

**A. I. N°** - 206905.0004/10-5  
**AUTUADO** - CLÓVIS CEOLIN  
**AUTUANTE** - MARIA IRACI BARROS DE SÁ TELLES  
**ORIGEM** - INFRAZ BARREIRAS  
**INTERNET** 03.11.2010

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0277-05.10

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERIMENTO. CAROÇO DE ALGODÃO E SOJA EM GRÃOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. O imposto diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento na condição de substituto tributário. Demonstrado nos autos que o destinatário não estava habilitado para operar no regime de diferimento do ICMS. Termo de diferimento do imposto, conforme inciso II, alínea “b” do art. 347 do RICMS-BA. Infração caracterizada. 2. OPERAÇÃO COM MERCADORIA TRIBUTÁVEL, CARACTERIZADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Comprovada nos autos a saída de mercadoria tributável com documento fiscal sem destaque de ICMS. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Infração caracterizada. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/02/2010, exige ICMS no valor de R\$853.347,55, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher ICMS substituído por diferimento no valor de R\$740.853,50, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, relativo ao período dezembro 2005, dezembro 2006, dezembro 2007, agosto e setembro 2008, e abril 2009. Multa 60%;
2. Operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada. (Valor histórico: R\$112.494,05; Multa: 60%).

Às fls. 78 a 109, o autuado impugna o lançamento arguindo em relação à infração 1 que lhe foi atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS diferido na operação de venda de caroço de algodão, quando tal responsabilidade deveria ser atribuída ao adquirente/destinatário – TRANSMATER TRANSPORTE – conforme determina o art. 342 do RICMSBA, incorre em vício de nulidade por ilegitimidade passiva consoante prescreve o art. 18, inciso IV, alínea “b”, do RPAF/BA.

Aduz que na mesma infração 01, no item 3 da descrição dos fatos, a autuante, em razão das Notas Fiscais n°s 005686, 001623, 002760 e 004525, em anexo, doc. 04, que se referem à transferência de soja em grãos do autuado para a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, empresa pertencente ao remetente, elabora demonstrativo em anexo (Doc. 05), com o título “venda de produto diferido para contribuinte que não tem habilitação”, descaracterizando a natureza da operação de transferência, para considerar “venda de produto diferido”, tornando nulo o lançamento de ofício, uma vez que deixa de observar o devido processo legal, (art. 18, inciso IV, do RPAF) ao cercear o direito de defesa do autuado (art. 18, inciso II, do RPAF) e ao infringir o art. 2º do RPAF, que exige que o processo administrativo fiscal seja pautado pelo princípio da verdade material.

No tocante à infração 02, no item 02 da descrição dos fatos, a autuante, em razão das Notas Fiscais n°s 000786, 002761 e 004526, em anexo (Doc. 06), que se referem à transferência de granel do autuado para a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, empresa pertencente ao remetente, elabora demonstrativo em anexo (Doc. 07), com o título ‘

descaracterizando a natureza da operação de transferência, para considerar “venda de produto isento”, tornando nulo o lançamento de ofício, uma vez que, só ocorre o fato gerador de ICMS quando ocorrer a circulação econômica (venda de mercadoria) ou jurídica da mercadoria (mudança da titularidade), e não o simples deslocamento da mercadoria, dentro do mesmo estabelecimento e sem transferência de sua propriedade.

Alega que a simples análise das referidas notas fiscais e do registro de constituição do Condomínio Agropecuário CEOLIN – Unidade Bahia, localizado na Fazenda Santo Antônio, Rodovia BR 020, km 68, São Desidério, Bahia, e da constituição da Sociedade Empresária CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, também localizada na referida Fazenda Santo Antônio (Doc. 08), empresas envolvidas na transferência, não só do milho a granel, mas, também, na transferência da soja em grãos, comprovam que a exigência fiscal relativa a tais mercadorias vai de encontro ao que transcrevem os artigos 1º e 6º, XVI do RICMS-BA, que determinam que, só incide ICMS na saída do estabelecimento e que não incide ICMS sobre a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo titular, respectivamente.

