

A. I. Nº - 206955.0008/09-6  
**AUTUADO** - FERROLENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS  
**AUTUANTE** - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 06.10.2011

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0263-04/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. REMESSAS PARA DEPÓSITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS RESPECTIVOS RETORNOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Já que há Regime Especial estatuindo – por ficção normativa – que o espaço compartilhado é extensão dos estabelecimentos, não há circulação jurídica no seu interior e, portanto, inexiste fato gerador do ICMS. Uma vez que se trata de tributo cuja hipótese de incidência expressa circulação jurídica, e isto está no próprio nome da exação (“*imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços*”), não é possível conceber a incidência do mesmo sobre operações levadas a efeito no interior de um estabelecimento, ainda que este assim seja não por realidade fática, mas por mera determinação da legislação. Infração descaracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas tão somente nas hipóteses do art. 7º e do parágrafo único do art. 8º, de acordo com o art. 70 do RICMS/97. Os pareceres apresentados pelo sujeito passivo somente excepcionam as situações em que há transferências não tributadas, com base na legislação do estado de origem amparada no ordenamento jurídico brasileiro, o que não se verifica no caso vertente. Infração caracterizada. 3. DIFERIMENTO. RECEBIMENTOS DE REFEIÇÕES PARA ALIMENTAÇÃO DE EMPREGADOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO. Nas aquisições de refeições enquadrada no regime de diferimento a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto é do estabelecimento autuado. O Regime Especial concedido autoriza apurar o imposto em função da Receita Bruta, não exclui a responsabilidade do pagamento pelo adquirente como determina a legislação do imposto. Infração caracterizada. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO – OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL CARACTERIZADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. LANÇAMENTO DO TRIBUTO. Dispõe o art. 2º, I do Regulamento do ICMS/BA, que nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de um estabelecimento para outro

do mesmo titular. Infração caracterizada. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTA DE 10% SOBRE O VALOR COMERCIAL DAS MESMAS. A multa de 1%, pleiteada pelo impugnante, deve ser aplicada nas aquisições de mercadorias não tributáveis ou isentas não lançadas na escrita, o que não se verifica no caso em tela, pois as compras de materiais de uso e consumo estão sob o alcance do tributo, inclusive no que se relaciona com o pagamento das diferenças de alíquotas. Infração caracterizada. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. MULTA DE 1% SOBRE O VALOR COMERCIAL DAS MESMAS. Não há nada de comum entre contratos de comodatos e materiais de uso e consumo. Comodato é contrato unilateral, a título gratuito, pelo qual alguém entrega a outrem coisa infungível, para ser usada temporariamente e depois restituída. Infere-se dessa definição alguns dos seus mais importantes traços característicos, quais sejam, unilateralidade, gratuidade, pessoalidade, não consumibilidade do bem emprestado, além de temporariedade e obrigatoriedade de restituição da coisa. Há uma contradição nos próprios termos entre “*materiais de uso e consumo*” e “*obrigatoriedade de restituição*”, pois o que se consome desaparece, deixa de existir, em virtude de que não se concebe seja devolvido. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Deferido o requerimento de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 14/03/2011, exige ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor histórico total de R\$ 1.278.071,79, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo relacionadas.

Infração 01 – Falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta que o sujeito passivo realizou remessas de produtos para a sociedade empresária ARCELORMETAL TUBARÃO COMERCIAL S/A, com a finalidade de depósito, utilizando o CFOP 5905, sem, contudo, comprovar os respectivos retornos. Valor lançado de R\$ 594.293,18 e multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades federativas, destinadas ao consumo do estabelecimento (transferências originárias do Estado de São Paulo). Valor lançado de R\$ 62.918,92 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – Falta de recolhimento do tributo substituído por diferimento, na condição de responsável pelo pagamento do ICMS deferido (aquisição de refeições para os seus funcionários junto à sociedade empresária GR S/A). Valor lançado de R\$ 8.126,41 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – Falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de transferências interestaduais de materiais de

uso e consumo para a =destaque do imposto. Valor lançado de R\$ 29.963,64 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei 7.014/96.

