do DIFAL relativo às entradas, por transferências de bens do ativo imobilizado e de material de uso/consumo, porque sequer as saídas a tal título deveriam sofrer qualquer tipo de tributação do ICMS, razão pela qual defende ser imperioso o cancelamento da infração.

Por fim, em relação à sexta infração, o recorrente alega que, muito embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, ao realizar a saída das mesmas mercadorias, também indevidamente, mas, agora a favor do fisco, debitou e recolheu o imposto. Portanto, o procedimento adotado não ocasionou qualquer prejuízo ao Erário estadual, devendo o crédito tributário lançado referente à infração ser considerado improcedente.

Às fls. 850 a 852 do PAF, a PGE/PROFIS, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, uma vez que, em relação à primeira infração, a tese recursal não merece prosperar, porquanto absolutamente genérica e desprovida de qualquer lastro probatório, sem nenhuma indicação pontual que elidisse as divergências encontradas no levantamento quantitativo de estoques em confronto com os livros fiscais.

Inerente às infrações 2 e 3, circunscritas ao pedido de redução ou dispensa da multa ao apelo da equidade, o opinativo é de que falece competência à segunda instância do CONSEF, em face das alterações promovidas na legislação do Estado da Bahia, em que afastou a competência da Câmara Superior do CONSEF de tal atribuição.

Referente à quarta infração, o apelo cinge-se a alegar a não incidência do ICMS nas transferências de mercadorias, contudo, na esteira de jurisprudência dominante do CONSEF e, outrossim, norma legal expressa em Lei Complementar nº 87/96, o parecer é de que incide o ICMS nestas operações, com arrimo no princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Quanto à sexta infração, a PGE/PROFIS sustenta não merecer abrigo a tese recursal, pois não foi carreado aos autos o conjunto probatório necessário a se provar que as operações que geraram créditos indevidos foram neutralizadas pelos débitos nas saídas.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> Instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração.

Da análise das razões recursais depreendo que, em relação à infração 1, a qual se trata de omissão de saídas apuradas através de auditoria de estoque, o recorrente restringe-se a meras alegações sem a devida comprovação, não tendo o sujeito passivo demonstrado a existência de qualquer equívoco cometido pela autuante, entendo insuficientes as razões recursais para elidir a acusação fiscal, a qual se fundamenta em demonstrativos, analíticos e sintéticos, onde constam números apurados nos arquivos magnéticos e na própria escrita do contribuinte, os quais devem se refletir, salvo prova em contrário de ônus de quem alega, cujas planilhas foram entregues cópia ao autuado. Logo, concluo como verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal e, em consequência, subsistente a infração.

Inerente à segunda infração, equivoca-se o recorrente ao afirmar que “... *tal penalidade destina-se ao contribuinte que deixa de recolher o imposto devido por antecipação e que também não recolhe o imposto por ocasião da efetiva saída da mercadoria*”.

Conforme salientado na Decisão recorrida, “*Embora as saídas das mercadorias tenham sido tributadas, com o imposto devidamente lançado nos competentes livros fiscais, este fato não elide a cobrança da multa prevista no art. 42, inciso II alínea “d” da Lei nº 7.014/96, pois a norma já dispõe que mesmo devidamente registradas na escrita fiscal com saída posterior tributada normalmente, se não houve o pagamento da antecipação parcial no momento previsto na legislação, incidirá a multa percentual ali referida*”.

Quanto ao pedido para dispensa ou redução da multa, nos termos do artigo 159 do RPAF, há de se ressaltar que tal dispositivo legal encontra-se revogado pelo Decreto nº 16.032, de 10/04/2015, e a apreciação era de competência da Câmara Superior do CONSEF.

Admitida a hipótese da exação tratar-se de multa por descumprimento de obrigação acessória, a redução ou cancelamento da penalidade, em que pese de competência da Câmara de Julgamento Fiscal, não poderia ser realizada, uma vez que não ficou provado que tal infração não tenha implicado falta de recolhimento de tributo, como previsto no art. 158 do RPAF, haja vista tratar-se de mercadorias fungíveis, sem identificação própria, de forma a se atestar, com segurança, que todas as unidades das espécies de mercadorias entradas sem o devido recolhimento da antecipação parcial foram oferecidas à tributação quando das subsequentes operações de saídas, cuja conclusão seria temerária, sem que houvesse sequer uma auditoria de estoque das espécies de mercadorias envolvidas, na qual se comprovasse tal fato, de cujo ônus seria de quem alega, ou seja, o requerente da benesse da redução ou cancelamento da multa, de forma a demonstrar que preenche os requisitos legais previstos.

