

PROCESSO - A. I. Nº 269189.3007/09-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FMC QUÍMICA DO BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - FMC QUÍMICA DO BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5º JJF nº 0027-05/11
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 06/12/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0358-12/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA NÃO ENTRADA NO ESTABELECIMENTO. A falta de comprovação por parte do fisco estadual quanto à inexistência do estabelecimento autuado, bem como a demonstração do modelo de atividade desenvolvido pelo contribuinte, tornam a infração descaracterizada. Mantida a Decisão recorrida. **PREJUDICADO** a análise do Recurso de Ofício. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0027-05/11) que julgou Nulo o presente Auto de Infração, através do qual foi atribuída ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, 2006, 2007 e 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$7.857.879,10, acrescido da multa de 150%.

Na “Descrição dos Fatos” consta que se refere à utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias que não entraram no estabelecimento em função de sua inexistência de fato, considerando que sua constituição virtual fere o conceito de estabelecimento empresarial definido pelo art. 1.142, do Código Civil.

O autuante elabora demonstrativos de débito (fls. 3 a 5) exclusivamente com base no livro de registro de apuração do ICMS (fls. 7 a 62).

Em defesa, primeiramente transcreve os dispositivos legais infringidos e que embasam aplicação da multa aplicada (artigo 97, inciso VII e ao artigo 124 do RICMS/BA, e artigo 42, inciso V, alínea “b”, da Lei Estadual nº 7.014/96).

Diz que não concorda com a exigência fiscal porque a descrição e justificativa apresentadas são insuficientes para comprovar as alegações apresentadas, posto que o seu estabelecimento efetivamente existe e opera no Estado da Bahia, além da imputação ser contraditória e as mercadorias comercializadas serem isentas do ICMS na venda interna no Estado.

Esclarece que no caso em questão, o estabelecimento filial situado no Município de LEM efetivamente existe e constitui um centro distribuidor operacionalmente ativo, com funcionários, estrutura, alvarás e autorizações para funcionamento, além da entrada e saída física de mercadorias provenientes da sua fábrica localizada em Uberaba-MG.

Destaca dois fundamentos para demonstrar a nulidade do Auto de Infração, quais sejam: I) que a fiscalização não apresentou qualquer elemento que pudesse comprovar, a sua alegação de inexistência do seu estabelecimento; II) que são contraditórias a cobrança de imposto e a exigência de multa de 150% pela suposta utilização indevida de crédito fiscal sob o argumento de que o seu estabelecimento não existiria de fato.

No que tange a falta de elementos do Auto de Infração, alega que sequer foi explicada a origem da base de cálculo utilizada no cálculo do débito e da multa aqui guerreados. Também argumenta que não foi feita qualquer referência específica às operações de entrada e saída, e suas respectivas notas fiscais, que teriam sido utilizadas para se chegar a tal base de cálculo, comprometendo o seu direito de defesa.

Em relação ao segundo ponto, diz que o raciocínio empregado pela fiscalização para a realização da autuação é contraditório e falho, porque a norma só permite a cobrança de uma multa de 150% do valor do imposto no caso de utilização indevida de crédito fiscal. Nessa esteira, afirma que para a cobrança da referida multa tem de haver a existência de débitos do imposto e de crédito fiscal e a utilização dos créditos fiscais para quitar, por meio da compensação, os débitos fiscais. Aduz que a alegação da fiscalização foi no sentido de que o seu estabelecimento não existiria de fato e, conseqüentemente, as mercadorias não teriam ali ingressado.

Aduz que o Fisco preferiu cobrar o tributo supostamente devido, bem como a multa decorrente da infração imputada, baseado em mera presunção, para, após a lavratura de Auto de Infração, transferir ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto no artigo 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional (“CTN”). Argumenta que o ônus da prova cabe a quem alega, os meios de prova de que se vale para estabelecer o que é de direito, em um determinado caso controvertido, servem para direcionar a convicção da autoridade, que deve emanar o provimento administrativo de lançamento. Reproduz ementa do Acórdão prolatado pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, nos autos da Apelação Cível nº 0512194.

Sintetiza sua tese afirmando que a fiscalização lavrou o Auto de Infração com base em mera presunção, além de ter utilizado um raciocínio contraditório e equivocado para justificá-lo, e que tal procedimento por si só já enseja a nulidade e a total improcedência do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, se apoia principalmente em dois argumentos. O primeiro é que há isenção do ICMS para operações internas com defensivos agrícolas e, o segundo, que o estabelecimento situado em LEM existe efetivamente.

Inicia sua argumentação pela improcedência, ventilando novamente a afirmação de que *“o seu estabelecimento localizado no Município de LEM (Luis Eduardo Magalhães) é um centro distribuidor que comercializa apenas defensivos agrícolas, como herbicidas, fungicidas e demais insumos agropecuários nessa área. Ademais e que a quase totalidade das suas operações são voltadas para a região do oeste baiano, ou seja, são vendas feitas dentro do Estado da Bahia”*.

Nessa toada, alude que está abrangido ao quanto disposto no art. 20 do RICMS/BA, com base no Convênio CONFAZ 100/97, ou seja, com exceção das poucas operações de venda para outros Estados, a quase totalidade das suas operações de saída estavam isentas do ICMS no período autuado.