Infração 05 – Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 7.866,18, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 – Entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem registro na escrita. Multa de R\$ 574.903,46, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com defesa às fls. 203 a 212, através de advogado regularmente constituído, conforme procuração de fl. 213.

Após narrar as acusações, suscita nulidade com fundamento no art. 196 do CTN, pois, a seu ver, não foi juntado o Termo de Início de Fiscalização (“válido quanto à forma e lapsus temporal”), instrumento que não lhe foi oferecido. A Ordem de Serviço é de 2010 e o lançamento de ofício de 21 de março de 2011, situação sobre a qual este Conselho já se manifestou (decisão de fl. 205).

No mérito da infração 01, mencionando a Súmula número 166 do STJ (inexistência de circulação econômica), observa que todas as notas listadas na planilha “REMESSA DE PRODUTOS PARA A ARCELORMETAL TUBARÃO COMERCIAL SA COM A FINALIDADE DE DEPÓSITO: CFOP 5905 SEM COMPROVAÇÃO DE RETORNO” dizem respeito à matéria-prima bobina de aço, destinada ao uso na indústria automobilística, sendo que as operações contam com peculiaridades não observadas na auditoria, abaixo aduzidas.

O impugnante possui com a ARCELORMETAL TUBARÃO (inscrição estadual 57.576.532) e com a USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS, de acordo com Parecer anexado, Regime Especial que permite o compartilhamento da mesma área de armazenagem por fornecedores de matérias-primas localizados no denominado Complexo Ford do Nordeste. Por seu turno, a FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA. também possui Regime Especial, que visa à adoção e ao cumprimento de obrigações fiscais acessórias, relacionadas ao sistema industrial chamado de PRODUÇÃO COMPARTILHADA (fls. 226 a 235).

O Regime que lhe foi concedido, segundo informa, possui origem naquele firmado com a Ford (cópia anexa), já que participa, na produção de veículos, da etapa de beneficiamento industrial de aço para transformação de bobinas em “blanks, chapas e rolos”. Para tanto, lhe foi concedida uma área em comodato no interior do Complexo Ford, integrando-a na qualidade de “sistematizado”. As bobinas de aço não são comercializadas, mas industrializadas.

De acordo com o Regime especial, a Ford tem autorização para não emitir nem registrar documentos fiscais referentes às mercadorias que transitam na área do Complexo, o que alcança as empresas com as quais compartilha a produção. As operações estão todas vinculadas a esta pessoa jurídica, fato que poderá ser constatado por meio de diligência, que requer.

Não obstante o acima exposto, a ARCELORMETAL emite para o defendantee notas fiscais de remessa para industrialização por encomenda, que, por sua vez, faz as respectivas devoluções. Antes das devoluções, ainda que desnecessariamente, o sujeito passivo emite outras notas fiscais a título de remessa para depósito fechado com destino à mesma ARCELORMETAL, também chamada VEGA DO SUL, junto com outras notas do seu estabelecimento de Simões Filho, para o de Camaçari, como retorno de depósito fechado. Conforme exposto no item 10 das fls. 207/208, argumenta que há uma relação biunívoca entre os documentos fiscais originários da unidade de Simões Filho e os de Camaçari.

No que tange à infração 02, afirma que o recebimento de mercadorias em transferência de sua matriz não configura fato gerador do ICMS. Além do mais, se as compras da matriz foram tributadas com a alíquota interna de São Paulo, não se pode falar em complementação. As transferências não são fatos geradores do tributo, pois se não existe alíquota no estado de origem não existirá no de destino, conforme estabelece a legislação daquela unidade federativa, com o que concordou a GETRI no Parecer 3.025/2001.

Quanto à terceira infração, diz constar do corpo dos documentos fiscais que serviram de base para a exigência que o fornecedor de refeições possui Regime Especial concedido pela DITRI (Parecer 3.461/2001) e que paga de acordo com a receita bruta, o que afasta a sua responsabilidade.

Prosegue impugnando a infração 04, sob o argumento de que não procede por não ter ocorrido circulação econômica e por ser proibida a diferenciação de tratamento tributário em razão de destino. Menciona a já citada Súmula do STJ.

Em seguida, insurgindo-se parcialmente contra a quinta infração, afirma que a multa correta é aquela de 1%, visto que as operações foram de materiais destinados ao uso e consumo.

Por fim, no que diz respeito à penalidade por descumprimento de obrigação acessória objeto da sexta e última infração, diz não ter sido notado pelo fisco que as notas se referem a remessas da Ford, no bojo do sistema de compartilhamento já explicado (ferramentas em regime de comodato). As mercadorias não foram adquiridas pelo autuado, mas pela Ford, que inclusive arcou com o ônus financeiro das compras. Transcreve o art. 42, XI da Lei nº 7.014/96 para afirmar que as mesmas não possuem valor comercial e não foram adquiridas por si. No seu entender, cabe, no máximo, a multa de R\$ 50,00, estabelecida para o caso de descumprimento de obrigação acessória não prevista na Lei do ICMS da Bahia.

Protesta pela produção de provas através de todos os meios admitidos, inclusive revisão por fiscal estranho ao feito ou diligência, e pela procedência parcial do lançamento de ofício, no tocante ao percentual aceito de 1% na infração 05.

Na informação fiscal, de fls. 758 a 761, a autuante – com relação à nulidade aventada – destaca que o Termo de Início de Fiscalização é regular, foi lavrado em fevereiro de 2011 e que o início da ação fiscal não corresponde à data em que foi emitida a Ordem de Serviço, pelo quê não ultrapassou o prazo regulamentar de 90 dias para concluir os trabalhos.

Tendo em vista a falta de comprovação dos retornos, que não estão demonstrados nas notas fiscais juntadas com a defesa, ratifica a imputação da infração 01, afirmando que não existe na legislação preceito que autorize movimentação de produtos sem os correspondentes documentos fiscais.

Quanto à infração 02, afirma que há isenção no Estado de São Paulo, o que não implica em desoneração na Bahia, em razão de que mantém o lançamento.

Em rebate às argumentações defensivas concernentes à infração 03, pontua que a informação constante do corpo das notas fiscais é de que o ICMS encontra-se diferido, e que, portanto, a responsabilidade do pagamento é do autuado.

Com relação à quarta infração, as operações realizadas foram interestaduais, não estando enquadradas nos preceitos do art. 27, I, RICMS/97.

Entende que a infração 05 não foi impugnada e, no que tange à infração 06, manifesta o entendimento de que a multa de 1% é correta, pois as operações foram de comodato.

Em função de ter sido observado que do documento de fl. 08 (Termo de Início de Fiscalização) não constava recibo de entrega assinado por preposto da pessoa jurídica fiscalizada e que, da mesma forma, não se faziam presentes indicativos de que o mencionado Termo foi apostado em livro próprio, a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência para a autuante, com o fim de que a mesma colacionasse aos autos evidências de que observou as normas do art. 196, CTN c/c art. 28, I, RPAF/99 (fl. 764).

À fl. 766 a autoridade fiscal afirma ter colacionado o mencionado documento no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO, cópia à fl. 769).

Devidamente intimado do presente lançamento, com a pertinente referência à sua numeração (206955.0008/09-6, fls. 775 a 777), o autuado se manifesta às fls. 778 a 781, consignando como objeto o Auto de Infração 206955.0006/10-7.

Pede que as notificações sejam endereçadas aos profissionais contratados e reitera os termos da impugnação, inclusive o pleito de nulidade, pois a auditora fiscal, conforme aduz, quando da primeira diligência, de fls. 234 a 236, limitou-se a “*mandar para a autuada cópia das fls. 251 a 306. Assim, não foram atendidas integralmente as solicitações de fls. 235, pois não houve qualquer explicação sobre o demonstrativo de fls. 28 e seguintes, relativo ao item 05, tendo a Junta expressamente feito tal solicitação*”, o que alega com base no Acórdão JJF 0318-05/06.

Outro equívoco indicado pelo defendant – alegadamente perpetrado pela Inspetoria – foi o de ter sido aberto o prazo de 10 dias, apesar de o órgão colegiado ter determinado 30, o que cerceou o seu direito de defesa. Nos seus dizeres, nem mesmo a nova informação fiscal, de fls. 239/240, atende aos anseios do julgador, pois novamente ofende o disposto no art. 127 do RPAF/99.

Ao final, diante da indigitada inércia da autuante relativa à quinta infração, requer a nulidade da mesma. Pede também devolução do prazo de 30 dias para se manifestar sobre a “*parte atendida*” da diligência, especificamente sobre a infração 02 e sobre a juntada do Parecer DITRI 3.025/2001 (fl. 782).

Lido o relatório, o patrono ponderou que encaminhou petição do processo 206955.0006/10-7, que por equívoco foi acostada a este processo. Apresentou a petição original, a qual foi juntada ao processo.

## VOTO

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu os ilícitos tributários, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

De mais a mais, a ponto de ensejar nulidade não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nas alegações ventiladas nas peças de defesa e de informação fiscal, na conversão do PAF em diligência e na oportunidade oferecida ao sujeito passivo para se manifestar.

Estabelece o art. 196 do CTN (Código Tributário Nacional) que a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

O seu parágrafo único dispõe que os termos serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos. Quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade.

Já o art. 28, I do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), estatui que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso, Termo de Início de Fiscalização destinado a documentar o início do procedimento fiscal, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transscrito diretamente em livro próprio.

Consoante o que já foi exposto no Relatório acima, a autuante demonstrou, com a juntada da cópia de fl. 769, que lavrou o Termo de Início de Fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências da empresa auditada. O referido documento é de 1º de fevereiro de 2011 e o Auto de Infração de 14 de março do mesmo ano, em razão de que não se é pertinente cogitar eventual inobservância do prazo de 90 dias estatuído no art. 28, § 1º do RPAF/99.

Naquilo que é relativo ao pedido de intimações ou notificações no endereço do advogado do sujeito passivo, vejo que foram observados os comandos do art. 108 do RPAF/99 e não há irregularidades nesse aspecto.

Deixo de apreciar as razões referentes ao alegado descumprimento da diligência de fls. 234 a 236, pois a mesma não existe, nunca existiu. À fl. 28, onde o impugnante afirma haver um demonstrativo cuja elucidação foi requerida por esta Junta, em verdade, foi colacionada a cópia da nota fiscal 651.473, de 14 de junho de 2006. Igualmente, às fls. 234 a 236 estão documentos que acompanharam a peça de defesa, e não uma solicitação de diligência.

Ficam prejudicados, por consectário lógico, os argumentos ou pedidos fundamentados no incidente processual (diligência) inexistente, a exemplo da reabertura do prazo de 10 dias, ao invés de 30; da nova informação fiscal, de fls. 239/240, das quais constam meras planilhas; da devolução do prazo de 30 dias para se manifestar sobre a “*parte atendida*” da diligência; da inércia da autuante relativa à infração 05 etc.

De fato, algum equívoco se deu no manejo da petição de fls. 778 a 781, pois a mesma, logo no seu início, destaca o Auto de Infração 206955.0006/10-7, distinto do que está sob apreciação. Todavia, cabe ao julgador decidir com base nos documentos presentes nos autos, do que entendo não merecer maiores considerações o erro detectado. Reitero que a intimação de fls. 775 a 777 faz expressa referência a este lançamento de ofício, cujo número foi especificado (206955.0008/09-6).

Tendo o patrono solicitado a juntada da petição relativa a este processo, por deliberação da Junta, a mesma foi acatada. Considerando que não foi trazido nada de novo, fica mantido o apreciado.

Desse modo, fica rejeitada a preliminar de nulidade.

O pedido de conversão do processo em diligência foi atendido, e não há, a esta altura, omissões, obscuridades ou contradições que ensejam a necessidade de outro esclarecimento técnico.