No tocante à terceira infração, alega o recorrente que derivou de inconsistências nos arquivos magnéticos, contudo, os erros verificados não configuram o fato gerador do imposto, pois, apesar da falta ou a insuficiência no destaque do ICMS em algumas saídas acobertadas por cupom fiscal, o fato é que tais saídas foram devidamente tributadas, o que pode ser comprovado através dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, nos quais se verifica que nas saídas registradas no CFOP 5.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) o valor da base de cálculo do ICMS é idêntico ao valor contábil e que o imposto debitado corresponde exatamente à aplicação da alíquota de 17% sobre o referido montante.

Em que pese a louvável alegação recursal, o fato é que, da análise da imagem do livro Registro de Apuração do ICMS, à fl. 831 dos autos, inerente ao mês de novembro de 2011, a título de exemplo recursal, se constata operações sob CFOP 5.405 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído), no valor contábil de R\$354.405,67, lançadas como operações sem débito do imposto, cuja rubrica abrange os cupons fiscais relacionados pelo fisco no mesmo mês, às fls. 363 a 366 dos autos, inerente ao ICMS exigido de R\$238,12, nos quais se verificam exemplos de produtos tributados saindo com o código “F1” (não tributados), extraídos dos arquivos da memória fiscal (MFD) dos ECF, consoante demonstrado às fls. 337 a 339 dos autos.

Ademais, apesar de o recorrente ter asseverado ter comprovado sua alegação através dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, assim não o fez, pois, se limitou apenas a

apresentar uma imagem mensal do livro Registro de Apuração do ICMS. O fato é que, por ser o Registro de Saídas um livro analítico dos documentos fiscais das operações de saídas, através dos respectivos lançamentos facilmente poderia ser comprovado que os específicos cupons fiscais, relacionados às fls. 334 a 336 e 340 a 370 dos autos, foram oferecidos à tributação, em que pese assim não constar nos cupons fiscais, conforme alegado pelo recorrente. Contudo, nunca se poderia comprovar através de um livro sintético, a exemplo do Registro de Apuração do ICMS.

Quanto ao pedido para dispensa ou redução da multa, nos termos do artigo 159 do RPAF, reitero a análise, específica, já consignada na segunda infração.

Diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração.

Relativa à quarta infração, o recorrente alega que nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não incidem ICMS e a DIFAL, do que cita a Súmula 166 do STJ. Entretanto, comungo o entendimento da PGE/PROFIS, pois o ICMS incide sobre a entrada de mercadorias em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria for destinada a uso, consumo ou ativo permanente, nos termos do art. 6º, §§ 1º e 2º, c/c o art. 12, I, da LC nº 87/96 e art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, cuja legislação o órgão julgador administrativo está vinculado, sendo irrelevante para caracterização do fato gerador, o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular e a natureza jurídica da operação.

Inerente à alegação de que a Súmula STJ 166 afirma que: “*Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, reproduzo parecer da PGE/PROFIS, relativo ao A. I. N.º 269139.0003/12-6, no qual ressalta que a decisão do STJ possui uma lógica cartesiana, qual seja, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, dentro dos lindes dum Estado Federado, de fato, não possui qualquer relevância econômica, por conta o mecanismo da não-cumulatividade, entretanto, nas transferências interestaduais esta lógica não funciona, haja vista que a operação comercial engendradora da circulação econômica irradia reflexos em outro Estado da Federação, tendo em vista que o ciclo econômico ao qual ficará adstrito o bem mercantil se desenrolará parte no território de um Estado, parte no do outro, restando prejudicado o Estado remetente da mesma, num autêntico atentado ao princípio federativo e ao princípio da não-cumulatividade, decorrente da utilização de alíquotas constitucionalmente diferenciadas.

Desta forma, no entender do signatário do Parecer, ainda que se conclua vinculante o disposto na Súmula 166 do STJ sobre as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (pois entende faltar competência a esta Corte para apreciação de questão de foro nitidamente constitucional – alcance da regra matriz Constitucional do ICMS), mesmo assim, faz-se necessário encerrar a aplicação do comando sumular apenas aos casos de meros deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, o que não é o caso dos autos, do que diz forçoso carrear acórdão prolatado pelo próprio STJ, precisamente no Recurso Especial nº 242.338/MG, cujo alcance determinativo faz considerações apartadas sobre transferências internas e interestaduais, espancando, desta maneira, a argumentação da aplicação da Súmula 166 da própria Corte de Justiça, *in verbis*:

*“ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE FEDERADA. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.”*

*...Embora possa parecer caso de incidência do referido enunciado (da Súmula 166), temos que fazer distinção, pois, na hipóteses dos autos, o outro estabelecimento do contribuinte, para onde foram transferidas as mercadorias, situam-se em outro Estado-membro. Daí afasta-se a aplicação da súmula...”*

Assim, acompanho o referido opinativo e concludo pela subsistência da quarta infração.

Por fim, em relação à sexta infração, o recorrente não comprova sua alegação de que, muito embora tenha se creditado do ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto pelo regime de substituição tributária, tributou as subsequentes saídas das mercadorias. Há de se registrar que, conforme consignado na informação fiscal, o argumento recursal não procede, pois, as mercadorias: sapato, sandálias, chinelo, mochilas, tapetes, brinquedos e outras,

constantes dos demonstrativos de fls. 407 a 726 dos autos, tiveram as saídas registradas nos ECF com alíquota zero (F1), conforme demonstram os arquivos da memória fiscal (MFD).

Assim, resta mantida a exação fiscal.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

**VOTO DIVERGENTE (Infrações 2, 3 e 4) - Alessandra**

Peço vênia para discordar do i. Relator, primeiramente, quanto às infrações 2 e 3 cujo pleito recursal cinge-se à redução ou dispensa da multa ao apelo da equidade, tendo sido o voto que ora divirjo, no sentido de que falece competência à segunda instância do CONSEF para apreciá-lo e decidi-lo, e nem tampouco cabe à Câmara Superior após as alterações legislativas que revogou o dispositivo que conferia tal competência.

Nesse contexto, extrai-se com clareza que, no entendimento do n. Relator, o contribuinte está desprovido do direito ao duplo grau de julgamento por este tribunal administrativo, o que, ao meu ver, colide frontalmente com as garantias fundamentais que são vigas mestras do devido processo legal, por prejudicar o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Macula, por via de consequência, a legalidade deste julgamento, na medida em que acusa-se fiscalmente o sujeito passivo, ele defende-se sem que, entretanto, seus argumentos e pedido correlato possam ser examinados e julgados em sede de segunda instância, sem se poder perder de vista que se constitui cláusula pétrea assim elevada pelo legislador constituinte, que a todo acusado é garantido o direito de defender-se com todos os meios legais existentes (art. 5º, LV e LVI da CF).

Logo, é dizer que às Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF compete apreciar e julgar o arrazoado recursal e seu pedido, desde quando o art. 159, do RPAF-BA, que conferia competência à Câmara Superior - que é extraordinária -, foi revogado pelo Decreto nº 16.032, de 10/04/15. Há de ser respeitado o direito de petição, com eficácia plena.

É que o sujeito passivo ao defender-se, como visto acima, seus argumentos são na linha de que, conquanto tenha se creditado do ICMS relativo à mercadoria adquirida com pagamento do ICMS pelo regime de substituição tributária, porém, ao realizar a saída, indevidamente, se debitou mas recolheu o imposto correspondente ao erário estadual. E, em arremate, sustenta que sua conduta não causou prejuízo ao Estado da Bahia, entendimento este que o levou a postular a dispensa ou redução da penalidade.

A hipótese sob foco trata-se de descumprimento de obrigação principal, e não de obrigação acessória. Isto é, não foi um dever instrumental que deixou de ser cumprido no prazo legal, mas sim o recolhimento do ICMS no valor correspondente à exação.

De se concluir, destarte, que não houve o pagamento tempestivo do imposto ao ser realizada a operação mercantil, o que tem o efeito de transgredir a obrigação tributária principal, e ensejar a imposição de uma sanção, nos moldes estabelecidos pela legislação do Estado da Bahia - Lei nº 7.014/96.

Não há controvérsia quanto à responsabilidade que recai sobre o sujeito passivo dessa relação tributária, o que não há oposição, apenas a defesa considera que o ICMS foi pago, mesmo a destempo, mas sem prejuízo ao cofre estadual e por isto aduziu pedido junto a este CONSEF o pleito de dispensa da penalidade, ou a sua redução.

Deixar de apreciar esse pedido e de decidi-lo, consistiria em grave mácula às garantias que dão conformação ao devido processo legal, sendo certo que o processo administrativo fiscal deve ser considerado como instrumento de garantias à efetivação de direitos fundamentais num Estado Democrático de Direito e, também, como instrumento de garantias do cidadão, conforme consagrado de forma cristalina na Constituição de 1988, que entre outros princípios, imperam os relativos à Administração Pública em geral, contidos no artigo 37, “caput”, notadamente, o princípio do formalismo moderado e duplo grau decisório.

Negar apreciação ao pedido de dispensa ou redução equivale a macular o direito de petição do contribuinte, repise-se, que ficaria no vazio. E recomendar que o contribuinte, prejudicado, postule perante a d. PGE/PROFIS para que promova representação com este mesmo desiderato, é aviltar os princípios da razoabilidade e, sem dúvida, o da economia e celeridades processuais, a configurar um agir desconexo com as garantias constitucionais.

Nesta senda, passo a apreciar o pedido de dispensa ou redução da penalidade ao apelo da equidade, atentando para o fato de que houve escrituração das notas fiscais, e o pagamento do ICMS, ainda que extemporaneamente, o que, ao meu ver, espelha a ausência de conduta comissiva ou omissiva resultante de má fé e nem tampouco evasiva, sonegatória, do ICMS. Não há ato de cunho evasivo. O imposto foi pago, ainda que intempestivamente, mas o foi.

Assim, para dirimir com justiça fiscal a questão ora posta, valho-me da regra do art. 138 do CTN, que dispõe sobre a exclusão da responsabilidade quando houver o pagamento do tributo devido e dos juros, se antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, o que coincide com a hipótese dos autos.

Com efeito, dando significância a esse dispositivo legal, e tendo sido cumprida a obrigação principal de pagamento do tributo, a multa de cunho moratória, porque não cumprida a obrigação principal a tempo - tendo o pagamento sido feito após o vencimento, mas antes de qualquer autuação do contribuinte -, considero que a esse pagamento devem ser acrescido apenas o juros de mora, mas não de multa fiscal moratória. Isto porque, o crédito tributário foi pago integralmente, daí que apenas a multa está sendo exigida no Auto de Infração em tela. Voto, por conseguinte, pela dispensa da penalidade.

Vencida, voto pela redução de 60% para a 10%, em ambas as infrações, 2 e 3 a fim de manter o cunho educativo da sanção.

A Infração 4 envolve as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa sobre o que sustenta o contribuinte que nessas transferências entre estabelecimentos de sua própria titularidade, não incide ICMS e, nem portanto, o DIFAL, como está lhe sendo exigido no Auto de Infração em tela, tendo citado a Súmula nº 166 do STJ como pedra angular de sua defesa.

É que, como sabido, pondo uma pá de cal e encerrado a celeuma em derredor da matéria, o STF decidiu que:

*“O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade não gera direito à cobrança de ICMS. O emprego da expressão “operações” bem como a designação do imposto, no que consagra o vocábulo “mercadoria” são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não corre quando o produtor simplesmente movimenta frangos”.*

O STJ, em total consonância, consolidou através da Súmula nº 166 seu entendimento no mesmo sentido:

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

É, destarte, por demais cristalina a posição dos tribunais superiores, que a mera circulação física da mercadoria não é suficiente para caracterizar a incidência do imposto quando a transferência for entre estabelecimentos da pessoa jurídica, dentro da mesma unidade federada.

*In casu*, as transferências ocorreram entre estabelecimentos do recorrente situados em estados distintos, sem que tenha havido um negócio jurídico e nem a transferência de titularidade da mercadoria. Mesmo com a transferência, o fato é que os bens continuam pertencendo à mesma pessoa jurídica.

Sabidamente, o fato gerador do ICMS é a operação relativa à “circulação de mercadorias” ou a “prestação de serviços de transporte ou de comunicação”. Assim, só incide o imposto, no caso de mercadorias, na hipótese de ocorrer a sua efetiva circulação.

Vale dizer, o fato gerador do ICMS é o negócio jurídico que transfere a posse ou a titularidade de uma mercadoria. Por esta razão, a simples remessa de um estabelecimento para outro, de uma mesma empresa, caracteriza-se como mero transporte e, assim, intributável por meio de ICMS.

De fato, a mera saída física da mercadoria do estabelecimento não constitui “circulação”, para efeito de incidência do ICMS que pressupõe a transferência da propriedade ou posse dos bens, ou seja, a mudança de sua titularidade por força de uma operação jurídica, tal como compra e venda, doação, permuta.

O ICMS incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias que é a sua hipótese de incidência, com circulação de mercadorias - jurídica (e não meramente física) -, por pressupor a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Logo, sem mudança de titularidade da mercadoria, não se configura a hipótese de incidência.

Noutras palavras, sem a mudança de titularidade não há signo presuntivo de riqueza, isto porque é a circulação econômica que decorre da circulação jurídica oriunda de um negócio jurídico que espelha a capacidade contributiva do adquirente e do alienante.

Não resta dúvida de que esta matéria ora posta está absolutamente superada pela jurisprudência de nossos Tribunais. É bem verdade, como devo destacar, que com a edição da LC 87/96, retomou-se a discussão de que a Súmula nº 166 e demais jurisprudências estariam superadas por ter essa lei complementar tratado a incidência do ICMS, diferentemente, por constar no artigo 12 que:

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

*I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”*

Nessa esteira, vozes se elevaram para sustentar que a Súmula 166 não se aplica às operações interestaduais, já que não haveria impedimento para que a filial fosse considerada como estabelecimento autônomo para fins de tributação por via do ICMS.

Alguns entes federados passaram a defender a tese que somente com a tributação não haveria prejuízo ao Estado de onde a mercadoria tem saída, para o qual o remetente pagaria ICMS, considerando a alíquota interestadual, e o destinatário pagaria ao seu Estado de localização com apuração da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O STJ, todavia, sobranceiramente, posiciona-se em sentido diverso, sem acolher esses argumentos das fazendas públicas estaduais. É o que se extrai destes julgados a guisa de exemplo:

**“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP.”**

*A natureza da operação é a de transferência de produtos entre “estabelecimentos” de mesma propriedade, ou seja, não há circulação de mercadorias, muito menos transferência de titularidade do bem, requisito este necessário à caracterização do imposto, conforme determina a Súmula 166 do STJ. Incidência da Súmula 83/STJ.*

*“Agravio regimental improvido”. (AgRg no AREsp 69931/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/02/2012, DJe 13/02/2012)*

**“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.*

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

A conclusão única é a de que não há incidência do ICMS nas transferências de mercadorias na

esteira da jurisprudência dominante. Conclusão distinta desta é percorrer caminho tortuoso e obscuro posto que na contramão da legalidade, ante a falta de elementos que caracterizem, nessas transferências, o fato gerador correspondente, sem o que não há o nascer da obrigação tributária e, portanto, não há incidência do ICMS, e por conseguinte, ainda, não há DIFAL a ser exigido, sendo improcedente a Infração 4.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário por divergir quanto às Infrações 2, 3 e 4 nos termos da presente fundamentação.

#### **VOTO EM SEPARADO (Infração 2)**

Peço vênia ao nobre Relator para discordar do seu voto em relação à infração 2, bem como à Conselheira que se posicionou de maneira divergente, neste caso, apenas em relação a fundamentação.

A dita infração refere-se à multa aplicada em razão da infração 2, cuja acusações impõem ao Sujeito Passivo multa de 60% incidente sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, inerente aos exercícios de 2010 e 2011.

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 caráter 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 contestável 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%, no valor de R\$136.703,43), 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 este 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 da 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 da 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, acompanho a redução da multa, conforme voto divergente, para 10% do valor julgado, devendo remanescer a exigência em R\$13.670,34.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 129712.0007/13-5, lavrado contra UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A. (LEADER MAGAZINE), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$34.051,11**, acrescido das multas de 100% sobre R\$2.001,28 e 60% sobre R\$32.049,83, previstas no art. 42, incisos III, II, alíneas “a”, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multa percentual no valor de **R\$136.703,43**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Ildemar José Landin.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 2, 3 e 4) e EM SEPARADO\* (Infração 2) - Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Daniel Ribeiro Silva e José Antonio Marques Ribeiro\*.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE  
(Infrações 2, 3 e 4)

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO EM SEPARADO  
(Infração 2)

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA - REPR. DA PGE/PROFIS