Argumenta que as pessoas são livres para agir desde que não exista lei determinando comportamento diferente, mas a ação da autoridade fiscal é vinculada à lei, regada pelo princípio da legalidade objetiva.

Transcrevendo o art. 342 do RICMS-BA, frisa existência de vício de nulidade por ilegitimidade passiva consoante art. 18, II, “a” do RPAF-BA, vez que, para demonstrar que o autuado é responsável pelo recolhimento do ICMS decorrente de operações sujeita ao diferimento do imposto, a autuante deveria relacionar as notas fiscais de entradas, comprovando, assim, que o produto que deu entrada no estabelecimento sofre diferimento, pois o recolhimento do ICMS diferido deve ocorrer quando da etapa seguinte (saída da mercadoria industrializada) e não na entrada. Nesse sentido transcreve as ementas dos acórdãos JJF 0267-01/08 e JJF 0282-03/09.

Também reproduz o art. 343 do RICMS-BA, outras ementas de decisões do CONSEF, no sentido de repisar o pedido de nulidade já citado.

Ainda para a infração 1, alega não observância do devido processo legal por ver insegurança na descrição dos fatos, vez que a autuante ora entender que ocorreu transferência, ora entender que ocorreu venda, fatos que o Impugnante entende não condizentes com sua capitulação legal. Com esse sentido, transcreve os arts. 28, 39 e 41 do RPAF-BA, e diz que a autuante não apresenta sequer nota fiscal de venda de soja em grãos ou mesmo comprovante de pagamento de venda das mercadorias, com o que entende nulo o lançamento em razão da falta de elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e por cercear o direito de defesa do autuado, e para sustentar tal argumento transcreve mais ementas de acórdãos do CONSEF.

Salienta que a exação fiscal infringe o princípio da verdade material na medida em que afirma que a soja em grãos foi vendida para estabelecimento de terceiros, quando foi transferida para outro estabelecimento do próprio contribuinte, deixando de observar o que prescreve o art. 2º do RPAF-BA.

Diz que o contrato de parceria em anexo (Doc. 09), firmado entre o remetente e o destinatário da soja em grãos e as notas fiscais relacionadas no anexo 04 provam que não houve venda de soja em grãos, mas transferência de cotas de parceria dentro do mesmo local de produção, ou seja, dentro da Fazenda Santo Antônio, ao tempo que transcreve mais ementas de decisões do CONSEF.

No tocante à infração 02, diz que a análise das notas fiscais e os registros de constituição do Condomínio Agropecuário CEOLIN – Unidade Bahia, localizado na Fazenda Santo Antônio, comprovam que a exigência fiscal relativa ao milho e soja a granel vai de encontro ao que prescrevem os arts. 1º e 6º, XVI do RICMS-BA (os quais transcreve). que determinam que, só incide ICMS saída do estabelecimento e que não incide ICMS sobre : de um para outro estabelecimento do mesmo titular, matéria, incluso 166 do STJ.

Salienta que não ocorreu circulação de milho e soja em grãos, posto que o Condomínio outorgado como parceiro é localizado no mesmo endereço da parceira outorgante como autorizado pelo art. 14 da Lei 4.503/64 do estatuto da Terra, que transcreve. Desse modo, transferiu parte de sua produção sob o CFOP 5151 para o parceiro outorgante (Agropecuária Ceolin Ltda) que, assim como o condomínio, no momento que deram saída de seus estabelecimentos, destacaram em suas respectivas notas fiscais o valor do ICMS, conforme notas fiscais em anexo (Doc. 10).

Frisa que o ICMS só incide sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos possuidores originários a outros e aos consumidores finais, ou seja, o imposto incide sobre operações com mercadorias, passagem de um para outro por força da prática de um negócio jurídico e não sobre a simples “circulação” de mercadorias, como expressa Geraldo Ataliba em trecho doutrinário que transcreve.

Assim, entende que não havendo operação de mercancia, ainda que a transferência do milho e da soja tenham se dado para estabelecimentos do contribuinte localizados em outras unidades da Federação, não se legitima a incidência do ICMS, quanto mais que a transferência ocorreu dentro do mesmo estabelecimento e que tal entendimento significa que o Direito Tributário acompanha a regulação da matéria, tanto no Direito Civil, quanto no Direito Comercial, no sentido de que, não havendo operação de mercancia, não se configura circulação econômica.

Aduz que, caso se considere a saída da mercadoria como hipótese de incidência, o comerciante furtado em mercadorias, teria que não só suportar os prejuízos, como pagar o ICMS devido pela “circulação” e ainda, caso não registrasse a ocorrência, não a levando ao conhecimento do Fisco, estaria praticando uma evasão tributária, bem como a transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular por conta de encerramento de atividade seria fato gerador de ICMS.

Argumenta que a exigência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular é descabida pelo entendimento do Poder Judiciário conforme ementas de decisões do STJ que transcreve, fato que argui como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do PAF, requerendo que ela seja apreciada e decidida com argumentação própria e específica.

Concluindo, requer a declaração de nulidade do Auto de Infração por inobservância do devido processo legal, e se assim não for entendido, no mérito decida pela improcedência, uma vez que o autuado é parte ilegítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária, bem como, pela não ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências de mercadorias.

A autuante presta a informação fiscal de fls. 156 a 159, argumentando o seguinte:

#### INFRAÇÃO 1:

- a) Afirma que o diferimento para a saída de caroço de algodão está previsto no art. 343, X do RICMS-BA, a partir de 27/03/2008, mas é necessária a habilitação do destinatário para este operar no regime de diferimento, conforme o art. 344, do RICMS-BA;
- b) Conforme dispõe o art. 349, do RICMS-BA, a responsabilidade pelo diferimento encerrou-se na saída tendo em vista que o destinatário não possuía habilitação para operar no regime de diferimento do ICMS. Além disso, a empresa TRANSMaster, destinatária do caroço de algodão, não é indústria, mas uma transportadora de mercadorias em geral que não possui habilitação para operar com diferimento do imposto;
- c) Diz que o art. 347, II, “b”, do RICMS-BA, torna mais claro o termo final do diferimento do ICMS ao estabelecer: “sempre que a saída da mercadoria for efetuada em circunstâncias em que não seja possível a adoção do diferimento, como nas seguintes hipóteses: “...inclusive por não estar o destinatário habilitado a operar no regime de diferimento, ou no caso...”;
- d) O diferimento do milho em grãos está previsto no art. 343, XIV, valendo, para esta mercadoria, as mesmas observações relatadas do algodão, sendo que:

1. O destinatário das mercadorias é a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, IE 25.974.805, cuja forma de apuração do imposto é pela conta corrente fiscal, tendo como sócios aqueles indicados no documento de fl. 70 e cuja atividade é o cultivo de soja, não tendo CNAES secundários;
  2. Na data das saídas do milho em grãos a título de transferência, a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA não possuía autorização para operar com diferimento, conforme documento de fl. 71;
  3. Entende que a transferência de mercadoria, ainda que seja para estabelecimento do mesmo titular é tributável, conforme estabelece o art. 2º, inciso I, do RICMS-BA, que transcreve;
  4. Nesse caso, ainda entende que somente poderia haver transferência de mercadoria se fosse para outro estabelecimento do mesmo titular, o que não é o caso, pois a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA não possui os mesmos titulares da CLOVIS CEOLIN;
  5. Afirma que se pode ver nos documentos de fls. 69, 70, 71, 10 e 11 do PAF, que as empresas CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, IE 25.974.805 e CLOVIS CEOLIN, IE 62.334.310, são pessoas diferentes e a mercadoria não poderia ser remetida a título de transferência;
  6. Frisa o fato de que nas datas das operações a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA não possuía habilitação para operar com diferimento do ICMS para o milho, conforme documento de fl. 71.
- e) Quanto à saída de soja para a CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, afirma que a operação é tributada pelas seguintes razões:
1. A soja é mercadoria sujeita ao diferimento conforme art. 343, IX do RICMS-BA, mas é necessário que o destinatário esteja habilitado para operar com diferimento do ICMS, conforme estabelece o art. 344 do regulamento citado;
  2. Nas datas de emissão das notas fiscais objeto da autuação, o destinatário não possuía habilitação para operar no regime de diferimento, conforme documento de fls. 69 a 71 do PAF;
  3. Quanto ao argumento de que se trata de transferência de mercadoria para outra empresa do mesmo titular, valem os esclarecimentos que prestou no item d.5.
- f) Quanto à argumentação defensiva de que o Auto de Infração e os papéis de trabalho estão incorretos e dúbios, a ponto de impedir sua defesa, diz que basta que se leia a página inicial do processo para se verificar que há descrição detalhada dos fatos que deram origem ao AI;
- g) Quanto ao contrato de parceria, esclarece que os contribuintes nele envolvidos são pessoas distintas, com CNPJ e CPF específicos, e que o contrato de parceria, por si só, não os torna a mesma pessoa jurídica e nem torna os estabelecimentos como dos mesmos titulares.

Conclui mantendo o Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração exige ICMS em razão das seguintes irregularidades: 1. Deixou de recolher ICMS substituído por diferimento na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido; 2. Operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada.

Consta na descrição dos fatos que o contribuinte deu saída de caroço de algodão para contribuinte que não possuía habilitação para operar com diferimento do ICMS; deu saída de milho a granel a título de transferência para contribuinte que não se enquadra na condição de receber tal mercadoria com isenção, e; deu saída de soja em grãos sem destaque de ICMS para contribuinte sem habilitação para operar com diferimento do imposto.

No presente lançamento a autuante elaborou os demonstrativos de fls. 13, 14 e 57 para a infração 1, abordando as saídas de caroço de algodão e soja em grãos e abordando as saídas de milho a granel.

O contribuinte impugnou o lançamento alegando, em relação à infração 01, nulidade por ilegitimidade passiva, conforme art. 18, IV, “b” do RPAF, referente às saídas de caroço de algodão em razão de diferimento do imposto, e também nulidade com base no art. 18, IV, “a” do RPAF por entender não ter sido observado o devido processo legal e, com base no mesmo art. 18, inciso II por entender ter tido cerceado o direito de defesa e ao ver infringido o art. 2º do regulamento citado que fala da pauta do processo administrativo fiscal pelo princípio da verdade material.

Em relação à infração 02, o contribuinte impugnou o lançamento alegando não existência de fato gerador do ICMS, vez que as operações autuadas se referem a simples operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Tratarei, pois, das situações, itemizadamente.

Da ilegitimidade passiva:

Essa questão se resolve com a percepção da concreção ou não do diferimento do imposto nas operações de saída do caroço de algodão do estabelecimento autuado.

Pois bem, aqui observo duas situações. Em primeiro lugar, que o contribuinte admite na Impugnação que as operações se desenvolveram com o ICMS diferido a ser pago pelo destinatário das mercadorias, no caso, a empresa Transmater Transporte, conforme art. 342 do RICMS-BA.

De fato, de acordo com o art. 343, inciso X, do RICMS-BA, desde 27/03/2008, as operações com caroço de algodão ocorrem com o ICMS diferido para o momento em que ocorrer a saída: a) da mercadoria para outra unidade da Federação; b) da mercadoria para o exterior, ou c) dos produtos resultantes da sua industrialização.

Entretanto, ocorre que as operações com diferimento obedecem a algumas condições legais, entre elas, a necessidade de habilitação do destinatário para operar no regime de diferimento do imposto, de acordo com o art. 344 do RICMS-BA, condição esta, que não possuía a empresa Transmater Transporte, destinatária das mercadorias de cujas operações se exige o imposto, conforme demonstrativo e notas fiscais de fls. 13 a 44. Assim, não existindo essa condição, o inciso II, alínea “b” do art. 347 do RICMS-BA, obriga o lançamento do imposto pelo remetente da mercadoria.

A segunda observação que faço em relação a esse tópico, é que há uma incongruência entre o argumento defensivo e as notas fiscais que documentam as operações, vez que, embora o Impugnante alegue tratar-se de operações ocorridas sob diferimento de ICMS, no corpo das notas fiscais fez constar inadequadamente tratar-se de operações isentas de ICMS.

De todo modo, pelo exposto, uma vez constatada a impossibilidade de as operações terem ocorrido com diferimento do imposto em face de insatisfação de condição legal para tanto, não há falar em ilegitimidade passiva.

Sobre a arguição de inobservância do devido processo legal e cerceamento de direito de defesa, vejo que o Impugnante a isso alude em face da exigência tributária nas operações que após com natureza de “transferência” que, em sua visão, não estão sujeitas a ICMS, confundindo, assim, essas preliminares com razões de mérito que serão oportunamente avaliadas.

De todo modo, vejo que o PAF está revestido das formalidades legais, nele estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, pois, que a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes e em demonstrativos e documentos dos quais foram dadas cópias ao autuado mediante afirmação de recebimento nos demonstrativos, de modo a possibilitar-lhe o exercício do contraditório com plena garantia da ampla defesa sem o mínimo cerceio.

Portanto, compulsando os autos, em momento algum detectei ofe uma vez que foi facultado ao contribuinte o direito de audiência, lançamento com demonstração de pleno conhecimento dos fat

imputados, exercendo, assim, o seu direito de ampla defesa em manifestações inequívocas de que o processo em análise transcorre dentro do devido processo legal, razões pelas quais afastou as nulidades suscitadas.

Quanto à questão da incidência ou não de imposto nas operações em questão, as quais o autuado gravou como sendo de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, temos que verificar a repercussão do princípio da autonomia do estabelecimento para efeito do ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte. Essa vinculação tem seus reflexos, segundo refere o "caput" do mesmo art. 11, em primeiro lugar, na definição da própria titularidade ativa do tributo. Com efeito, ao indicar o estabelecimento como "local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto", o dispositivo, de fato, estabelece que, ainda que um mesmo contribuinte tenha estabelecimentos em várias unidades da Federação, o imposto será devido àquela em cujo território estiver localizado o estabelecimento em que ocorrer o fato gerador.

Outra consequência das disposições do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 é a "definição do estabelecimento responsável" pelo pagamento do imposto em função do local em que considera ocorrido o fato gerador. Essa disposição reflete a adoção do princípio segundo o qual, para os fins do ICMS, cada estabelecimento do contribuinte do ICMS é dotado de autonomia em relação aos demais, consagrado expressamente pelo inciso II do § 3º do art. 11, *verbis*:

*Art. 11.(...)*

*§ 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:*

*I - (...)*

*II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*

*III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;*

*IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.*

Veja-se que o próprio dispositivo trata de mitigar os efeitos da autonomia conferida aos estabelecimentos ao estabelecer que todos os estabelecimentos de um mesmo titular respondem solidariamente pelo crédito tributário.

Outra disposição que aplaca a aplicação rigorosa do princípio da autonomia dos estabelecimentos vem contida no art. 25 da Lei Complementar no 87/96. Previa inicialmente o dispositivo, em sua redação original, como medida facultativa, dependente da discricionariedade do legislador ordinário estadual, a possibilidade de que a apuração do imposto pelo contribuinte fosse efetuada levando em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os seus estabelecimentos localizados em um mesmo Estado.

Mediante alteração promovida pela Lei Complementar no 102/00, essa apuração conjunta tornou-se regra, mediante a previsão, pelo mesmo art. 25, em nova redação, da compensação dos saldos credores e devedores apurados pelos estabelecimentos de um mesmo titular. Vale destacar, a propósito, a manutenção da restrição da aplicação dessa sistemática de apuração conjunta aos estabelecimentos situados em um só Estado. Diz o art. 25 da Lei Complementar no 87/96, em sua redação atual:

*Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (NR)*

Em sintonia com a autonomia conferida a cada estabelecimento, o imposto exerce suas atividades, prevê o art. 12 da Lei Complementar, que o fato gerador do imposto sempre que se verifique a saída de mercadoria que a operação tenha como destinatário outro estabelecimento de

prevê o inciso I do art. 12, *verbis*:

*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;*

Essa previsão da incidência do imposto em operações que correspondam à circulação de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo titular sofre críticas severas por parte da doutrina, que se baseia na afirmação de que contribuinte do imposto é a pessoa jurídica, e não cada um de seus estabelecimentos, não sendo estes mais que unidades operacionais despersonalizadas.

José Souto Maior Borges, comentando dispositivo da legislação pernambucana que estabelecia não constituir fato gerador do imposto a saída de mercadoria em transferência de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, da mesma natureza e no mesmo Município, negava a possibilidade de extrair-se dessa disposição a conclusão, *a contrario sensu*, de que, sendo de natureza diversa o estabelecimento, haveria a incidência do imposto. Afirma o autor verificar-se, na hipótese, simples movimentação física da mercadoria, que não corresponde a uma preexistente operação relativa à circulação de mercadoria (in "O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos". *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48. jan./mar. 1971.).

No mesmo sentido o entendimento de Roque Antonio Carrazza, para quem não pode haver a incidência do imposto na remessa de mercadoria da matriz para a filial, ou entre filiais de uma mesma empresa, por não haver na situação transferência da mercadoria de um patrimônio a outro, o que somente ocorreria "por força de uma operação jurídica (compra e venda, doação, permuta etc.)" (in *ICMS*, 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 48-49).

Carrazza afirma ser, dessa forma, inconstitucional a atribuição legal de autonomia aos estabelecimentos, "equiparando a filial a um terceiro". O motivo seria o fato de que a legislação (referindo-se especificamente ao art. 6º, § 2º, do Decreto-Lei no 406/68), "ao assim estatuir, desnaturou a *regra-matriz* constitucional do ICMS, ferindo o direito que a Carta Magna dá aos contribuintes de só pagarem este imposto quando realmente se configura uma operação mercantil" (*Op. cit.*, p. 49).

No entanto, ao contrário do afirmado, a previsão legal de incidência do imposto em todas as operações, inclusive quando destinadas a outro estabelecimento do mesmo titular, encontra-se em perfeita consonância com a disciplina constitucional do ICMS. Com efeito, de acordo com a Constituição Federal, o ICMS é imposto que se caracteriza pela não-cumulatividade, ao mesmo tempo em que plurifásico, com incidência em todas as etapas do ciclo de circulação econômica da mercadoria, desde o início de sua produção até sua chegada ao consumidor final.

A forma como essas duas características devem conciliar-se, garantindo que a possibilidade de um mesmo produto vir a ser objeto de várias operações tributadas não seja obstáculo à não-cumulatividade do imposto, vem estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, *verbis*:

*Art. 155. (...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo Estado ou pelo Distrito Federal.*

Logo a seguir, o inciso II do § 2º do art. 155 faz ressalva expressa e inequívoca a essa regra, ao estabelecer que:

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da lei*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas o*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

Created with

Infere-se da sistemática de tributação traçada por esses dispositivos que é por meio da incidência do imposto em todas as operações de que seja objeto a mercadoria, com a conseqüente compensação do imposto devido em cada uma delas com o montante cobrado na etapa anterior, que se concretiza o princípio da não-cumulatividade do imposto.

Somente quando essa cadeia é interrompida, com a verificação, no ciclo de circulação econômica da mercadoria, de uma operação não onerada pelo imposto, é que haverá frustração, por expressa disposição constitucional, da implementação desse princípio. Realizada nova operação tributada com a mercadoria, o ciclo de tributação irá iniciar-se novamente.

A tese defendida pela doutrina, negando aplicação às disposições da lei complementar no sentido da incidência do imposto, inclusive nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, ao contrário de assegurar a eficácia das disposições constitucionais, contrariam-nas.

Afinal, o princípio da autonomia dos estabelecimentos não pode ser ignorado, ainda que se defenda a não-incidência do imposto nas operações realizadas entre eles. Em conseqüência, deve-se ter em conta que a apuração do imposto deve ser feita por cada estabelecimento independentemente, considerando apenas as entradas e saídas respectivas. Apenas, após a apuração dos saldos, devedores ou credores, em cada estabelecimento, é que se poderá promover a compensação entre eles.

Essa conseqüência indesejável da não-incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, defendida por parte da doutrina, não passou despercebida a Hugo de Brito Machado. Vislumbrou, corretamente, o autor, que a incidência do imposto, também nessas operações, assumia papel essencial na implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade, valendo-se para isso o legislador do expediente de atribuir autonomia a cada estabelecimento. Diz o autor:

*"Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. Como esclarece Viana Neto, 'a autonomia de um estabelecimento para outro permite que créditos sejam transferidos concomitantemente com as mercadorias de um estabelecimento para outro, dando cumprimento ao princípio da não cumulatividade'." (Machado, Hugo de Brito. O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do ICMS. in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 82, p. 24-27. jul. 2002.) (grifei)*

Mesmo Souto Maior Borges, para quem não se verifica a incidência do imposto na hipótese, admite a possibilidade de, por ficção legal, atribuir-se capacidade tributária passiva a cada estabelecimento do contribuinte do imposto. Nas palavras do autor:

*"A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade jurídica de direito tributário.*

*Por isso, só a figura da ficção de direito tributário explica a equiparação, por lei ordinária do Estado-membro, desses organismos, a contribuintes do ICM (fictio est falsitas pro veritate accepta)." (Op. cit., p. 41-42)*

Não obstante, a matéria ainda se revela de grande importância, especialmente no que toca às operações que envolvam estabelecimentos de um mesmo titular situados em unidades federadas diversas. É que, nestes casos, como já se referiu, além de implicações relativas à cumulatividade do imposto ou ao seu regime de apuração, verificam-se conseqüências ainda mais relevantes, pertinentes à determinação da própria titularidade ativa para a cobrança do imposto, em virtude do princípio federativo de competência do imposto. Neste ponto, não se pode negar a autonomia dos estabelecimentos.

Assim, pelo exposto, quando se trata de transferência de mercado

um mesmo titular, dúvida não há que tal operação se sujeita à tributação pelo ICMS, sendo, inclusive essa disposição expressa no inciso II do art. 2º do Regulamento do ICMS da Bahia. Portanto, no caso presente, ainda que as operações autuadas gravadas como de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular fossem assim consideradas, o argumento defensivo do Impugnante para elidir essa autuação não subsistiria por tais operações serem sujeitas à incidência de ICMS.

Ademais, o documento cadastral do estabelecimento CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA, Inscrição Estadual nº 25.974.805 (fls. 69 a 71), destinatário das operações tidas como de “transferências” pelo autuado, revela que o autuado figura apenas como um dos seus sócios, não restando comprovado nos autos sequer o argumento defensivo de que os estabelecimentos envolvidos nas operações das fictícias transferências, de fato, pertencem ao mesmo titular.

Deste modo, neste caso, as operações objeto da infração 01, quais sejam, as operações de saída de caroço de algodão cujo ICMS é exigido conforme demonstrativo de fls. 13 e 14, e as operações de saída de soja em grãos do autuado cujo ICMS é exigido conforme demonstrativo de fl. 57, sujeitam-se à incidência do ICMS. A primeira, por impossibilidade de diferimento do imposto pela disposição do art. 347, II, “a”, e a segunda em face da expressa disposição do art. 2º, II, ambos do RICMS-BA.

Em relação à infração 2, o Impugnante espousa a razão defensiva de não-incidência tributária por entender tratar-se de mera “transferência” de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, tese que já refutei na apreciação da infração 01 cujo argumento faço emprestar no refugo das razões defensivas da infração 02, uma vez que o destinatário do milho em grãos objeto da autuação é a empresa CEOLIN AGROPECUÁRIA LTDA. Portanto, também é devido o imposto em relação às operações acobertadas pelas notas fiscais de saídas nºs 786, 2761 e 4261 (fls. 53, 54 e 55), emitidas sem o devido destaque do ICMS.

Ademais, mesmo o art. 343, inciso XIV do RICMS-BA prevendo saída de milho em grãos com diferimento do ICMS, o que, a princípio, conformaria a falta de destaque do ICMS nos documentos fiscais, conforme doc. de fl. 71, vejo que o contribuinte destinatário estava inapto para operar no regime de diferimento do imposto nas aquisições de milho e soja em grão no período em que se deram as operações objeto da autuação.

Ademais, os documentos autuados como prova de ocorrências dos fatos geradores do imposto exigido indicam claro intuito comercial e como tal, sujeito à incidência do ICMS.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206905.0004/10-5**, lavrado contra **CLÓVIS CEOLIN**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$853.347,55**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BIS