Em consequência à isenção cabível, o seu estabelecimento em LEM possuía um grande acúmulo de crédito de ICMS, *“já que adquiria suas mercadorias da fábrica da empresa em Uberaba-MG, quando se creditava do ICMS pago na operação interestadual, não tendo débitos para compensar com esses créditos”*. Essa realidade jurídica de acúmulo de créditos do ICMS motivou diversos pedidos de transferência a terceiros, junto à Secretaria da Fazenda da Bahia, afirmando que alguns foram deferidos.

Frisa que as vendas realizadas para outros Estados, que não estariam sujeitas ao ICMS com as reduções previstas no Convênio CONFAZ 100/97, representam uma parcela pequena do total de suas operações praticadas (menos de 5% do total), sendo que o ICMS devido é compensado com o crédito fiscal existente, equivalendo a um valor substancialmente inferior àquele exigido no Auto de Infração.

Quanto ao argumento de que efetivamente existe o estabelecimento em LEM, salienta que o principal fundamento da autuação foi à inexistência de fato do estabelecimento, conforme o art. 1.142 do Código Civil.

Inicia sua tese transcrevendo os arts. 1.142 do Código Civil e 11, § 3º da Lei Complementar nº. 87/96, que conceituam estabelecimento comercial e dispõem sobre os elementos que o caracterizam, inclusive sob o prisma da legislação do ICMS.

Da análise dos dispositivos legais, afirma que para a efetiva existência de um estabelecimento devem ser considerados os seguintes pontos: I) existência de um complexo de bens organizados para o exercício da atividade empresarial; e II) existência de um local privado, próprio ou de terceiro, para o exercício das atividades empresariais e onde se encontrem armazenadas mercadorias.

Afirma que para facilitar a comercialização dos seus produtos, foram criados estabelecimentos em alguns Estados que servem como centro distribuidor da respectiva região e que o principal aspecto considerado na criação desses estabelecimentos seria o logístico.

Demonstra que o modelo de negócio utilizado pela Empresa é o de venda no atacado direto ao produtor, motivo pelo qual seus vendedores e empregados costumam trabalhar diretamente no campo, onde estão localizados seus clientes, o que justifica a existência apenas de um centro distribuidor local, não sendo necessárias lojas abertas ao público em geral, comum nas vendas a varejo.

Alude que os seus funcionários do estabelecimento no município de LEM trabalham e residem no Estado da Bahia e que contratou outras empresas para fazer o controle de estoque, movimentação de mercadorias, etc (Bravo Serviços Logísticos) e trabalhos contábeis e fiscais (Lorentz Processamento de Dados) para viabilizar o seu funcionamento.

Cita que possui outro estabelecimento em Luis Eduardo Magalhães, que serve como Centro de Tratamento de Sementes. O trabalho efetuado nesse centro complementa as atividades de venda, deixando clara a sua efetiva atuação no oeste baiano.

Formata lista de documentos que, segundo ele, comprovam a existência do estabelecimento no município de LEM, dentre os quais: I) Contrato de Prestação de Serviços firmado com a Lorentz Processamento de Dados; II) Contrato de Prestação de Serviços de Armazenagem e manuseio de produtos firmado com a Bravo Serviços Logísticos; III) Cadastro Municipal e Alvará de Licença para funcionamento emitido pela Prefeitura de LEM; IV) Cadastro de Comerciante de Agrotóxicos; V) Registro de Inventário do estabelecimento, a título de amostragem; VI) Registros de Saída, a título de amostragem; VII) Certidão Negativa de Débitos no Estado da Bahia;

Abrindo outro ponto para o apóio de suas teses de defesa, anexa aos autos do presente PAF Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, assinado em agosto de 2009, por meio do qual foi autorizado a transferir o montante de créditos fiscais acumulados até o dia 30/04/2009 para outros contribuintes do Estado da Bahia.

Frisa que tal termo, serve também para comprovar a existência, de fato, do seu estabelecimento em LEM, uma vez que não é possível conceber que o Secretário de Fazenda do Estado da Bahia firmasse um Termo de Acordo para transferência de créditos fiscais acumulados com o autuado sem que seu estabelecimento existisse de fato e fosse operacionalmente ativo.

Afirma que o Termo de Acordo supracitado determinou na sua Cláusula Primeira, Parágrafo Único que a fiscalização estadual examinaria a escrita e documentação fiscal da Acordante para verificar a correção do saldo credor acumulado. Entretanto, o resultado da referida fiscalização e apuração foi o Auto de Infração ora impugnado, que o deixou a perplexo e gerou uma situação de insegurança jurídica que atrapalha a continuidade dos seus negócios no Estado da Bahia, situação que entende deve ser corrigida.

Quanto à multa de 150% aplicada, entende que há excesso na sua exigência e que representa uma vez e meia o valor de um imposto, no seu entender, sequer é devido pelo autuado, uma vez que suas operações no mercado interno estão isentas do ICMS.

Cita que na forma que foi aplicada a multa configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória, confrontando com o artigo 150, inciso IV da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, que justificassem o agravamento da multa.