Concluo que não se fazem presentes os requisitos do art. 148 do RPAF/99, e por isso não modifico para menor os percentuais utilizados na aplicação das penalidades das infrações referentes aos alegados descumprimentos de obrigações acessórias. A questão suscitada pelo impugnante atinente à adequação das multas, inclusive àquela da infração 05, é outro assunto, diz respeito à lide propriamente dita e será apreciado no julgamento de mérito, que se inicia nas linhas abaixo.

A acusação da infração 01 é de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. O sujeito passivo, segundo a autuante, realizou remessa de produtos para a ARCELORMETAL TUBARÃO COMERCIAL S/A, com a finalidade de depósito, utilizando o CFOP 5905, sem comprovar os retornos.

Na sua defesa, o contribuinte argumentou que inexistiu circulação econômica (Súmula número 166 do STJ), pois todas as notas listadas na planilha “*REMESSA DE PRODUTOS PARA A ARCELORMETAL TUBARÃO COMERCIAL S/A COM A FINALIDADE DE DEPÓSITO: CFOP 5905 SEM COMPROVAÇÃO DE RETORNO*” são concernentes à matéria-prima bobina de aço, destinada ao uso na indústria automobilística.

De fato, conforme documentos de fls. 226 a 235 (Pareceres DITRI), o impugnante possui com as empresas ARCELORMETAL TUBARÃO (também chamada VEGA DO SUL) e USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS, Regime Especial para compartilhamento de espaço de armazenagem. Está consignado, no item 01 de fl. 227, e em outros trechos dos Pareceres, que essa área será considerada extensão dos estabelecimentos envolvidos, devendo ser utilizada em conjunto para armazenamento de estoques.

Trata-se de norma específica, destinada a regular caso concreto. Em suma, regra especial, como o próprio nome designa (Regime Especial), com poder de afastar a eficácia – na presente situação – de quaisquer dispositivos genéricos que com a mesma apresente antinomia. É o critério da especialidade, por meio do postulado “*lex specialis derogat legi generali*” (norma especial revoga a geral), visto que o legislador, ao tratar de maneira específica de um determinado tema faz isso, presumidamente, com maior precisão.

Já que o Regime Especial dispõe – por ficção normativa – que o espaço compartilhado é extensão dos estabelecimentos, não há circulação jurídica no seu interior e, portanto, inexiste

fato gerador do ICMS. Uma vez que se trata de tributo cuja hipótese de incidência expressa circulação jurídica (transmissão de propriedade), e isto está no próprio nome da exação (“imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços”), não é possível conceber a incidência do ICMS sobre operações levadas a efeito no interior de um estabelecimento, ainda que este assim seja não por realidade fática, mas por mera determinação da legislação.

O contribuinte alegou e a autoridade fiscal nada disse a respeito, não observando o art. 127, §6º do RPAF/99 – o que faz incidir a norma do art. 143 do mesmo Regulamento – que o material objeto da autuação é matéria-prima e se denomina bobina de aço, destinada ao uso na indústria automobilística. Observo, ao compulsar o demonstrativo de fls. 12 a 16, que foram autuadas operações com “BOBINA LAMINADA A”, “B FFO 75”, “B ZINCADA”, “B FF”, “B FF070” etc.

Infração 01 descaracterizada.

A segunda infração trata de falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades federativas, destinadas ao consumo do estabelecimento (transferências originárias do Estado de São Paulo).

O contribuinte entende que o recebimento de itens em transferência de sua matriz não configura fato gerador do ICMS. Alegou que as compras da matriz foram tributadas com a alíquota interna de São Paulo, mas não juntou prova disso. As transferências, na sua concepção, não são fatos geradores do tributo, pois se não existe alíquota no estado de origem não existirá no de destino, conforme estabelece a legislação daquela unidade federativa, com o que concordou a GETRI (Gerência de Tributação) no Parecer 3.025/2001 (fl. 782).

O art. 69, § único, I, “a” do RICMS/97 estatui que se no documento fiscal de origem não houver o destaque do imposto por erro ou omissão, bem como em virtude de não incidência ou de isenção reconhecidas ou concedidas sem amparo constitucional pela unidade federada de origem, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais.

Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas tão somente nas hipóteses do art. 7º e do parágrafo único do art. 8º, de acordo com o art. 70 do precitado Regulamento. Os pareceres apresentados à fl. 782 apenas excepcionam as situações em que há transferências não tributadas, com base na legislação do estado de origem amparada no ordenamento jurídico brasileiro, o que não se verifica no caso vertente, de acordo com o que será exposto e fundamentado abaixo.

No campo “*Observações*” das notas fiscais de fls. 21 a 51, que serviram de base para a lavratura da infração, está indicado o art. 7º, IX do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, cuja redação é a seguinte:

*Artigo 7º - O imposto não incide sobre (Lei Complementar federal 87/96, art. 3º, Lei 6.374/89, art. 4º, na redação da Lei 10.619/00, art. Iº, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, I, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único):*

(...)

*IX - a saída de máquinas, equipamentos, ferramentas ou objetos de uso do contribuinte, bem como de suas partes e peças, com destino a outro estabelecimento para lubrificação, limpeza, revisão, conserto, restauração ou recondicionamento ou em razão de empréstimo ou locação, desde que os referidos bens voltem ao estabelecimento de origem;*

(...).

As transferências em exame não se enquadram na previsão regulamentar supra. É inconcebível o retorno de materiais de uso e consumo tais como cartuchos para impressoras (fl. 22), graxas para cabo (fl. 24), pares de luvas (fl. 31) etc. Aliás, se o material é para consumir não pode retornar.

Infração 02 caracterizada.

Com relação à infração 03 (falta de recolhimento do tributo substituído por diferimento, na condição de responsável pelo pagamento do ICMS diferido (aquisição de refeições para os seus

funcionários junto à empresa GR S/A)), o contribuinte se defendeu sob o argumento de que existe - no corpo dos documentos fiscais que serviram de base para a exigência – o registro de que o fornecedor de refeições possui Regime Especial concedido pela DITRI (Parecer 3.461/2001) e paga de acordo com a receita bruta, o que afastaria a sua responsabilidade.

É verdade, tal observação, embora com números distintos, consta do corpo das notas fiscais de fls. 59 a 95, nos seguintes termos: “*Regime Especial de Centralização e Recolhimento número 358/92 – Parecer DITRI número 3.461/2001*”.

A autuante parece não ter percebido tais anotações, porquanto apenas aduziu que a informação constante do corpo dos documentos fiscais é de que o imposto encontra-se diferido, e que, portanto, a responsabilidade do pagamento é do autuado. Nenhuma prova foi trazida ao processo de que não vige o sobredito Regime Especial. A autoridade administrativa, além da própria lavratura do Auto de Infração, teve duas oportunidades para fazê-lo, uma na informação fiscal, outra na diligência.

Em um Estado de Direito, a não ser que se trate de presunção legal, a exemplo daquela encartada no art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, o ônus de provar é de quem acusa. Com a devida vênia, reconhecendo o árduo trabalho de fiscalizar em profundidade grandes estabelecimentos empresariais, entendo que não pode e não deve a autoridade administrativa, sem apresentar elementos suficientes que confirmam legalidade documental ao lançamento, exigir tributo ao arrepro dos mais elementares dispositivos de direito constitucional e processual, inclusive aqueles dos artigos 2º; 28, § 4º, II; 127, § 6º e 140, todos do RPAF/99, abaixo transcritos para maior esclarecimento:

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

*Art. 28. § 4º O Auto de Infração far-se-á acompanhar:*

*(...)*

*II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.*

*Art. 127. § 6º A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação.*

*Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*

Infração 03 descaracterizada.

A quarta infração versa sobre falta de recolhimento, em razão de ter o sujeito passivo praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. A autuação recaiu sobre transações interestaduais que destinaram materiais de uso e consumo para a matriz localizada no Estado de São Paulo, sob o CFOP 6557, sem destaque de imposto (documentos às fls. 97 a 136).

O impugnante fundamentou as suas pretensões na suposta inexistência de circulação econômica e na proibição de diferenciação de tratamento tributário em razão de destino. Mencionou a Súmula STJ/166.

Não lhe assiste razão, pois, ao contrário da situação exposta na primeira infração, em que a circulação ocorreu no interior de um estabelecimento por ficção jurídica, nesse caso tem aplicação o princípio da autonomia dos estabelecimentos. Para fins de tributação do ICMS, os estabelecimentos são considerados autônomos, ainda que pertencentes a uma mesma pessoa física ou jurídica, conforme estabeleceu a redação originária do art. 37 do RICMS/97, com efeitos até o dia 30 de outubro de 2008:

*Art. 37. Considera-se contribuinte autônomo cada estabelecimento comercial, industrial, extrator, importador, produtor, gerador de energia ou prestador de serviço de transporte ou de comunicação, do mesmo titular, ainda que as atividades sejam integradas ou desenvolvidas no mesmo local.*

*Parágrafo único. Tratando-se de veículo, observar-se-á o disposto no art. 43.*

Dispõe o art. 2º, I do Regulamento deste imposto, que nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento da saída de mercadoria de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

De acordo com a planilha de fls. 98 a 102 e com a cópia do livro Registro de Saídas de fls. 104 a 137, foram autuadas as transferências para a matriz, localizada no Estado de São Paulo, de materiais de uso e consumo como luvas, parafusos, capacetes, botas, camisas etc. Portanto, não incide o art. 27, I, “a” do RICMS/97, porque o mesmo é relativo às movimentações no território deste Estado.

A proibição de diferenciação de tratamento tributário em razão de destino é norma constitucionalmente estabelecida. Entretanto, não se aplica neste caso, pois o fato gerador ocorre independentemente da unidade federada de destino. Por outro lado, o art. 167, I do RPAF/99 proíbe este órgão administrativo de apreciar constitucionalidade do que quer que seja.

Infração 04 caracterizada.

A quinta imputação é de entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita (multa de 10% sobre o valor das aquisições). O autuado alega que o percentual correto é de 1%, já que as operações são concernentes a materiais de uso e consumo, conforme documentos de fls. 139 a 146.

Mais uma vez, a razão passa ao largo de seus argumentos. A multa de 1% deve ser aplicada nas aquisições de mercadorias não tributáveis ou isentas não lançadas na escrita, o que não se verifica, pois as compras de materiais de uso e consumo estão sob o alcance do imposto em tela, inclusive no que se relaciona com o pagamento das diferenças de alíquotas.

Infração 05 caracterizada.

Já a sexta e última infração trata de entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem o competente registro na escrita fiscal (documentos às fls. 147 a 198).

O sujeito passivo impugnou asseverando que as movimentações se referem a remessas da Ford, no bojo do sistema de compartilhamento já explicado (ferramentas em regime de comodato). Segundo alegou, as mercadorias não foram adquiridas por si, mas pela precitada empresa, que arcou com o ônus financeiro das compras. Transcreveu o art. 42, XI da Lei nº 7.014/96 para aduzir que as ferramentas não possuem valor comercial. No seu entender, cabe, no máximo, a multa de R\$ 50,00, prevista para o caso de descumprimento de obrigação acessória não prevista na Lei do ICMS da Bahia.

Da análise dos documentos fiscais de fls. 151 a 172, percebo que o remetente é a unidade da Ford localizada no Município de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo (CNPJ 03470727/0001-20, inscrição estadual 635005760110), enquanto o destinatário é o estabelecimento autuado, situado no Pólo Industrial de Camaçari, Bahia. Por conseguinte, ao mesmo não cabem os benefícios do Regime Especial analisado na primeira infração, visto que adquiriu diretamente de unidade industrial estabelecida em estado distinto.

Por ser importante para o deslinde da presente contenda, sublinho que o art. 116, parágrafo único do CTN estabelece que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Não há nada de comum entre contratos de comodato e materiais de uso e consumo, senão vejamos.

Comodato é contrato unilateral, a título gratuito, pelo qual alguém entrega a outrem coisa infungível, para ser usada temporariamente e depois restituída. Infere-se dessa definição alguns dos seus mais importantes traços característicos, quais sejam, unilateralidade, gratuitade, pessoalidade, não consumibilidade do bem emprestado, além de temporariedade e

obrigatoriedade de restituição da coisa.

Ora, há uma contradição nos próprios termos entre “*materiais de uso e consumo*” e “*obrigatoriedade de restituição*”, pois o que se consome desaparece, deixa de existir, em virtude de que não se concebe seja devolvido.

Portanto, com fundamento no art. 116, parágrafo único do CTN concluo que não possuem efeitos jurídicos as anotações constantes do campo “*DADOS ADICIONAIS*” de fls. 151 a 172 e o CFOP ali indicado, de número 6908 (remessa de bem por conta de contrato de comodato).

Observe-se que o Parecer de fls. 230 a 235, que opinou no sentido de concessão de Regime Especial à Ford Motor Company Brasil Ltda. (inscrição estadual 51.852.847), dispensa da emissão de documentos fiscais nas movimentações entre empresas localizadas no Complexo Industrial, e não nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo junto a estabelecimentos diversos, situados em outros estados da Federação.

Infração 06 caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no montante de R\$ 675.652,20.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 3)

Em que pese a fundamentação do nobre Relator, discordo do seu posicionamento quanto à infração 3. A infração acusa falta de recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto deferido (aquisição de refeições para os seus funcionários junto à empresa GR S/A)). O contribuinte argumentou na sua defesa que o fornecedor de refeições possui Regime Especial concedido pela DITRI (Parecer 3.461/2001) e paga de acordo com a receita bruta, o que afastaria a sua responsabilidade.

Conforme disposto no art. 343, XVIII do RICMS/BA, é deferido o lançamento do ICMS incidente sobre as operações de fornecimentos de refeições a quaisquer estabelecimentos de contribuintes localizados neste Estado, destinadas a consumo por parte de seus empregados, para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente.

Logo, a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre as operações de aquisição de refeições destinadas a consumo dos empregados é transferida para o adquirente da mercadoria, na condição de sujeito passivo por substituição, ficando o fornecedor desonerado da responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto sobre tais operações.

Nas cópias das notas fiscais emitidas pelo fornecedor das refeições (GR S.A) consta no campo de dados adicionais a informação da concessão do Regime Especial para “Pgto do ICMS p/Reg. de Apuração em função da Receita Bruta – Art. 504 RICMS”. Logo, o Regime Especial autoriza que o imposto fosse apurado em função da Receita Bruta e não foi carreado ao processo qualquer prova de que excluía a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do ICMS sobre operações de aquisição de refeições como determina a legislação (art. 348, §1º, IV do RICMS/BA) do evento previsto como termo final do diferimento. Portanto, correta a exigência fiscal.

Ressalto ainda que na maioria das notas fiscais emitidas pelo fornecedor das refeições, a exemplo da nº 4071 (fl. 85) foi aposto carimbo indicando “ICMS deferido, conforme inciso XVIII, art. 343 do Dec. 6.284/97” o que conduz ao entendimento de que estando as operações diferidas, o lançamento e pagamento do imposto deveria ser feito pelo destinatário como determina a legislação do imposto. Diante da acusação com suporte no que determina a legislação do ICMS, a concessão de Regime Especial para apurar o imposto pelo regime de Receita bruta, não afasta a responsabilidade por parte do autuado, como alegado.

Voto pela PROCEDÊNCIA da Infração 3 e acompanho o Relator com relação às demais infrações.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0008/09-6, lavrado contra **FERROLENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.008,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações tributárias no valor total de **R\$ 582.769,64**, previstas no art. 42, IX e XI da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2011.

**EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR - INFRAÇÃO 3**

**PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR/VOTO VENCIDO – INFRAÇÃO 3**

**JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR**