

PROCESSO - A. I. Nº 279465.0008/14-0
RECORRENTE - NOVA CASA BAHIA S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0150-01/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0226-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração caracterizada. O autuado, ao adquirir as mercadorias, creditou-se do imposto sobre a base de cálculo “cheia” e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo sem que tivesse estornado o excesso do crédito. **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Fato demonstrado nos autos. Refeitos os cálculos em virtude da inclusão de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE BENS PARA O ATIVO FIXO.** Incide o ICMS nas entradas de bens para o ativo imobilizado, ainda que oriundas de transferências de outros estabelecimentos do mesmo contribuinte. Infração caracterizada. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL – MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** SOLIDARIEDADE. LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. **b.2)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO, RELATIVAMENTE A MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Fatos demonstrados nos autos. Indeferido o pedido de diligência ou perícia para comprovação dos argumentos recursais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/14 para imputar ao contribuinte o cometimento de nove infrações, sendo objeto do Recurso às infrações 2, 3, 6, 7, 8 e 9, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 2 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter ocorrido com redução da base de cálculo, sendo que as saídas

subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais –, sendo glosado crédito no valor de R\$145.590,56, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, sendo glosado crédito no valor de R\$1.986,58, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 – falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo [ativo imobilizado], sendo lançado imposto no valor de R\$ 7.616,73, com multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, sendo lançado imposto no valor de R\$107.523,75, com multa de 100%;

INFRAÇÃO 8 - falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e consequentemente sem escrituração, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$10.967,59, com multa de 100%;

INFRAÇÃO 9 - falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2011 e 2012), sendo lançado imposto no valor de R\$1.259,25, com multa de 60%.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 9 lançamentos.

Foi suscitada em preliminar a nulidade da autuação por falta de entrega dos demonstrativos fiscais, pois o fisco entregou um “pen drive” com os dados referentes a outros Autos de Infração relativos a outros estabelecimentos da empresa, mas em relação a este Auto a pasta virtual estava vazia.

Esta questão foi solucionada porque, ao ser prestada a informação, os fiscais autuantes fizeram a entrega dos demonstrativos fiscais e foi reaberto o prazo de defesa. conforme instrumentos às fls. 93/100. Dou por superada a preliminar suscitada.

Na defesa, o autuado afirmou que os lançamentos dos itens 4º e 5º foram quitados integralmente dentro do prazo, e requer a baixa dos débitos.

Quanto ao item 1º, na defesa originária, afora a reclamação da falta de entrega dos demonstrativos fiscais, foi dito apenas que a impugnante é uma empresa de grande porte, grande contribuinte do Estado da Bahia, reconhecendo algumas infrações, de modo a discutir apenas as divergências jurídicas. Reaberto o prazo de defesa, em virtude da falta de entrega dos demonstrativos fiscais, o contribuinte apresentou nova impugnação, nada contestando no tocante ao item 1º. Infração caracterizada.

O lançamento do item 2º acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais – utilização de crédito na entrada de mercadorias cujas saídas dos remetentes deveriam ter ocorrido com redução da base de cálculo, sendo que as saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tivesse estornado o crédito fiscal recebido a mais.

O autuado impugnou o lançamento reclamando que a fiscalização afirmou que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, porém nas planilhas não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido, pois nelas não há menção ao Sintegra e não foram apresentadas as Notas Fiscais, prova esta que a seu ver cabe ao ente público.

As planilhas encontram-se às fls. 32/40. Elas indicam as datas, os números das Notas Fiscais, os CFOPs, o

código e a descrição da mercadoria, os valores das operações e das bases de cálculo, a alíquota aplicada, o crédito utilizado, a alíquota correta e o valor do crédito considerado indevido. A defesa alega que não foram apresentadas as Notas Fiscais. Ora, as Notas Fiscais encontram-se em poder da empresa. Como as planilhas indicam os números dos documentos, competia à defesa verificar, em relação a cada documento, se o fisco incorreu em erro material.

Outra alegação da defesa é de que não teria havido prejuízo para o Estado, porque, como não foi reduzida a base de cálculo (na aquisição das mercadorias), consequentemente houve recolhimento de imposto em valor superior ao devido, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Se isso de fato tivesse ocorrido, ou seja, se, não obstante as entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado terem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente creditamento do imposto a mais, também as saídas das mercadorias do seu estabelecimento tivessem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente debitamento a mais, seria razoável admitir-se que realmente não houve prejuízo ao erário, pois o creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Mas, pelo que consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. De acordo com o adendo feito na descrição da infração, “As saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior”.

Portanto, não é verdade que as saídas subsequentes das mercadorias do estabelecimento do autuado tivessem ocorrido “sem” redução da base de cálculo. A acusação fiscal imputa o contrário: as saídas ocorreram “com” redução da base de cálculo.

Sendo assim, o prejuízo ao erário é claro: o autuado, ao adquirir as mercadorias, se creditou do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito.

O autuado alegou na defesa que as saídas também ocorreram sem a redução de base de cálculo. Mas apenas alegou. Não provou.

A defesa sustenta que os fundamentos da descrição da autuação restringem e limitam o direito de crédito de ICMS, mas toda e qualquer limitação ao crédito do ICMS deve obedecer ao princípio da não cumulatividade.

A glosa do crédito neste caso não ofende o critério da não cumulatividade. Nos termos do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição, a isenção ou não incidência não implicam crédito para compensação com o que for devido nas operações subsequentes, e acarretam anulação do crédito relativo às operações anteriores. É ocioso dizer que a redução de base de cálculo tem a natureza jurídica de uma isenção parcial.

Mantenho o lançamento do item 2º.

O item 3º diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária.

O autuado questionou o lançamento relativamente a três categorias de mercadorias:

- a) “Tampos de Vidro” e “Tampos para Pia”;*
- b) “Assentos Automotivos para Crianças”;*
- c) “Caixas de Som”.*

Com relação a Tampos de Vidro e Tampos para Pia, alega que não existe previsão legal de inclusão dessas mercadorias no regime de substituição tributária, haja vista que no dispositivo regulamentar que especifica as mercadorias sujeitas a esse regime não constam as mercadorias “Tampo de Vidro” ou “Tampo para Pia Inox”, e, ausente a previsão específica, é impossível o enquadramento de tais itens no regime de substituição tributária, em face dos princípios da tipicidade específica e da legalidade estrita.

Não há como deixar de reconhecer, em nome da segurança jurídica, da estrita legalidade e do princípio da tipicidade, que a legislação teria de ser precisa, objetiva, na indicação das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Neste caso, o legislador, em vez de especificar, de forma objetiva, quais, precisamente, os materiais de construção sujeitos à substituição tributária, valeu-se de descrição genérica, que comporta descrições dos tipos “qualquer outro” e “outros”.

No ponto que interessa neste caso, o art. 353, II, 40.1, do RICMS/97, descreve as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nestes termos:

“40.1 - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno listados nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09;”

Quando se vai para o anexo único do Protocolo ICMS 104/09, não se encontra nem “Tampo de Vidro” nem “Tampo para Pia”.

O intérprete precisa então verificar se é possível enquadrar “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia” nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09.

Ninguém se entende nesse ponto. Os autuantes, na informação fiscal, basearam-se nos itens 47, 48, 49, 50, 51, 52 e 60 do referido anexo único, conforme quadro reproduzido à fl. 203 dos autos, não deixando claro em qual dos itens estariam “Tampo de Vidro” e “Tampo para Pia”.

Já o CONSEF, através do Acórdão JF 0024-02/14, em Decisão citada pelos próprios autuantes (fl. 207), nos autos do Processo 279462.0001/13-9, de um Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, concluiu que “Tampo de Vidro para Mesa” e “Tampo para Pia Inox” se incluem, respectivamente, nos itens 49 (NCM 70.05) e 69 (NCM 73.24) do anexo único do Protocolo ICMS 104/09. Consta na transcrição do voto proferido no citado acórdão que as NCMs naquele caso foram identificadas em Notas Fiscais constantes no processo.

Portanto, de acordo com a Decisão da 2ª Junta deste Conselho, em julgamento de Auto de Infração lavrado contra essa mesma empresa, “Tampo de Vidro” se enquadra no item 49 do referido anexo único do citado protocolo, e “Tampo para Pia” se enquadra no item 69 do mesmo anexo único.

Os itens 49 e 69 do anexo único do Protocolo ICMS 104/09 têm a seguinte redação:

“49 - Vidro flotado e vidro desbastado ou polido em uma ou em ambas as faces, em chapas ou em folhas, mesmo com camada absorvente, refletora ou não, mas sem qualquer outro trabalho – NCM 70.05”

“69 - Artefatos de higiene ou de toucador, e suas partes, de ferro fundido, ferro ou aço – NCM 73.24”

Como se vê, não há a mínima menção, nos itens 49 e 69, a “Tampo de Vidro” ou a “Tampo para Pia”. Porém, tendo em vista que em Decisão recente da 2ª Junta deste Conselho foi decidido que essas mercadorias se enquadram nos aludidos itens 49 e 69 do Protocolo ICMS 104/09, considero prudente admitir que assim seja, deixando que noutra instância prevaleça o que é justo e legal.

A defesa fez menção a um Mandado de Segurança impetrado perante a 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, e adianta que teria “encaminhado” na íntegra a sentença. Não juntou a cópia da sentença aos autos, mas, pela transcrição do trecho à fl. 117, o que o MM. Juiz determinou foi a suspensão da exigibilidade do crédito tributário supostamente devido pela entrada de mercadorias das NCMs 7005.1.00, 7324.1.00 e 6802.93.90, destinadas à impetrante, determinando que o impetrado [o Estado] não realize apreensões das mercadorias das referidas NCMs comercializados pela impetrante, sob o fundamento de não recolhimento do ICMS devido por substituição. O fato aqui é outro: glosa de crédito.

Quanto aos “Assentos Automotivos para Crianças”, a defesa sustenta que as mercadorias “Bebê Conforto”, “Cadeira para Auto” e “Booster para Auto” não fazem parte da substituição tributária. Apega-se ao princípio da tipicidade cerrada. Reclama que essas mercadorias não são especificadas no dispositivo regulamentar que cuida da substituição tributária. Frisa que as mercadorias em questão (Cadeiras, Booster e Bebê Conforto) se enquadram na posição 9401.80.00 da NCM, conforme Notas Fiscais emitidas pela impugnante. Aduz que no Protocolo ICMS 41/08 não consta a posição NCM 9401.80.00, o que impede o enquadramento dessas mercadorias no regime de substituição tributária.

Neste caso, a insegurança é ainda maior. Seria de bom alvitre que houvesse previsão clara, precisa e objetiva das mercadorias sujeitas a substituição tributária, em face dos princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime.

Originariamente, no RICMS/97, o item 30 do inciso II do art. 353 previa a substituição tributária em relação a peças e acessórios de veículos automotores que se enquadrassem nas posições da NCM taxativamente especificadas em seus subitens, nos quais eram listadas, uma a uma, as mercadorias consideradas objetivamente como peças e acessórios para veículos automotores, não dando margem a dúvidas quanto ao que estava ou não sujeito ao regime de substituição tributária. Porém, depois, por alguma razão, a redação do dispositivo foi modificada, passando o texto a descrever simplesmente “peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores”. Esse é o critério adotado no RICMS/12, cujo anexo 01 descreve “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”.

Sendo assim, todos os componentes, acessórios e peças que possam ser utilizados em veículos automotores estão sujeitos à substituição tributária.

Noto que os fiscais acatarem a alegação da defesa quanto a “Caixas de Som”, reconhecendo que razão assiste ao contribuinte, pois, apesar de esse tipo de Caixa de Som ser largamente utilizado em som automotivo, as chamadas malas de som, muito utilizadas aqui no Nordeste para “amplificar o som e perturbar a vizinhança”, têm de fato multiuso, estando assim fora do Protocolo ICMS 41/08 e do art. 353, inciso II, item 30, conforme Orientação DITRI/GECOT nº 2/08, item 1.

Os autuantes elaboraram novo demonstrativo para o item 3º, excluindo os valores das Caixa de Som.

Acato a revisão. O imposto do item 3º fica reduzido de R\$ 1.986,58 para R\$ 788,25.

O autuado impugnou o lançamento do item 6º alegando que a imputação fiscal desrespeita posição definitiva do STJ, haja vista que na transferência de ativo fixo entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não há incidência do ICMS, chamando a atenção para a Súmula 166. Cita o Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.125.133-SP e a Decisão proferida no REsp 1116792/PB.

Para decidir neste caso, baseio-me no que prevê a legislação em vigor.

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias (e sobre prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal).

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, realmente, em princípio, não haveria incidência de ICMS, pois, a rigor, a transferência não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio, e, no direito comum, os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa, o que também perante o imposto de renda é inquestionável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96:

“§ 3º. Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

.....
II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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;”

Por conseguinte, juridicamente os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS.

O pagamento da diferença de alíquotas tem previsão no art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

.....
IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subseqüentes;”

Os cálculos não foram contestados.

Mantenho o lançamento do item 6º.

O autuado impugnou também os lançamentos dos itens 7º, 8º e 9º, efetuados com base em levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012).

A defesa lamenta que o prazo de 30 dias para levantar todos os documentos fiscais que o presente caso exige foi um tempo muito exíguo. Alega que, se fosse dada a oportunidade para apresentação de tais documentos, teria levantado “muitos outros” documentos fiscais. Alega que, se o fisco tem o direito de relacionar documentos por amostragem, tal direito deve ser extensivo à impugnante, sob pena de infração ao princípio do contraditório e à ampla defesa. Toma por fundamento o art. 145 do RPAF e a Lei federal nº 9.784/99. Diz que o requerimento de prazo para dilação probatória é plenamente legal, pois a Lei federal nº 9.784/99 defende ao administrado a possibilidade de formular questões e apresentar documentos antes da Decisão, conforme o art. 3º, inc. III, o que é corroborado com o art. 29. Requer que este Conselho conceda prazo suplementar para que a empresa levante os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial.

Não há previsão para dilação do prazo de defesa. Até 10 de abril de 2015, o prazo para impugnação do lançamento era de 30 dias. Com a alteração introduzida no RPAF pelo Decreto nº 16.032/15, a partir de 11 de abril de 2015 aquele prazo passou a ser de 60 dias. Este Auto foi lavrado na vigência da regra anterior. Indefiro

o pedido de dilação do prazo para defesa.

No final da defesa, o autuado requer a realização de diligência ou perícia para que fique comprovado o direito da empresa, com fundamento no art. 145 do RPAF. Formulou três quesitos.

Não há nestes autos nada que justifique a realização de diligência ou perícia. Diligência e perícia são procedimentos dos quais se pode lançar mão em caso de necessidade de correção de erros ou obtenção de esclarecimentos. Para se decidir se há ou não necessidade de diligência ou perícia, é preciso que haja evidência de alguma coisa que precise ser saneada ou esclarecida. No caso de perícia, especialmente, é preciso que o requerente indique as razões pelas quais considera ser necessária tal providência. Não basta simplesmente requerer. É necessário fundamentar o requerimento. Se porventura foram detectados erros, estes teriam de ser indicados, pelo menos por amostragem. Caberia à defesa demonstrar que alguma Nota Fiscal não foi considerada pela fiscalização. Indefiro o requerimento.

Na informação fiscal, os autuantes comentaram a técnica do levantamento quantitativo de estoques, que segue a fórmula $\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estoque Final}$, de modo que, se a fórmula contábil não estiver condizendo com a realidade encontrada na empresa, tem-se omissão de entradas ou omissão de saídas mercadorias. Observam que, como é óbvio, os estoques de cada mercadoria devem constar nos livros de inventário, não se admitindo a apresentação de "ficha de estoque" ou "levantamentos paralelos" para justificar as diferenças de estoques encontradas pelo fisco.

Como bem foi assinalado pelos autuantes, caberia ao contribuinte comprovar em qual item de mercadoria a contagem efetuada pelo fisco diverge da quantidade constante em documento fiscal regularmente escriturado ou da quantidade existente nos inventários inicial e final de sua escrituração fiscal.

Considero caracterizada a infração imputada no item 7º.

Quanto aos itens 8º e 9º, os dados do levantamento fiscal não foram impugnados objetivamente. A defesa simplesmente alega que se opõe veementemente ao levantamento quantitativo, pois, sem a existência da infração realizada pelo método nefasto de comparativo de estoque (levantamento quantitativo), as infrações nascem falidas, sem qualquer sustentação.

Reclama que o Estado tributa duas vezes o mesmo fato gerador, pois tributa a mesma mercadoria duas vezes.

Isso não é verdade. Diferentemente das mercadorias do item 7º, que são mercadorias do regime normal de apuração do imposto, as mercadorias objeto dos itens 8º e 9º são enquadradas no regime de substituição tributária, e por essa razão os itens 8º e 9º devem ser analisados em conjunto, separados do item 7º.

A defesa alega que a mesma mercadoria é tributada duas vezes pelo fato de as mercadorias do item 8º figurarem também no item 9º. Isto não significa que esteja havendo tributação em duplicidade. No item 8º, a responsabilidade pelo imposto é atribuída ao autuado a título de responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias sem Notas Fiscais. Refere-se portanto o item 8º ao imposto devido por ocasião da entrada das mercadorias no estabelecimento do autuado. Já no item 9º, o imposto diz respeito às saídas subseqüentes, sendo lançado a título de antecipação, relativamente às operações futuras, haja vista que as mercadorias – as mesmas do item 8º – são enquadradas no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação da defesa de que o fisco não pode presumir a antecipação tributária com aplicação da MVA se não consegue precisar a origem da mercadoria, cumpre observar que, em se tratando de mercadoria sem documentação fiscal, presume-se que ela tenha origem em operação interna, até prova em contrário.

Foi alegado que a loja autuada não recebe mercadorias provenientes de outros Estados, pois a empresa tem Centro de Distribuição na cidade de Camaçari, e a antecipação ocorre no recolhimento pelo Centro de Distribuição, e não pela filial.

Os estabelecimentos são autônomos. O levantamento fiscal foi efetuado no estabelecimento autuado, e não no Centro de Distribuição. O que a fiscalização constatou neste caso foram entradas de mercadorias sem Notas Fiscais no estabelecimento autuado.

Estão caracterizadas as infrações dos itens 8º e 9º.

A defesa requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para a Avenida Brigadeiro Luiz Antonio, nº 388 – 6º andar – Conjunto 63 – Bela Vista – São Paulo – SP – CEP 01318-000, em nome de João Alécio Pugina Junior, OAB/SP nº 175.844, sob pena de nulidade. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

O sujeito passivo, irresignado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário em relação às infrações 2, 3 (parcial), 6, 7, 8 e 9, aduzindo, quanto à infração 2, que: (i) a Junta de Julgamento Fiscal “*não se manifestou sobre os anexos incompletos anexados pela Fiscalização*”,

pois, “o Estado da Bahia AFIRMA que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida. Na análise das planilhas apresentadas, não existe qualquer comprovação de que isto tenha ocorrido”; (ii) “o que existe é uma planilha de cálculo COBRANDO ICMS sem menção ao Sintegra ou apresentação das Notas Fiscais, prova esta que cabe ao Ente Público comprovar” e (iii) “a PLANILHA NÃO PROVA QUE O RECORRENTE SE CREDITOU INDEVIDAMENTE !!!”.

Informa que, nos Processos Administrativos de nºs 279463.0017/14-3 e 279463.0016/14-7, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reconheceu a nulidade do julgamento de Primeira Instância.

Alega que “recolheu ICMS em quantia superior à efetivamente devida, em razão da previsão de redução da base de cálculo de produtos de informática, tendo o recorrente recolhido ICMS sobre o valor cheio”.

Afirma, ainda, que possui inúmeras filiais (lojas), para as quais remete mercadorias através de seu Centro de Distribuição e, assim, “o crédito tributário devido a qualquer um de seus estabelecimentos, por óbvio, pertence também aos outros, tendo em vista que se trata sempre da mesma Empresa!!!”.

Lembra que o artigo 25 da Lei Complementar nº 87/96 é claro ao regulamentar a questão dos saldos credores e devedores entre os estabelecimentos da mesma empresa, não havendo “qualquer óbice, limitação, ou condição para que os estabelecimentos de mesma titularidade do sujeito passivo compensem os saldos credores apurados, desde que tais estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado” e, portanto, “qualquer restrição, impedimento ou modificação deste tipo de transferência é absolutamente ilegal”.

Diz que o texto constitucional exprime “a vontade da constituinte de atribuir ao contribuinte do imposto o legítimo direito da compensação do imposto, em sua escrita contábil”, não instituindo vedação ao abatimento do crédito, de modo que a legislação infraconstitucional também não pode fazê-lo.

Ressalta que existe apenas uma restrição ao direito de abatimento de crédito, imposta pela Lei Maior, conforme inciso II do § 2º do artigo 155, no caso de isenção ou não incidência; discorre sobre o regime de compensação do ICMS, apresenta a doutrina a respeito e conclui que “impedir o abatimento do crédito alegando que o estabelecimento centralizador não pode auferir saldo credor é inconstitucional”.

No que tange à infração 3 alega que o órgão julgador de piso se equivocou ao considerar incluídos, no Protocolo ICMS 104/09, os produtos Tampo de Vidro e Tampo para Pia Inox, uma vez que não se trata de materiais de construção civil e sim, “materiais INTERMEDIÁRIOS utilizados no acabamento de MÓVEIS” e, ademais, “no Anexo Único do Protocolo NÃO EXISTE a descrição da mercadoria NCM para Tampo de Vidro ou Tampo para Pia Inox”.

Informa que impetrou mandado de segurança e que a sentença proferida deixou claro o seguinte: “No caso em tela, a documentação carreada (fls. 52/79) noticia que a Impetrante, tem por objeto, dentre outros, a importação, exportação, comércio, indústria... Exploração de serviços de informática (...) fabricação de jóias, roupas e adornos, compra e venda, fabricação de móveis, acessórios de uso doméstico, para vendas ao consumidor final no comercio varejista. Não consta das atividades da companhia a produção e comercialização de bens destinados a construção civil. As notas acostadas aos autos bem como o panfleto publicitário, evidenciam, em linhas de principio, que as pias e móveis vendidos, ativos que, por exemplo, poderiam, em tese, integrar o item 39.2 do Anexo ao Protocolo supra referido (artigos como banheiras, pias, lavatórios, bidês, sanitários e seus assentos etc) são vendidos nas lojas e se destinam ao consumidor final e não à empreendedores da construção civil. O que afasta de plano a hipótese de cabimento da substituição tributária combatida. No Protocolo dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Não se destina ao comercio varejista...”.

Relativamente aos produtos “Assentos Automotivos para Crianças – Bebe Conforto, Booster para Auto e Cadeira para Auto”, afirma que comprovou que o NCM das mercadorias não está

inserido no Protocolo ICMS 41/98, que trata de produtos automotivos, considerando que a Cláusula Primeira do Protocolo determina que: (i) os produtos estejam listados em seu Anexo Único, não se aplicando a Substituição Tributária a outros produtos que ali não constem; (ii) “os produtos devem ser oriundos da Indústria ou Comércio de Veículos Automotores, ou seja, os produtos devem ser oriundos da Fábrica ou da Concessionária”, o que não é o caso.

Concernente às infrações 6 e 7 argumenta que “as diferenças apontadas pela fiscalização após análise detida do recorrente em sua documentação, são originárias de transferências para filiais, que inclusive tem recolhimento do ICMS quando aplicável”.

Aduz, ainda, que constatou (em referência ao levantamento quantitativo) que algumas notas fiscais de saída não foram baixadas em seu estoque, motivo pelo qual foi apurada a diferença apontada pelo Fisco, entretanto, “pela grande quantidade de itens apontados pela fiscalização, e não tendo sido concedidos os prazos inerentes no Auto de Infração, deve este Egrégio Conselho conceder à Recorrente prazo suplementar para levantar os documentos fiscais que comprovem a regularidade fiscal do período fiscalizado, seja por mera juntada de documentos, seja por prova pericial”, caso não se decida pela nulidade do presente Auto de Infração.

Conclui que, “se eventualmente for constatada alguma diferença nas quantidades de entradas, estoque e saídas, insta frisar que o recorrente possui o direito de retificar suas informações via Sintegra, mediante autorização da Fiscalização”.

Entende que o autuante deveria ter-lhe concedido prazo para apresentação de documentos que comprovassem a inexistência das divergências e orientá-lo, em vez que cobrar o imposto.

Conclui que “restou devidamente caracterizado que o método de fiscalização eleito encontra divergência, pois cabalmente comprovado que os resultados expostos em seus cruzamentos de dados constituem mera presunção”.

Referentemente às infrações 8 e 9 salienta que a fiscalização ocorreu em sua loja e não em seu Centro de Distribuição, portanto, o próximo passo é a venda final ao consumidor, não havendo operação subsequente e muito menos aquisição a terceiro, o que permite deduzir que “o Estado da Bahia, tributa duas vezes o mesmo fato gerador – CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA – situação vedada por lei”.

Repete que as mercadorias foram transferidas do Centro de Distribuição para a Loja e qualquer que tenha sido o ICMS em substituição a ser recolhido, foi realizado pelo Centro de Distribuição localizado na Cidade de Camaçari.

Transcreve voto do Conselho de Contribuintes da Paraíba a respeito de *bis in idem* e assegura que “os produtos apresentados nesta infração pelas planilhas encaminhadas ao contribuinte CONSTAM expressamente das planilhas das supostas omissões de entrada e saída”, sendo “latente” a ilegalidade, “seja pela inexistência de omissão de entrada ou saída, seja pela existência do *bis in idem*, cabendo a este Digníssimo Julgador, decidir pela improcedência da presente infração em favor do recorrente”.

Finalmente, pede a reforma da Decisão recorrida “anulando-se o lançamento das INFRAÇÕES 02, 03, 06, 07 e 08” e requer “que todas as intimações sejam encaminhadas ao presente subscritor, sob pena de nulidade de qualquer intimação”.

A PGE/PROFIS, por meio do Dr. José Augusto Martins Junior, opinou pelo Provimento Parcial do apelo recursal, nos seguintes termos:

Quanto à infração 2, aduz que não há como emprestar guarida ao recorrente, tendo em vista que “a lógica matemática por si só já espanca a tese recursal, pois se autuada se credita com o crédito cheio e, logo após, na operação interna subsequente efetiva as saídas com base de cálculo reduzida (isenção parcial), por óbvio o Estado da Bahia suportou crédito a mais que o devido”.

Ressalta ainda que “a redução de base de cálculo, conforme jurisprudência pacífica do STF, é uma espécie de isenção parcial, encartando-se, assim, nos lindes de restrição de crédito

preconizados na Carta Magna”.

Concernente à infração 3 afirma que lhe parece-me evidente o desacerto da Decisão de piso, “*em face do princípio basilar incrustado nas relações obrigacionais tributária do in dubio pro contribuinte*”.

Acrescenta que, em seu entendimento, “*Tampos de Vidro e para Pia Inox*” não estão incluídos nos itens 49 e 69 do Anexo do Protocolo ICMS 104/09, acompanhando posicionamento já assentado do CONSEF, de que “*a classificação de produtos no bojo do regime da substituição tributária (...) demanda aferição duma dupla identidade, ou seja, que o produto, além da NCM, possua uma descrição emoldurável à descrição do regime diferenciado*”.

Diz que comunga com o recorrente, de que tais mercadorias não se encartam na categoria de materiais de construção, entendendo-se esse conceito como “*materiais utilizados na construção de uma edificação*”, não podendo haver, no caso concreto, “*um elastecimento do conceito, salvo existente na descrição, de forma clara, esta continência, o que não é o caso da infração em testilha*”.

Por fim, conclui que, seguindo a técnica da dupla identificação (pela perfeita coincidência entre a descrição da mercadoria e a respectiva classificação na NCM/SH) concorda com o argumento recursal.

Prossegue dizendo que também concorda que os “Assentos Automotivos Para Crianças”, por falta de descrição precisa dessas mercadorias, não estão insertos no rol de produtos do Protocolo ICMS 41/08.

Relativamente às infrações 6, 7 e 8, opina pela sua manutenção, levando em consideração que o recorrente apresentou impugnação inespecífica e, além disso, não carrou aos autos nenhuma prova que sustentasse a sua argumentação.

Salienta, por fim, que “*o fato das operações serem feitas supostamente por Centro de Distribuição do recorrente não o exime da necessidade da emissão de documento fiscal que dê suporte à alienação, sendo cabível a cobrança do imposto, por solidariedade e, igualmente, a antecipação tributária de responsabilidade do próprio contribuinte*”.

O Parecer foi chancelado pela Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos.

VOTO

O Recurso Voluntário foi apresentado, porque o autuado não se conformou com a Decisão de primeiro grau referente às infrações 2, 3, 6, 7, 8 e 9 do presente lançamento de ofício.

Inicialmente, rejeito o pedido de perícia ou diligência para dilação do prazo para apresentação de provas, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que o contribuinte não apresentou nenhum documento que pudesse minimamente demonstrar a necessidade de maiores análises. Por outro lado, considero que o processo administrativo fiscal encontra-se devidamente instruído, com todas as informações necessárias ao meu convencimento.

Preliminarmente, não há como ser acatado o pedido de nulidade da Decisão recorrida, sob a alegação de que a Junta de Julgamento Fiscal não teria se manifestado “*sobre os anexos incompletos anexados pela fiscalização*”, porque o voto do relator foi bastante minucioso, abordando todas as questões suscitadas, como se verifica do excerto abaixo:

O autuado impugnou o lançamento reclamando que a fiscalização afirmou que as saídas das mercadorias ocorreram com a alíquota reduzida, porém nas planilhas não existe qualquer comprovação de que isto tivesse ocorrido, pois nelas não há menção ao Sintegra e não foram apresentadas as Notas Fiscais, prova esta que a seu ver cabe ao ente público.

As planilhas encontram-se às fls. 32/40. Elas indicam as datas, os números das Notas Fiscais, os CFOPs, o código e a descrição da mercadoria, os valores das operações e das bases de cálculo, a alíquota aplicada, o crédito utilizado, a alíquota correta e o valor do crédito considerado indevido. A defesa alega que não foram apresentadas as Notas Fiscais. Ora, as Notas Fiscais encontram-se em poder da empresa. Como as planilhas indicam os números dos documentos, competia à defesa verificar, em relação a cada documento, se o fisco

incorreu em erro material.

Outra alegação da defesa é de que não teria havido prejuízo para o Estado, porque, como não foi reduzida a base de cálculo (na aquisição das mercadorias), consequentemente houve recolhimento de imposto em valor superior ao devido, e, de outro lado, as saídas realizadas pela impugnante também ocorreram sem a redução de base de cálculo, com destaque nas respectivas Notas Fiscais, com a aplicação de alíquota no percentual de 17%.

Se isso de fato tivesse ocorrido, ou seja, se, não obstante as entradas das mercadorias no estabelecimento do autuado terem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente creditamento do imposto a mais, também as saídas das mercadorias do seu estabelecimento tivessem ocorrido sem redução da base de cálculo, com o consequente debitamento a mais, seria razoável admitir-se que realmente não houve prejuízo ao erário, pois o creditamento em excesso seria compensado com o debitamento também em excesso.

Mas, pelo que consta nos autos, não foi isso o que ocorreu. De acordo com o adendo feito na descrição da infração, “As saídas subsequentes dessas mercadorias ocorreram com redução da base de cálculo, sem que o contribuinte tenha estornado o crédito fiscal recebido a maior”.

Portanto, não é verdade que as saídas subsequentes das mercadorias do estabelecimento do autuado tivessem ocorrido “sem” redução da base de cálculo. A acusação fiscal imputa o contrário: as saídas ocorreram “com” redução da base de cálculo.

Sendo assim, o prejuízo ao erário é claro: o autuado, ao adquirir as mercadorias, se creditou do imposto sobre a base de cálculo “cheia”, e ao promover a saída subsequente das mercadorias reduziu a base de cálculo, sem que tivesse estornado o excesso do crédito.

O autuado alegou na defesa que as saídas também ocorreram sem a redução de base de cálculo. Mas apenas alegou. Não provou.

No mérito, em relação à infração 2, entendo descabida a alegação recursal de que “recolheu ICMS em quantia superior à efetivamente devida, em razão da previsão de redução da base de cálculo de produtos de informática, tendo recolhido ICMS sobre o valor cheio”, pois, conforme consignado na Decisão recorrida, com fundamento no inciso II do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal, nas saídas de mercadorias com isenção ou não incidência: (i) não há direito a crédito para compensação com o que for devido nas operações subsequentes; (ii) deve ser anulado o crédito relativo às operações anteriores.

Tendo a redução de base de cálculo natureza jurídica de isenção parcial, o contribuinte teria que estornar o crédito fiscal proporcionalmente ao valor desonerado de tributação, em atendimento ao princípio da não cumulatividade do imposto, segundo o qual se compensa o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores.

Por sua vez, o artigo 11, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, regramento recepcionado no artigo 14, § 2º, da Lei nº 7.014/96. Registre-se que a exigência decorre da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, tendo em vista que o remetente dos produtos de informática não considerou, quando da operação de transferência, a redução da base de cálculo.

No tocante à alegação do recorrente, de que também deu saídas dos produtos de informática sem a redução de base de cálculo, o que lhe conferiria o direito ao crédito integral nas entradas dos produtos, verifico que não restou comprovada. Ademais, ainda que o fosse, seria irrelevante, uma vez que a redução de base de cálculo nas saídas das mercadorias objeto deste lançamento é uma obrigação do contribuinte e não uma faculdade e, portanto, o crédito fiscal deveria ter sido reduzido proporcionalmente.

Ressalte-se que, em caso de erro no destaque do ICMS no documento fiscal, a legislação prevê que o contribuinte deve se creditar apenas da parcela legalmente prevista, o que não ocorreu no presente caso. Vejamos a legislação a respeito:

RICMS/97:

Art. 93. *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

RICMS/12:

Art. 309. *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

(...)

§ 7º *Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

Quanto aos Processos Administrativos Fiscais nºs 279463.0017/14-3 e 279463.0016/14-7, mencionados pelo recorrente, efetivamente a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal reconheceu a nulidade do julgamento de primeira instância por ter detectado a ocorrência de vícios naquelas oportunidades, o que não se constatou nos presentes autos.

Mantida, portanto, a Decisão recorrida pela procedência da infração 2.

No tocante à infração 3, o recorrente se manifestou apenas sobre os produtos Tampo de Vidro, Tampo para Pia, Assentos Automotivos para Crianças – Bebê Conforto, *Booster* para Auto e Cadeira para Auto.

Sobre os itens Tampo de Vidro e Tampo para Pia inox o recorrente alegou que não são materiais de construção incluídos no Protocolo ICMS 104/09 e, em consequência, não estariam sujeitos ao regime de substituição tributária. Contudo, há de se ressaltar que a sujeição de tais mercadorias na substituição tributária decorre da sua inclusão no Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09, respectivamente nos itens “49” (vidro – NCM/SH 70.05) e “69” (artefatos de higiene ou de toucador, e suas partes, de ferro ou aço – NCM/SH 73.24), ainda que os tampos de vidro sejam destinados a simples encaixe nas mesas comercializadas, conforme se manifestou a DITRI na Consulta nº 148.222/2011-2, reproduzida às fls. 191 e 192 dos autos. Tal posicionamento foi adotado nos Acórdãos CJF nºs 0349-11/14 e 0064-12/16.

O recorrente se referiu a um Mandado de Segurança impetrado, mas não colacionou aos autos cópias das peças processuais para que se identificasse a identidade, ou não, das matérias nos âmbitos administrativo e judicial.

Quanto aos itens Assentos Automotivos para Crianças – Bebê Conforto, *Booster* para Auto e Cadeira para Auto, comungo do entendimento do órgão julgador de piso de que seria muito melhor se “houvesse previsão clara, precisa e objetiva das mercadorias sujeitas a substituição tributária, em face dos princípios da segurança jurídica, da estrita legalidade e da tipicidade, para evitar incertezas na aplicação do direito, tanto para se afirmar a aplicação da substituição tributária, como para se negar a sua aplicação, como no presente caso, em que o sujeito passivo, o fisco e o órgão julgador ficam sem saber se de fato a mercadoria está ou não enquadrada no regime”.

Não obstante isso, verifico que, até 31/05/08, o item 30 do inciso II do artigo 353 do RICMS/97 previa a substituição tributária em relação a peças e acessórios de veículos automotores que se enquadrassem nas posições da NCM taxativamente especificadas em seus subitens, nos quais eram listadas, uma a uma, as mercadorias consideradas objetivamente como peças e acessórios para veículos automotores, não dando margem a dúvidas quanto ao que estava ou não sujeito ao regime da substituição tributária.

Posteriormente, todavia, a redação do dispositivo foi modificada, passando o texto a descrever simplesmente “peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores”, o mesmo critério adotado no RICMS/12, cujo Anexo 1 apresenta a seguinte descrição: “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores (exceto pneumáticos, câmaras de ar e protetores de borracha)”. Sendo assim, há de se concluir que todos os componentes, acessórios e peças que

possam ser utilizados em veículos automotores estão sujeitos à substituição tributária.

Mantida a Decisão recorrida, pela procedência parcial da infração 3, no valor de R\$788,25, após a exclusão do item “Caixas de Som”.

Quanto às infrações 6 e 7 o contribuinte limitou-se a apresentar alegações genéricas (de que as diferenças são oriundas de transferências de outros estabelecimentos e que algumas notas fiscais de saídas não foram baixadas em seu estoque), sem colacionar aos autos nenhuma documentação que minimamente pudesse levar este Colegiado a se convencer da necessidade de baixar este processo administrativo fiscal em diligência (ou perícia), razão pela qual fica indeferido o pleito do recorrente.

Há de se salientar que, na infração 6, o ICMS foi lançado em razão da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado, enquanto que, na infração 7, o débito foi apurado pela constatação de omissão de saídas em levantamento quantitativo referente a mercadorias da tributação normal, não havendo que se falar em presunção, como alegado na peça recursal.

No que tange especificamente à sexta imputação saliente-se que, nos termos da Decisão vergastada, o ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias (e sobre prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal) e concordo com o órgão julgador de piso de que, *“no caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, realmente, em princípio, não haveria incidência de ICMS, pois, a rigor, a transferência não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio, e, no direito comum, os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa, o que também perante o imposto de renda é inquestionável”*.

Entretanto, *“mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos”*, com fundamento no artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, reforçado pelo artigo 12, inciso I, da supracitada lei complementar, ao estabelecer que se considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Por conseguinte, juridicamente, os estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS e a obrigatoriedade do pagamento da diferença de alíquotas (artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96).

Relativamente à sétima imputação, considero interessante trazer à baila excerto do voto exarado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo no Acórdão CJF nº 0064-12/16, em que aquele conselheiro manifesta o entendimento de que o levantamento quantitativo de estoques é um roteiro fiscal expresso por meio de uma *“equação na qual se verifica, em relação a uma determinada espécie de mercadoria, a igualdade ou diferença quantitativa existente entre o estoque inicial, somado às entradas no exercício e deduzido do estoque final, determinando as saídas reais no período ($EI + Entradas - EF = SR$), que, comparadas às quantidades de saídas ocorridas por meio de documentos fiscais no mesmo período, se comprova a existência de saídas de mercadorias sem ter sido oferecida à tributação, diante das seguintes possibilidades:*

1ª) diferença de entrada sem documentos fiscais, na hipótese das saídas reais (SR) ter sido menor que as saídas com notas fiscais, o que decorre de entradas não contabilizadas, conforme previsto no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, presumindo-se a existência de receitas anteriores omissas utilizadas nas aquisições das mercadorias não registradas;

2ª) diferença de saída sem documentos fiscais, na hipótese das saídas reais (SR) ter sido maior que as saídas com notas fiscais, o que se comprova a efetiva omissão de saídas sem notas fiscais;

3ª) diferenças tanto de entradas quanto de saídas de espécies diversas de mercadorias, em razão da constatação simultânea das duas hipóteses anteriores, devendo se exigir o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária, conforme ocorreu nas infrações, ora em análise.

4ª) *inexistência de diferenças*".

Em conclusão, constato que o recorrente não logrou êxito em apontar falhas ou inconsistências nos levantamentos fiscais, devendo, portanto, ser mantida a Decisão de primeiro grau, pela procedência das infrações 6 e 7.

As infrações 8 e 9 foram resultantes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, não se verificando a alegada duplicidade de tributação, na medida em que o valor do ICMS exigido na infração 8 (por solidariedade) foi devidamente deduzido do montante de imposto cobrado na infração 9 (por antecipação tributária).

Ressalte-se que, em tais imputações, o ICMS foi lançado em razão de o autuado ter adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária sem que o fornecedor (não identificado) tivesse recolhido o tributo normal e o devido por antecipação tributária, razão pela qual restou transferida, ao recorrente, tal obrigação.

Ademais, o contribuinte não apontou nenhum equívoco porventura existente no levantamento fiscal, devendo ser mantida, dessa forma, a Decisão recorrida, pela procedência de ambas as infrações.

Finalmente, saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, ao teor do artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Transferências – Infração 6)

Com a devida vênia discordo da Nobre Relatora tão somente quanto à Nota Fiscal nº 3415 exigida na Infração 6 por se tratar de operação de transferência.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula nº 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que *"não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte"*.

Veja que a súmula não faz menção à mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

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 impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]*
2. *"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*
3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

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. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema “*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*” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de leis,

ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Assim, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário tão somente quanto à Infração 6, para excluir o ICMS exigido quanto à Nota Fiscal nº 3415.

No mais, acompanho integralmente o voto da Nobre Relatora.

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 **279465.0008/14-0**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$281.562,03**, acrescido das multas de 60% sobre R\$163.070,69 e 100% sobre R\$118.491,34, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$52.672,20**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal, com os demais acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologada a quantia já paga.

VOTO VENCEDOR (Transferências – Infração 6) - Conselheiros: Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Transferências – Infração 6) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE- REPR. DA PGE/PROFIS