Afirma que o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade. Transcreve ementa da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551-1/600-RJ, do STF, que reconheceu, ao tratar de dispositivos de lei do Estado do Rio de Janeiro que previram multas extorsivas para hipóteses de não recolhimento de tributos e sonegação fiscal, bem como trechos dos Recursos Extraordinários nºs 81.550/75 e 91.707 – MG, em outras decisões também do STF. Cita o artigo 3º do CTN que define tributo.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado nulo, improcedente ou parcialmente improcedente.

O autuante presta informação fiscal às fls. 322 a 325.

Aduz que o procedimento fiscal decorreu do *“acumulo e da utilização indevida de crédito fiscal oriundo de mercadorias destinadas a um estabelecimento virtual, existente apenas de direito, com o objetivo único de acumular créditos fiscais para posterior reembolso pelo Estado da Bahia”*.

Rechaça a alegação defensiva dizendo que a *“juntada de documentos (notas fiscais) torna-se desnecessário, considerando que o RPAF no seu artigo nº.39, III, diz que o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos de forma clara, precisa e sucinta”*.

Argumenta *“que esta claro que o crédito indevido é originário de transferências de produtos de sua fábrica localizada em Uberaba-MG, para uma filial que só existia no papel, não tendo empregados, nem possuindo mercadorias expostas à venda, não realizava vendas ao público, localizava-se numa minúscula sala onde só tinha uma mesa, um computador e uma impressora, que serviam apenas para troca de notas, realizadas por um funcionário da transportadora”*.

Aduz que a base de cálculo está exata, fixa e determinada, originando-se das entradas fictícias. Afirma que é desnecessário juntar todas as notas fiscais que geraram o crédito, já que as mesmas estão lançadas nos livros fiscais, cujas cópias encontram-se colacionadas aos autos. Aponta que a empresa Bravo Serviços Logísticos Ltda. em Luis Eduardo Magalhães – Ba, empresa contratada pelo autuado, está instalada nas dependências do suposto estabelecimento da FMC na Bahia.

Assinala que a defesa junta fotos do armazém da empresa Bravo onde as mercadorias ficam estocadas, que tal armazenamento é feito por uma questão de logística de transporte, já que chegam em grandes caminhões, são descarregadas, redistribuídas para entrega em veículos menores ou retiradas pelos verdadeiros proprietários (produtores rurais ou revendas de insumos).

Afirma que essas fotos *“do suposto ‘estabelecimento comercial’ onde existia uma mesa, um computador, uma impressora e um arquivo com as pastas oriundas das trocas de notas fiscais de entrada por saídas fictícias, já que as mercadorias não entravam no estabelecimento e já vinham com destinatário certo”*, afirmando que no descarregamento já eram formados lotes de acordo com o pedido de cada comprador e fazia-se apenas a substituição da nota fiscal.

Narra que pela relação juntada, os supostos empregados são registrados em Campinas – SP, o que confirma a tese da autuação, e que não identificou nenhum funcionário da FMC na sala do suposto estabelecimento.

Com relação ao pedido de transferência de crédito diz ter cópias de protocolos de pedido de transferência, sendo alguns processos deferidos, em decorrência de não ter sido feito uma visita

ao local do suposto estabelecimento, o que gerou um entendimento equivocado por partes dos prepostos que deferiram os processos.

Quanto ao “Termo de Acordo” celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, afirma que: I) o acordo foi feito nos gabinetes de Salvador, onde não tiveram a mínima preocupação de solicitar informações a Inspeção de Barreiras para esclarecimento dos fatos; II) que com base no parágrafo único da cláusula primeira, a fiscalização chegou a conclusão que foi montado um estabelecimento de fachada com o intuito apenas de acumular créditos fiscais e causar prejuízos financeiros ao Estado da Bahia, através da simples troca de papéis (notas fiscais); III) que os não foram cumpridos os compromissos assumidos pela acordante na cláusula terceira do termo de acordo, quais sejam, I – manter as atividades comerciais desta unidade durante o prazo previsto na Cláusula segunda; II – manter o quantitativo de empregos existentes na unidade; III - manter-se adimplente com as obrigações principais e acessórias.

Diz que o Documento nº 14 (fls.311), reforça sua afirmação de que não existe o estabelecimento comercial em questão, pois: I) não está assinado e o papel com a informação está com timbre de Campinas-SP; II) que o representante de crédito e cobrança reside em Barreiras, a 90 KM da sede do suposto estabelecimento; III) que é o primeiro estabelecimento sem telefonista, faxineira, office-boy, auxiliar de escritório, etc.

Informa que solicitou do autuado: o livro de Registro de Empregados ou Fichas; escritura de propriedade do imóvel ou contrato de locação; duplicatas emitidas nas vendas de insumos aos produtores rurais com os respectivos comprovantes de recebimento (cópia da intimação anexa), tendo apresentado apenas um arquivo de duplicatas emitidas sem identificação. Tais circunstâncias reforçariam o seu entendimento de que toda operação comercial (venda), cobrança e recebimento, era feita por Campinas-SP.

Conclui afirmando que mantém a autuação.

O processo foi convertido em diligência pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal (fl. 229), à ASTEC para que fossem adotadas as seguintes providências:

1. intimar o autuado para fazer entrega ao diligente, do livro Registro de Entradas e das Notas Fiscais originais, que deram suporte aos lançamentos dos créditos no livro Registro de Apuração do ICMS;
2. caso os documentos e os livros fiscais sejam apresentados, cotejar os seus elementos inclusive os seus valores e verificar se estão em conformidade com o que prevê o Regulamento do ICMS/97, atinente à matéria em lide. Estando os seus elementos em conformidade com os originais e com o que dispõe a norma, juntar cópias dos mencionados livros e documentos, acompanhadas do novo demonstrativo com os valores efetivamente de direito do contribuinte, se for o caso;
3. fazer a entrega ao autuado, mediante recibo a ser juntado, por força da presente diligência, de cópia deste pedido e dos novos elementos acostados aos autos, que não estejam em poder do autuado, se for o caso. Conceder o prazo de 10 dias para que o autuado possa se manifestar, se quiser;

O auditor fiscal designado presta informação fiscal, à fl. 230 a 232, dizendo que intimado a apresentar os livros Registro de Entrada, juntamente com as respectivas notas fiscais originais que deram causa ao lançamento, o autuado atendera ao solicitado, apresentando tanto os livros quanto as notas fiscais, de posse de tais livros e documentos fiscais apresentados, foi efetuada verificação, por amostragem, em vários meses, devido ao grande número de notas fiscais, constando que os créditos fiscais dos documentos analisados, *foram lançados em conformidade com o que prevê o Regulamento do ICMS/97.*

Após devidamente instruído, o PAF foi a julgamento pela 5ª JJF, que assim decidiu:

“VOTO VENCIDO

O Auto de Infração trata de imputação ao autuado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou o serviço não ter sido prestado, e que a utilização indevida do crédito fiscal se deu em função da sua inexistência de fato, considerando que sua constituição virtual fere o conceito de estabelecimento empresarial definido pelo art. 1.142 do Código Civil.

Saliento que a 1ª. Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão JFJ nº 0186-01/10, prolatou Decisão, sobre questões dessa mesma natureza, atinente ao Auto de Infração nº 269189.3010/09-2, lavrado pelo mesmo autuante, contra o mesmo sujeito passivo. Sendo que após minudente análise dos elementos trazidos aos autos, bem como do teor da mencionada Decisão, coaduno perfeitamente com o entendimento e os fundamentos erigidos pelo ilustre colega Relator Valmir Nogueira de Oliveira, cujo voto aqui reproduzo no seu inteiro teor, que o tomo como sendo válido para fundamentar a minha Decisão, face sua fidegüinidade com os termos do relatório consolidado linhas acima.

“Observo que o Auto de Infração se refere à acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento. Verifico que a imputação decorreu do fato de a fiscalização estadual ter concluído que o contribuinte se creditou do imposto, porém seu estabelecimento não existia de fato, considerando que sua constituição virtual contrariava o conceito de estabelecimento empresarial.

Inicialmente, tratarei a respeito dos motivos de nulidade da autuação, aventados pelo impugnante. No que se refere à argumentação de que a fiscalização não teria apresentado provas que dessem respaldo à alegação de inexistência do estabelecimento, entendo que na realidade houve aqui um equívoco por parte do defendente, desde quando a acusação, conforme salientado acima, consistiu na alegação do fisco de que o creditamento do ICMS era irregular, porque o estabelecimento não existia de fato, porém apenas de direito. Isto significa que a fiscalização entendeu que a empresa funcionava de forma irregular, por se constituir apenas em um “estabelecimento virtual”.

Quanto à alegação de que não foi explicada a origem da base de cálculo, nem foi apontada a documentação fiscal que teria resultado no montante apurado pelo autuante, tornando o Auto de Infração sem fundamentação e comprometendo o direito de defesa do sujeito passivo, ressalto que não assiste nenhum razão ao contribuinte, desde quando foram carreadas aos autos as cópias reprográficas dos livros fiscais que possibilitaram ao Auditor Fiscal apurar o montante do ICMS indicado no lançamento, tudo em conformidade com o demonstrativo próprio, que não deixa margens a dúvidas quanto aos valores verificados durante a ação fiscal. Por este motivo, também resta afastada a afirmação defensiva atinente à existência de equívocos e de contradições no levantamento levado a efeito pela fiscalização.

Por último, de forma contrária à aventada pela defesa, o presente lançamento de ofício apresenta-se em conformidade com a estrita legalidade, não contrariando nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal. Ademais, a infração imputada se baseou nos dados fiscais colhidos na documentação disponibilizada pelo contribuinte, não tendo se amparado em nenhum tipo de presunção.

No mérito, os elementos e argumentos trazidos ao processo pelo sujeito passivo e pelo autuante me levam à conclusão que o estabelecimento autuado se refere a uma unidade comercial da empresa, que dispõe de unidade fabril no Município de Uberaba-MG, de onde recebe as mercadorias que distribui na região oeste do Estado da Bahia.

Observei que a sistemática utilizada pelo autuado se refere à utilização de espaço disponibilizado por um operador de logística, que no caso se trata da empresa Bravo Serviços Logísticos Ltda. Saliento que a atividade desenvolvida por operador logístico consiste na prestação de serviços de armazenagem, representação comercial, faturamento de vendas, emissão de documentos fiscais, escrituração fiscal, transporte de mercadorias, controle de estoques, dentre outras atividades, através de contratos formalizados com seus clientes. Dentre as provas documentais trazidas pelo impugnante encontra-se contrato firmado com a mencionada empresa.

Deste modo e em razão do modelo operacional adotado pelo autuado, as mercadorias que adquire são automaticamente distribuídas entre seus clientes, não havendo necessidade de serem descarregadas em seu estabelecimento, o que, de qualquer modo pode ocorrer, tendo em vista que opera junto à empresa de logística.

Ultrapassado o item atinente ao método operacional desenvolvido pelo autuado, verifico que os produtos comercializados pelo impugnante se referem a herbicidas, fungicidas e outros insumos agropecuários, mercadorias cujas operações internas são beneficiadas pela isenção do ICMS, prevista no art. 20, inciso I do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA), aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, enquanto que a sua aquisição ocorre com tributação sob a alíquota interestadual de 7%, tendo em vista que, conforme dito acima, as recebe da sua fábrica, situado no Estado de Minas Gerais. Nessa situação, o acúmulo de crédito fiscal por parte do contribuinte trata-se de uma consequência natural, e tanto é assim que conforme documentação acostada aos autos, em várias oportunidades foram deferidos pedidos de transferência de crédito fiscal acumulado. Saliento que a análise de tais pedidos coube à própria Inspeção de Barreiras.

Cabe aqui lembrar que nem sempre a manutenção de créditos nos casos de entradas de mercadorias com isenção depende de regras próprias delineadas na legislação correlata, e neste caso existe regra específica de manutenção, que trata sobre as mercadorias em referência, o que se verifica no art. 104, inciso VI do RICMS/BA.

Por outro lado, apesar da insurgência do autuante contra outra prova trazida pelo impugnante, que se trata do Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, vejo que de acordo com a cláusula primeira desse Acordo, que foi assinado um mês e três dias, antes da lavratura do Auto de Infração, o contribuinte foi autorizado a “transferir o montante de créditos fiscais acumulados em decorrência das situações previstas no artigo 106, ... conforme previsto na alínea “d” do inciso II do artigo 108-A do RICMS-BA”.

Já de acordo com o parágrafo único da citada cláusula, cabe à fiscalização estadual examinar a escrita e a documentação fiscal do contribuinte, para verificar a correção do saldo credor acumulado declarado.”

De outro lado, o processo foi convertido em diligência à ASTEC, para que auditor fiscal designado verificasse se os valores dos documentos fiscais lançados no livro Registro de Entradas e apurados no livro Registro de Apuração do ICMS se encontravam em conformidade com a norma, sendo que após a realização de tais exames, o diligente concluiu que os créditos fiscais dos documentos fiscais analisados foram lançados de acordo com o que prevê o Regulamento do ICMS/97.

Portanto, concluo que, não houve comprovação por parte do fisco estadual quanto à inexistência do estabelecimento autuado, do mesmo modo, a fiscalização não provou que a mercadoria não entrou no estabelecimento do contribuinte.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para discordar do voto do colega relator deste PAF, com base na livre apreciação da prova, de que disponho, na qualidade de julgadora deste processo, pois percebo que não há nos autos condição de se firmar um entendimento conclusivo de que os fatos trazidos não se constituem em geradores de obrigação tributária, ou seja, que seriam resultados de um planejamento tributário, portanto uma elisão fiscal, ou se, na verdade, estaria ocorrendo, no estabelecimento autuado, uma evasão fiscal, com consequente prejuízo para o erário baiano.

Ocorre que o autuante lança em todo o seu pronunciamento, indícios de que há irregularidades na apropriação dos créditos fiscais, referentes às mercadorias recebidas em transferência.

Ademais, não ficou clara a situação do operador de logística, Bravo Serviços Logísticos Ltda, quanto ao seu efetivo papel junto ao estabelecimento autuado, quando o autuante informa que este está instalado internamente nas suas dependências, e levanta suspeitas de “saídas fictícias”.

Ademais, a defesa junta fotos do armazém da empresa Bravo, onde as mercadorias ficam estocadas, por uma questão de logística de transporte, e neste caso podemos questionar, se não haveria necessidade de o autuado possuir um regime especial, junto à Secretaria da Fazenda, para operar da forma como alega que vem fazendo, a exemplo de outras empresas que trabalham com logística semelhante, tais como Avon e congêneres, regime especial que permite à SEFAZ um acompanhamento maior da movimentação de mercadorias, pois o autuado declara em sua peça de defesa que “o modelo de negócio utilizado é o de venda no atacado direto ao produtor, [...], o que justifica a existencia apenas de um centro distribuidor local”, e que foca o atendimento aos produtores da região do Oeste baiano, que necessitam dos defensivos agrícolas produzidos por seu estabelecimento em grandes quantidades.

Vejo que neste processo, embora o autuado tenha anexado Contratos de Prestação de Serviços firmado com a Lorentz Processamento de Dados, (doc 04), e Contrato de Prestação de Serviços de Armazenagem firmado com a Bravo Serviços Logísticos (doc 05), há lacunas na obtenção de respostas tais como, qual o papel da Bravo Serviços Logísticos, se há necessidade de regime especial, e se as saídas internas foram de fato promovidas pela filial da Bahia, de que forma? Questiona-se também se não ocorreram saídas interestaduais, e em que montante.

Portanto, no embate que se formou em torno deste processo administrativo fiscal, não ficou devidamente esclarecido se os créditos fiscais acumulados e utilizados são legítimos.

Constato também que o autuante tece algumas considerações quanto ao “Termo de Acordo” celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que necessitam ser aprofundadas, pois trazem um conteúdo que lança dúvida sobre a forma como foi celebrado.

Enfim, a auditoria encetada no estabelecimento autuado necessita ser aprofundada, pois há nos autos afirmações contraditórias quanto à virtualidade da empresa, e quanto à veracidade da logística da distribuição dos produtos.

Por outro lado, a diligência realizada pouco esclareceu, apenas constatou se os documentos fiscais tinham sido emitidos e lançados na escrita fiscal/contábil, logo não adentrou na busca da verdade material, mas restringiu-se aos aspectos formais do lançamento, sem confirmar a sua correspondência com a realidade. Contudo, o fisco possui meios instrutórios vastos que lhe permitem formar a convicção da extensão e do conteúdo do fato que está sendo apontado no Auto de Infração, o que deve ser feito em nova ação fiscal.

Diante do princípio da busca pela verdade material, que decorre da legalidade, no quais a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, e da falta de elementos, nos autos, que possibilitem uma Decisão de mérito, que dista da mera apreciação formal das provas acostadas aos autos, voto pela nulidade do Auto de Infração, e represento à autoridade fiscal, para que a ação fiscal seja renovada, desta feita com maior profundidade, o que só irá beneficiar as partes envolvidas, posto que as dúvidas aqui formuladas poderão ser definitivamente esclarecidas.

Diante do exposto, voto pela nulidade do lançamento, haja vista que o lançamento de ofício não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração, (art. 18, IV, “a” do RPAF/99- Decreto nº 7.629/99), e represento à autoridade fazendária, para que nova fiscalização seja realizada, desta feita a salvo dos vícios apontados, consoante determina o art. 21 do mesmo diploma legal.

Infração nula.”

Inconformado com a deliberação proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos da sua Defesa, anteriormente apresentada, reafirmando que a Decisão de nulidade, feita por maioria, não é a mais adequada, devendo prevalecer o voto vencido, que entendia que o Auto de Infração deveria ser julgado improcedente, seguindo jurisprudência do próprio CONSEF, em caso similar do recorrente, julgado pela 1ª CJF (Auto de Infração nº 158189.3010/09-2).

Afirma em referência ao julgamento acima citado que “*naquele caso foi expressamente reconhecido que o estabelecimento autuado não podia ser considerado fictício, já que vinha celebrando negócios jurídicos com particulares e com o próprio poder público, além de ter sido comprovada a sua existência por meio dos documentos juntados aos autos. Também foi reconhecida que a própria cobrança seria contraditória, uma vez que a acusação de utilização indevida de crédito fiscal pressupõe a existência de um estabelecimento real*”.

Ao final, pede pelo provimento do Recurso Voluntário, com a reforma do Acórdão recorrido, para que fosse decretada a improcedência do Auto de Infração combatido.

Ao exarar o Parecer de fls. 457/458, o ilustre representante da PGE/PROFIS, o procurador José Augusto Martins Junior opina pelo Não Conhecimento do Recurso de Voluntário por falta de interesse recursal, uma vez que a Decisão que se rebela determinou a nulidade do Auto de Infração. Ademais, explica que o simples fato de decisões de mesmo grau hierárquico sejam divergentes, não impõe a julgamento similar por outro juízo de mesmo grau.

Em sessão de julgamento, a d. procuradora Rosana Maciel Bittencout Passos opinou pelo conhecimento do Recurso Voluntário, divergindo do Parecer opinativo colacionado aos autos, pois entendeu que havia interesse recursal no caso em tela, já que existia a possibilidade de uma Decisão ainda mais favorável ao contribuinte.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício e de Recurso Voluntário interpostos contra a Decisão da 5ª JJF que julgou nulo o Auto de Infração em epígrafe, por maioria, sendo vencido do relator original, o Sr. Francisco Atanásio de Santana, que o julgou improcedente.

Primeiramente, devo fazer uma breve ressalva quanto ao Parecer opinativo da PGE/PROFIS, de lavra do ilustre procurador José Augusto Martins Júnior. Nesta referida peça, o citado procurador concluiu pelo não conhecimento do Recurso Voluntário por falta de interesse recursal. Entretanto, ousou discordar deste respeitável posicionamento pelo simples fato de que, tal Recurso, tinha como objetivo uma Decisão ainda mais favorável à parte, qual seja, o da

improcedência, que vai gerar efeitos administrativos e tributários muito mais benéficos. Portanto, conhecimento do presente Recurso Voluntário.

Depois da análise dos autos, entendo que o voto divergente merece prevalecer, devendo ser afastado o entendimento de que o procedimento é nulo. Então vejamos.

Como argumentos de seu julgamento, a maioria dos julgadores entendeu que há indícios de irregularidades na apropriação dos créditos fiscais, referentes às mercadorias recebidas em transferência, suspeitas de “saídas fictícias” e que há lacunas e questões não explicadas sobre a efetiva circulação da mercadoria, neste e em outros estados.

Em seguida, os nobres julgadores ‘a quo’ fazem considerações sobre as bases do “Termo de Acordo” e quanto forma como foi celebrado.

Seguem afirmando que “a auditoria encetada no estabelecimento autuado necessita ser aprofundada, pois há nos autos afirmações contraditórias quanto à virtualidade da empresa, e quanto à veracidade da logística da distribuição dos produtos”.

Concluem que, diante da impossibilidade da apreciação do mérito, “que dista da mera apreciação formal das provas acostada nos autos”, o Auto de Infração é nulo, recomendando a autoridade fiscal, para que se renovasse a ação fiscal.

Em que pese o entendimento e as melhores intenções dos D. Julgadores em preservar o erário, não vislumbro acertada a r. Decisão exarada para julgar o presente caso, pois os fundamentos ou são meras conjecturas que deveriam ser provados por quem alega (conforme princípio basilar do Direito) ou são opiniões contrárias à política tributária realizada pela Secretaria da Fazenda do Estado, plano que foge do aspecto legal e administrativo, objeto de julgamento deste órgão administrativo.

Depois de fundamentar a Decisão de afastar o entendimento majoritário da 1ª Instância, passo a analisar o *meritum causae* do debatido procedimento fiscal.

Vislumbro que a autuação tem com fundamento o entendimento firmado pelo auditor fiscal de que o sujeito passivo está constituído apenas virtualmente, em um estabelecimento que seria inexistente de fato, ferindo então o quanto disposto no art. 1.142, do Código Civil de 2002.

A consequência dessa irregularidade seria a impossibilidade de utilização dos créditos tributários relativos às aquisições feitas de sua unidade fabril localizada no Estado de Minas Gerais.

Entendo que o deslinde do feito passa pela análise de uma questão fundamental: quanto da existência do estabelecimento comercial; e duas questões tangenciais: a validade do “Termo de Acordo” celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e, a verificação do saldo credor acumulado.

Quanto ao aspecto da existência do estabelecimento, valho-me dos argumentos trazidos no julgamento do Auto de Infração nº 269189.3010/09-2, realizado pela 1ª CJF, no Acórdão Nº 0388-11/10, de lavra do i. relator Fábio de Andrade Moura:

“Sucedee que, ao revés do quanto entendeu o preposto fiscal, o conceito de estabelecimento que deve ser levado em consideração para aplicação da legislação tributária do ICMS é aquele previsto na Lei Complementar nº 87/96, por homenagem ao princípio da especialidade, e não aquele previsto no Diploma Civil, que é geral e se volta a regular as relações privadas entre pessoas físicas e jurídicas.

Assim, tomo por conceito de estabelecimento aquele previsto no §3º, do art. 11, da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

‘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 - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

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’.

Vê-se, portanto, que o conceito legal de estabelecimento, para fins de tributação, é o mais amplo possível: pode ser um local privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, bastando que nele pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como o local onde estejam armazenadas mercadorias. Até mesmo o simples local de armazenamento ou o veículo usado no comércio de ambulante e na captura de pescado são considerados estabelecimento, para fins de definição dos critérios da relação jurídica de natureza tributária.”(grifos no original)

Aponto que da mesma forma que ocorreu no julgamento paradigma acima mencionado, no presente PAF, o sujeito passivo colacionou vários documentos comprovando a sua existência legal, dentre eles:

1. Alvará de licença para funcionamento e cadastro de inscrição municipal, ambos do Município de Luís Eduardo Magalhães (fl. 148);
2. Certificado de cadastro de comerciante de agrotóxicos pela Agência de Defesa Agropecuária do Estado da Bahia (fl. 149);
3. Cópia do contrato celebrado entre a empresa autuada e empresa de prestação de serviços contábeis (Lorezentz Processamento de Dados - fls. 123 e seguintes), junto ao seu ponto de distribuição no município de Luís Eduardo Magalhães, Bahia;
4. Cópia de contrato celebrado entre a empresa autuada e empresa de prestação de serviços de armazenagem e manuseio de produtos (Bravo Serviços Logísticos Ltda. - fls. 129 e seguintes), junto ao seu ponto de distribuição no município de Luís Eduardo Magalhães, Bahia;
5. Cópias dos livros Registro de Inventário e Registro de Saídas (fls. 150 a 294);
6. Relação dos funcionários que possui nos Municípios de LEM e Barreiras (fl. 311).

Quanto às assertivas da fiscalização de que a empresa não possui uma loja com exposição de produtos e que não há vendedores, funcionários e atendentes no local da sede, acho inteiramente razoáveis as explicações do autuado de que a equipe de venda não trabalha na sede, mas sim, visitando os compradores, donos de propriedades rurais que são terras de grandes proporções e geralmente distantes uma da outra, não sendo necessário um local de atendimento ao público, mas sim uma estrutura que viabilize as visitas dos vendedores e suporte os pedidos realizados, exatamente aquilo que o autuado possui de estrutura na localidade em questão. Some-se a isso, o fato de que os produtos comercializados pelo contribuinte são mercadorias já conhecidas, seja pela tradição da marca, ou seja, pela propaganda “boca a boca”.

Portanto, no que tange a existência do estabelecimento comercial da FMC no município de Luis Eduardo Magalhães, entendo que restou comprovada pela empresa autuada a sua existência para fins tributários.

Quanto à questão do “Termo de Acordo”, vislumbro que o mesmo não pode ser atacado da forma como querem o autuante e os ilustres julgadores, com a concepção de um juízo de valor quanto ao mérito do acordo. Dessa forma, não vou e nem posso, nesta oportunidade, afirmar se tal acordo é justo ou injusto dentro de um prisma político-tributário, questão metajurídica, mas, entendo que tal termo, tão somente, representa mais uma prova da existência do aludido estabelecimento para fins tributários.

Aqui, atendo-me a analisar quanto aos conceitos jurídicos e legais desta norma tributária, ou seja, vou analisá-lo para saber se tal liame foi válido (plano da validade), se existiu (plano da existência) e se foi capaz de produzir os efeitos legais previstos (plano da eficácia).

Primeiramente, para o mundo jurídico ele existiu, não há dúvida disso. É válido, pois, segundo consta, foi elaborado e assinado por pessoa competente para emanar tal norma, no caso, o Secretário da Fazenda, o Sr Carlos Martins Marques de Santana, conforme as prerrogativas da

função. Por último, entendo que produziu efeitos na medida em que foi realizada a transferência de crédito prevista no objeto de seu mandamento, mediante o cumprimento das condições entabuladas.

Por derradeiro, quanto à verificação do saldo credor, regra insculpida no Parágrafo Único da Cláusula primeira do Termo de Acordo aqui em debate, aceito como verdadeiro a conclusão do Parecer da ASTEC nº 00184/2010 que constatou de forma inequívoca que *“foi efetuada verificação, por amostragem, em vários meses, devido ao grande número de notas fiscais, constatando que os créditos fiscais dos documentos analisados, foram lançados em conformidade com o que prevê o Regulamento do ICMS/97”* (grifos no original).

Como não há dúvida quanto à existência de estabelecimento para fins de tributação pelo ICMS, voto pelo conhecimento e PROVIMENTO do Recurso de Voluntário para modificar a Decisão da 5ª JF e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe e, por consequência, declarando PREJUDICADO o Recurso Ofício.

VOTO DISCORDANTE

Com a devida *vênia* discordo do voto do ilustre Conselheiro Relator.

Tal como descrito na imputação base do Auto de Infração, o Fisco exige do sujeito passivo ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento.

Foram interpostos Recurso de Ofício e Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0027-05/11) que, por maioria, julgou Nulo o Auto de Infração.

Não discuto a existência do espaço físico no qual se sedia o sujeito passivo. Observo, porém, que conforme verificado pelo Fisco, e tal como descrito no endereço do autuado constante dos autos deste processo, trata-se de uma sala em um edifício. E as mercadorias, conforme notas fiscais acostadas às fls. 245 a 286 dos autos, descrevem produtos altamente tóxicos, a exemplo de “pesticidas tóxicos”. Não é razoável que se entenda que a quantidade de mercadorias tóxicas descritas em tais documentos fiscais tenha sido estocada em sala comercial. Portanto, não é razoável supor-se que as mercadorias de fato ingressaram no estabelecimento do autuado, o que de fato resultaria na improcedência da imputação.

Por outro lado, também não há prova do contrário, ou seja, de que as mercadorias de fato ingressaram, e o direito ao uso do crédito fiscal comprovado.

Conforme dados das já mencionadas notas fiscais acostadas às fls. 245 a 286 dos autos, o transportador daquelas mercadorias usualmente fora à empresa “Golden Cargo Ltda.”, CNPJ/MF nº 00.163.083/0001-30, pelo que também podem ser novamente verificadas, pelo Fisco, as condições contratuais e fáticas como os transportes das mercadorias foram realizados.

Nos autos deste processo não consta dado relativo à existência de um regime especial concedido no sentido de que o contribuinte pudesse operar sem que as mercadorias ingressassem fisicamente, e depois saíssem de fato, da sede de seu estabelecimento comercial, a citada sala.

Neste momento, com os dados deste processo, persiste a dúvida quanto se estar diante de um planejamento fiscal, ou perante um descumprimento sistemático de obrigação tributária principal.

Assinalo que a Diligência à ASTEC foi inóqua quanto ao que se prestaria para fundamentar qualquer decisão sobre a procedência, ou improcedência, da imputação lançada no Auto de Infração, pois limitou-se à verificação de dados escriturais, e ainda assim, conforme descrito no Parecer ASTEC/CONSEF às fls. 230 a 232 dos autos, a verificação escritural foi realizada “por amostragem”.

Comungo do entendimento e da decisão expressados no Voto Vencedor da decisão de base, em todos os termos ali expostos. Constatado que o lançamento de ofício realmente não contém elementos suficientes para se determinar com segurança a ocorrência da infração, pelo que a autuação é nula. Considero prudente a representação à autoridade fazendária, para que nova fiscalização seja realizada a salvo dos vícios apontados em sede de julgamento neste Conselho de Fazenda.

Concordo com o digno Conselheiro Relator apenas quanto a que de fato o contribuinte teve interesse recursal, pelo que o Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Neste sentido, diante da incerteza quanto ao fato imputado, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para manter a decisão da 5ª JF que julgou NULO o Auto de Infração, recomendando a realização de nova ação fiscal sobre o contribuinte para a verificação dos fatos indicados na autuação ora declarada nula.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269189.3007/09-1, lavrado contra **FMC QUÍMICA DO BRASIL LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DISCORDANTE – Conselheira: Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DISCORDANTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS