

PROCESSO - A. I. Nº 206955.0008/09-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FERROLENE S/A. – INDÚSTRIA E COMERCIO DE METAIS
RECORRIDOS - FERROLENE S/A. – INDÚSTRIA E COMERCIO DE METAIS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0263-04/11
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 12/09/2012

RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO

Retificação do Acórdão nº 0242-12/12-A, de 19 de setembro de 2012, para fim de adequação da Ementa (infração 5) ao quanto decidido através do voto vencedor, de acordo com o art. 164, § 3º, do RPAF/99.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0242-12/12B

EMENTA: ICMS. 1. REMESSAS PARA DEPÓSITO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS RESPECTIVOS RETORNOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Já que há Regime Especial estatuinte – por ficção normativa – que o espaço compartilhado é extensão dos estabelecimentos, não há circulação jurídica no seu interior e, portanto, inexistente 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 matéria discutida tem sido decidida, inclusive com Parecer favorável da PGE/PROFIS, no sentido de que a multa a ser aplicada está capitulada no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96. O fundamento deste entendimento é aquele que diz que o fulcro da autuação é a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação bem como as mercadorias com fase de tributação encerrada, sem o devido registro na escrita fiscal. *In casu*, a infração em apreço refere-se a bens de uso e consumo, o que se enquadra perfeitamente na condição prevista no referido art. 42, XI da Lei nº 7.014/96. Como a redação do dispositivo citado tem data posterior à dos fatos, há que se aplicar à retroatividade mais benéfica da Lei de maneira a beneficiar o recorrente, a rigor do art. 106 do CTN de modo que o percentual da multa passa a ser de 1% sobre o valor das operações. Modificada a decisão recorrida. Decisão não unânime. 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. Não acolhida a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto às infrações 2, 3 e 4. Decisão por maioria. Decisão não unânime quanto às infrações 5 e 6.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF que julgou parcialmente precedente o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário que

inicialmente lhe foi imputado, a rigor do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99. Do julgamento de primeiro grau, descaracterizada a infração 1, remanesce a exigência de ICMS no valor total 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 da multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de R\$582.769,64, além dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 14/03/2011 decorre de seis infrações, todas motivadoras do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, como segue:

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 diferido (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.

Da apreciação dos argumentos defensivos alegados pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JF, em Decisão unânime, decidiu pela procedência da autuação, com os argumentos que transcrevo abaixo:

“VOTO

(...)

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, inexistente 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. 1º, III; Convênios ICM-12/75, ICMS-37/90, ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 1, 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 confirmem legalidade documental ao lançamento, exigir tributo ao arrepio 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, gratuidade, 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 diferido (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 diferido 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 diferido, 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.

Protocolizado Recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 814 a 822, o contribuinte retorna aos autos para, inicialmente, dizer que seu Recurso Voluntário versará sobre as infrações 2 a 6, julgadas procedentes, ao tempo em que reitera seu pedido para que as intimações relativas ao feito sejam encaminhadas aos advogados regularmente habilitados no PAF.

Em sede de preliminar, suscita a nulidade parcial da Decisão, posto que a Junta de Julgamento Fiscal não teria apreciado os argumentos trazidos no item 19 da sua defesa. Aduz que parte das mercadorias constantes das notas fiscais eram bens do ativo fixo – ferramentas -, e que a Junta de Julgamento Fiscal entendeu que todos os bens destinavam-se ao “uso e consumo”. Considera que no caso há supressão de instância. Pede “a nulidade em parte da Decisão”, para que seja proferida nova Decisão quanto à infração 6.

No mérito, referentemente à infração 2, alega que recebeu mercadorias, em transferência da sua matriz, situada em São Paulo, hipótese em que não se configura o fato gerador do ICMS, ante a ausência de circulação econômica dos produtos. Aduz que para as operações em questão, em não se configurando o fato gerador no Estado de São Paulo, não há que se falar em “complementação”. Pondera que em não existindo alíquota no Estado de origem – São Paulo -, também não existirá no Estado de destino – Bahia -, consoante art. 69, do RICMS/BA. Cita e transcreve o art. 7º, XV, do RICMS/SP para dizer que o Estado de São Paulo não incidência do imposto. Cita também o Parecer 3.025/2001 para asseverar que a GETRI também se posicionou no mesmo sentido. Invoca a Súmula 166 editada pelo STJ para corroborar a sua tese.

Com respeito à infração 03, diz que a conclusão da Junta de Julgamento Fiscal é equivocada. Aduz que, como bem entendeu o relator de primo grau, não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do imposto substituído por diferimento porque consta no corpo das notas fiscais que deram azo à autuação que o fornecedor das refeições “*possui Regime Especial deferido pela DITRI (Parecer nº 3.461/2001), e que paga o ICMS sobre o fornecimento das refeições com base no ‘regime de receita bruta’*”. Pugna pela improcedência da infração.

Quanto à infração 4, diz que é improcedente a cobrança do imposto na medida em que não houve circulação econômica das mercadorias, não importando se a operação é interna ou interestadual. Diz que não se pode atribuir diferenciação em razão do destino, notadamente se persiste a falta de circulação econômica. Invoca mais uma vez a Súmula nº 166 editada pelo STJ.

No tocante à infração 5, diz que as mercadorias em questão destinam-se ao uso/consumo, a partir de onde não mais haverá circulação econômica. Assevera que conforme Parecer da PGE/PROFIS, que juntou ao seu Recurso Voluntário, a multa, *in casu*, considerando que as aquisições de objetivaram o uso e consumo (alimentos, impressos, materiais elétricos etc.), deve ser de 1%, conforme disposto no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, alterado em novembro de 2007. Invoca o art. 106, “c”, do CTN para dizer da retroatividade de lei mais benéfica. Dá como certo que “a ausência de registro, fiscal, das tais notas, enseja a sanção de 1%, percentual que o autuado aceita pagar”.

Tratando da infração 6, diz que a autuação tem fundamento no fato de que “... as notas fiscais, relativas a mercadorias adquiridas sem tributação, não foram lançadas na escrita fiscal, sem que fosse observado que as notas se referem a remessas da FORD, dentro do sistema de ‘compartilhamento’ já explicado, de ferramentas, em regime de comodato, com não incidência do ICMS”.

Diz que a Junta de Julgamento Fiscal cometeu equivoco de interpretação e de análise das provas. Afirma que as mercadorias não foram adquiridas pelo recorrente, sendo de propriedade da FORD. Nesse sentido, garante que não efetuou qualquer desembolso financeiro nas operações, razão pela qual não pode ser elevado à condição de base de cálculo, ainda que para efeito exigência pelo descumprimento de obrigação acessória, o valor correspondente às operações.

Reitera que as peças “*pertencem e foram compradas pela FORD, sendo posteriormente, devido à necessidade na produção compartilhada, “emprestadas” à Autuada*”. Cita e transcreve o art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, para dizer que “*se, para o autuado, as mercadorias não possuem valor comercial e não foram, sequer, adquiridas, não se pode enquadrar as operações na situação prevista em lei*”.

Referindo-se ao texto da norma, diz que a multa estabelecida no percentual de 1% é aplicável “*quando a mercadorias tiver VALOR COMERCIAL e FOR ADQUIRIDA, por aquele que tiver a obrigação do registro*”, situação que não se coaduna com a realidade, haja vista que as ditas mercadorias são de propriedade da FORD e foram encaminhadas à Autuada em comodato, o que afasta a possibilidade de se pensar em “*valor comercial*” ou “*aquisição*”.

Considerando descabido o enquadramento da multa aplicada, entende que, no máximo, se poderia aplicar a multa prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96.

Aduz que o Julgador de piso, equivocadamente, tratou o assunto como se ela, recorrente, tivesse realizado as aquisições das mercadorias, e que a Decisão recorrida tem fundamento em “*aquisições de materiais de uso e consumo*”, pelo que, no seu entendimento, se aplicaria a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, não tendo efeitos jurídicos nas anotações feitas nas notas fiscais.

Referindo-se ao ponto 19 da sua defesa, ratifica o quanto dito, insistindo que conforme consta das notas fiscais que serviram de base para a exigência, às operações se referem a bens do ativo imobilizado (conjuntos de ferramentais), recebidos pelo recorrente, dentro do compartilhamento da produção, em comodato, com não incidência do ICMS. Nesse sentido, aduz que a divergência da natureza das mercadorias, por si só, “*é suficiente para modificar todo o contexto da Decisão recorrida, que partiu de pressuposto irreal, tornando válidas, por via conexa, todas as informações adicionais inseridas nas notas, notadamente aquelas que dão conta de que os produtos são ferramentais de propriedade da FORD, enviadas para o autuado em comodato*”.

Comenta que nas notas fiscais, no campo destinado às “Condições de Pagamento”, lê-se a expressão “LIV. DEB.”, que significa “LIVRES DE DÉBITOS”, representando que as operações não foram mercantis, nem mesmo onerosas. Cita trecho do voto do relator de primo grau que diz:

“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 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.”.

Informa que a instrução do presente PAF demonstra que as notas fiscais “*dão conta de comodato, entre o autuado e a FORD*”, nele envolvidos bens do ativo imobilizado (ferramentas), os quais foram remetidos para a Bahia sem qualquer natureza mercantil. Cita e transcreve matéria do Supremo Tribunal Federal, repelindo, no geral, sanções da natureza da que se exige do recorrente.

Pede que, na hipótese de não ver acolhida a sua tese, seja aplicado o quanto disposto no art. 42, §7º, da lei 7.014/96, seja reduzida a multa em 90% do seu valor original. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente, se ainda necessário, revisão por fiscal estranho ao feito ou diligência para a comprovação da falta de circulação econômica das mercadorias que ensejaram o item 06 e a natureza das mercadorias recebidas em comodato, e pugna pelo conhecimento e provimento do Recurso interposto, para que sejam julgadas improcedentes as infrações 2 a 5, e procedente em parte a infração 6 para que lhe seja aplicada multa de R\$ 50,00, ou ainda “procedente”, com redução da pena em 90%.

A PGE/PROFIS, às fls. 843 a 848, exara Parecer firmado pela i. Procuradora Dra. Maria José Coelho Lins de a. Sento-Sé, onde faz consignar que da análise das razões recursais considera presentes argumentos jurídicos capazes de provocar a parcial revisão da Decisão recorrida.

Quanto à preliminar de nulidade, que em verdade suscita a nulidade parcial da Decisão recorrida, entende que não merece prosperar em razão da expressa motivação quanto à natureza das mercadorias. Afirma que a Junta de Julgamento Fiscal apreciou a tese de defesa concernente à infração 6, afastando a condição de ferramentas (bens do ativo fixo) em regime de comodato e considerando as mercadorias como materiais de uso e consumo.

Ressalta que as alegações que versam sobre a inconstitucionalidade das multas não podem ser apreciadas por este CONSEF, a rigor do que determina o art. 167, inciso II, do RPAF/BA. Lembra que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, em razão da natureza jurídica diversa da dos tributos. Chama a atenção para o fato de que as multas têm previsão legal na Lei nº 7.014/96, e para o Carter educativo das referidas sanções.

Referindo-se ao pedido de redução ou cancelamento da multa, lembra que é prerrogativa do órgão julgador, conforme art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96, desde que reste provado que o sujeito passivo não tenha agido com dolo, fraude ou simulação e não impliquem em falta de recolhimento do imposto. Nesse sentido, aduz que não há prova nos atos de que as infrações tenham sido perpetradas sem dolo e que não tenham provocado à ausência de recolhimento de imposto.

Quanto ao requerimento de diligência ou revisão fiscal, diz que deverá ser indeferido por falta de amparo legal, referindo-se ao texto do art. 147, I, “a” e II do RPAF/99.

No mérito, quanto à infração 2, assevera que as razões recursais não conseguem descaracterizar a exigência fiscal, porquanto não ser cabível o pagamento do diferencial de alíquotas nas hipóteses de transferências traçadas no art. 7º, IX, do RICMS/BA. Aduz que as notas fiscais que fundamentaram o procedimento fiscal não estão contempladas no aludido dispositivo regulamentar, em virtude de se referirem a materiais de uso e consumo do estabelecimento, a exemplo de pares de luvas, cartuchos de impressoras, graxas para cabos, etc.

Tratando da infração 3, diz que não merece reforma a Decisão recorrida em razão da inexistência de provas da exclusão da responsabilidade do recorrente pelo lançamento e pagamento do ICMS sobre operações de aquisições de refeições. Invoca o art. 348, § 10º, IV, do RICMS/BA, para dizer que “*a concessão de regime especial, em favor do fornecedor de refeições, para apurar o imposto pelo regime de receita bruta não tem o condão de afastar a responsabilidade do recorrente*”.

Destaca que o art. 343, XVIII, do RICMS/BA, determina o diferimento do lançamento do ICMS incidente sobre as operações de fornecimento 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 adquirente. Registra que nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor de refeições destinadas ao recorrente estão apostados carimbos que fazem referencia ao ICMS diferido, o que indicaria que o lançamento e pagamento do imposto deveria ter sido efetivado pelo recorrente. Nesta senda, externa seu entendimento no sentido de que, *in casu*, é do recorrente, na condição de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto sobre tais operações.

Para a infração 4, entende a ilustre Parecerista que o requerimento de improcedência carece de amparo legal. Diz que para fins de tributação do ICMS, e à luz do art. 37, do RICMS/97, os estabelecimentos são considerados autônomos, ainda que possam pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica. *In casu*, aduz que a exigência fiscal que tem objeto nas transferências para o estabelecimento matriz do recorrente, em Estado de São Paulo, tem lastro na legislação, nos demonstrativos recebidos pelo recorrente, fls. 98/102, e nas cópias do livro de Registro de Saídas, fls. 104/137, e refere-se a materiais de uso e consumo, tais como, luvas, parafusos, capacetes,

botas, camisas, etc.

Lembra que a vedação à criação de critérios de diferenciação de tratamento tributário em razão do destino das mercadorias tem patamar constitucional. Por esse viés, aduz a incompetência dos julgadores deste CONSEF para apreciar matéria que verse sobre a inconstitucionalidade, a rigor do art. 167, II, do RPAF/BA.

No que concerne à infração 5, diz que comunga do entendimento de que o fulcro da autuação é a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, e que neste caso deverá ser aplicado o art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96 (redação original alterada em 2007), que indica que a multa aplicável ao caso é de 1% do valor comercial das mercadorias, abrangendo não apenas as entradas não registradas de mercadorias não tributáveis, como também as mercadorias com fase de tributação encerrada. Nesse sentido, a considerar que os bens de uso e consumo adquiridos pelo recorrente no ano de 2006 estão com a tributação definitivamente encerrada, aplicar-se-á, retroativamente, a penalidade mais benéfica em consonância com o preceito do art. 106, “a”, do CTN.

Sobre a infração 6, assevera que carece de amparo jurídico as razões recursais. Dá como certo que a aquisição das mercadorias ou a mera transferência em regime de comodato não interfere na legalidade do procedimento fiscal, que se pauta na falta de registro das entradas de mercadorias.

Tratando do pedido de redução, repete as considerações acima consignadas.

Por fim, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para alterar o percentual da multa da infração 5.

VOTO (Vencido quanto às infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário)

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 4ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0263-04/11 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual em relação às infrações de nº 1, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Em preliminar, argui o recorrente a nulidade parcial da Decisão recorrida porque a Junta de Julgamento Fiscal teria deixado de apreciar suas razões refrentes à infração 6, considerando que todos os bens destinavam-se ao uso e consumo, ao passo que parte das mercadorias constantes das notas fiscais eram ferramentas (bens do ativo fixo).

Da análise da Decisão recorrida percebe-se claramente que a Junta de Julgamento Fiscal tratou da questão que envolve a infração 6, bem como se referiu nitidamente às razões de defesa derredor da matéria, o que afasta a nulidade suscitada sob o argumento de falta de apreciação da tese e argumentação da defesa, conforme se vê às fls. 796/797. Nulidade afastada.

O Recurso de ofício em discussão tem assento na acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

A Junta de Julgamento Fiscal entendeu por descaracterizar a infração 1 com base no fato de que o recorrente possui Regime Especial para compartilhamento de espaço de armazenagem com as Empresas destinatárias das mercadorias em questão, tudo conforme Pareceres da DITRI, às fls. 226/235. Ressalto que, como bem colocado pelo relator de primo grau, está consignado que *“essa área será considerada extensão dos estabelecimentos envolvidos, devendo ser utilizada em conjunto para armazenamento de estoques”*.

Dito isto, e considerando que a norma específica estabelece que dois ou mais estabelecimentos fisicamente distintos, são extensão um dos outros, não há que se fazer qualquer reparo à Decisão recorrida, posto que aplica a integralidade da norma específica invocada, não podendo o Fisco exigir ICMS pelas operações que deram azo à autuação.

Por tudo, sem maiores considerações, mesmo porque o relator a quo as fez com muita propriedade, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, cinge-se às infrações 2 a 6, e acusam o recorrente 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; Falta de recolhimento do tributo substituído por diferimento, na condição de responsável pelo pagamento do ICMS diferido - aquisição de refeições para os seus funcionários; falta de recolhimento, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas - transferências interestaduais de materiais de uso e consumo; Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal; e Entrada no estabelecimento de mercadorias não sujeitas à tributação sem registro na escrita.

Quanto à infração 2, mantida integralmente, o recorrente aduz que as mercadorias em questão foram transferidas da sua matriz (São Paulo), e que nesta hipótese, não há que se exigir ICMS, dado que não resta configurado o fato gerador do imposto, ante a ausência de circulação econômica dos produtos.

Nesse particular, ainda que não seja entendimento pacificado neste CONSEF, tenho me posicionado no sentido da aplicação da Súmula nº 166 editada pelo STJ que diz textualmente que *“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

A doutrina tem entendido que o imposto não incide sobre *“mercadorias”* e sim sobre operações onerosas que transfiram a titularidade de bens classificados como mercadorias. Nesse sentido, situações como a realização de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas não se subsumem à tributação pelo ICMS.

A *“circulação”* a que alude o *nomen juris* do imposto, tal como escrito na CF de 1988: *“imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”*, consiste na *transferência de propriedade* ou na *tradição* da mercadoria. Ora, se assim o é, não será a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa *“saída”* da mercadoria do estabelecimento, deve-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

No caso específico, conforme se verifica às fls. 21 a 51, independentemente dos produtos descritos nas notas fiscais, o que se verifica é que foram efetivamente transferidos da Matriz do recorrente para o estabelecimento autuado, ambos os estabelecimentos do mesmo contribuinte, tendo como natureza da operação *“transferência”*, o que encaixa a situação de fato à situação prevista na dita Súmula nº 166. Demais disso, há que se destacar que é verdadeira a afirmativa de que a ausência de mercancia que se verifica in casu, afasta a ocorrência de fato gerador de imposto, o que, por conseguinte, afasta a possibilidade de exigência de ICMS por parte do Fisco da Bahia. Nesse sentido, entendo que não pode ser mantida a exigência em apreço.

Quanto à infração 3, que motivou divergência entre os julgadores de primeira instância, o recorrente aduz que não pode ser responsabilizada pelo recolhimento do imposto substituído por diferimento porque o fornecedor das refeições possui Regime Especial deferido pela DITRI, e que paga o ICMS sobre o fornecimento das refeições com base no regime de receita bruta.

Entendo que o relator de primo grau votou corretamente pela insubsistência da infração 3. O fato é que nas notas fiscais que deram azo à autuação, fls. 59/95, ainda que com alguma dificuldade em alguns casos, há a aposição de carimbo cujos dizeres remetem à responsabilidade do emitente das referidas notas fiscais no recolhimentos do ICMS que se pretende exigir do recorrente. Lê-se no dito carimbo: *“Regime Especial de Centralização e Recolhimento número 358/92 – Parecer DITRI número 3.461/2001”*. Nesses termos, e pela falta de indicação, nos autos, mesmo após as informações fiscais prestadas pelo autuante, de prova de que deixou de ter vigência o dito Regime, entendo que não é possível manter a exigência da infração 03 como decidiu a Junta de Julgamento Fiscal, no particular, com voto divergente.

Para a infração 4, a tese recursal da improcedência repousa na alegação de que não houve circulação econômica das mercadorias, não importando se a operação é interna ou interestadual. A matéria discutida na infração 4 esta consubstanciada na transferência de produtos para o estabelecimento Matriz do recorrente. Entendo que o raciocínio aplicado ao voto exarado para a infração 2, serve perfeitamente a esta infração, ou seja, independentemente dos produtos transferidos, as transferências se deram entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte – estabelecimento autuado e a sua Matriz -, situação que se encaixa perfeitamente ao quanto previsto na Súmula nº 166 editada pelo STJ. Por isso mesmo, considerando a inexistência de fato gerador do ICMS, dado que não resta caracterizada a mercancia, vejo que não há como manter a hígida a autuação, motivo pelo qual entendo descaracterizada.

Quanto à infração 5, multa por descumprimento de obrigação acessória, vejo que a matéria discutida tem sido decidida, inclusive com Parecer favorável da PGE/PROFIS, no sentido de que a multa a ser aplicada está capitulada no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96. O fundamento deste entendimento é aquele que diz que o fulcro da autuação é a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação bem como as mercadorias com fase de tributação encerrada, sem o devido registro na escrita fiscal. *In casu*, a infração em apreço refere-se a bens de uso e consumo, o que se enquadra perfeitamente na condição prevista no referido art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

Como a redação do dispositivo citado tem data posterior à dos fatos, há que se aplicar à retroatividade mais benéfica da Lei de maneira a beneficiar o recorrente, a rigor do art. 106 do CTN de modo que o percentual da multa passa a ser de 1% sobre o valor das operações.

Com respeito à infração 6, a tese recursal repousa sobre o argumento de que as operações que sustentam a acusação fiscal derivam de remessas da FORD, dentro do sistema de compartilhamento, em regime de comodato, envolvendo ferramentas, e que por isso tais operações não são alcançadas pelo ICMS.

Vejo que tese recursal carece de bases mais solidas. Em verdade, o que resta evidente nos autos, por que não foi demonstrado o contrário, é que houve efetivamente entrada de mercadorias no estabelecimento do recorrente sem a devida escrituração, e quanto a isto, não há discussão. Nesse diapasão, o fato de haver contrato de comodato entre o recorrente e FORD não consegue elidir a acusação fiscal. De outra banda, em que pese o recorrente sugerir que as operações correspondentes às notas fiscais colacionadas às fls. 151 a 172 não têm valor comercial, o que se observa nas referidas notas é que lá estão apostos valores do total dos produtos.

Há que se ressaltar que o Decreto referenciado no corpo das notas fiscais, cujo texto diz: “*não incidência do ICMS, conf art 7, inciso XIV e XV do Dec 45490/00*”, é norma do Estado de São Paulo, o que também não autoriza a conduta do recorrente.

Por tudo isso, entendo que a capitulação da multa está correta. Entretanto, conforme disposto no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que diz que “*as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto*”, e considerando que a presunção de inocência é pressuposto basilar do direito, e que não foram trazidos aos autos quaisquer elementos que indiquem que o recorrente agiu com dolo, fraude ou simulação, uso da prerrogativa dada a este julgador pelo dispositivo acima mencionado para reduzir a multa aplicada para 10% do valor inicialmente lançado, devendo ser exigido do recorrente a importância de R\$57.490,35 pelo cometimento da infração 6.

Quanto às eventuais questões que versam sobre inconstitucionalidade, devo registrar que tais questões não podem ser apreciadas por este CONSEF, a rigor do que determina o art. 167, inciso II, do RPAF/BA.

Por tudo o quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para afastar integralmente as infrações 2, 3 e 4, e parcialmente as infrações 5 e 6.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário)

Com todo respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo discordo parcialmente do posicionamento exposto no seu voto, posicionando-se contrária à sua decisão a respeito das infrações 2, 3 e 4.

Na infração 2 é exigido ICMS pela 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).

Toda a sustentação do n. relator, em síntese, é que em uma transferência de mercadorias não existe mercancia, portanto inexistente fato gerador do imposto. Com tal argumento aplica as determinações da Súmula nº 166, do STJ.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional as regras para a cobrança do ICMS (art. 155, § 2º, XII). Neste sentido determina a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 1º que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o ICMS, seguindo as diretrizes que estabelece. A Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia seguindo o que dispõe o art. 2º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, determina no seu art. 2º, § 1º, I: *São irrelevantes para caracterização do fato gerador: a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.* E no seu § 2º: *Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*

E a pergunta, após esta colocação é: a operação foi “suscetível de circulação econômica”? A resposta para mim é clara e afirmativa. Houve uma transferência de mercadoria que foram internalizadas neste Estado com o fim específico de posterior comercialização. Por isto que o art. 4º, I da lei do ICMS deste Estado determina: *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*, reproduzindo, fielmente, as determinações do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, não houve apenas uma circulação física das mercadorias, mas, também uma circulação econômica, com o fato gerador do imposto claramente expresso na norma legal, o que não pode desaguar na aplicabilidade da Súmula nº 166, do STJ, como entendido no voto prolatado.

E, por fim, a Lei nº 7.014/96 determina no seu art. 14, para efeito legal, que são autônomo cada estabelecimento do mesmo titular (§ 2º). Assim, ao transferir de sua matriz situada em outro Estado para a filial atuada, situada neste Estado, mercadorias para serem comercializadas, houve transferência de titularidade das mesmas, de um para outro estabelecimento comercial.

Em assim sendo, meu voto é pela manutenção da decisão recorrida, mantendo em sua inteireza a infração ora em lide.

Na infração 3, o contribuinte é acusado da falta de recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido (aquisição de refeições para os seus funcionários junto à empresa GR S/A).

Neste particular, somente posso me alinhar ao voto vencedor prolatado pela JJF.

Como bem pontuado pela JJF, o art. 343, XVIII do RICMS/97 determina que é diferido 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.

Portanto, a empresa na condição de adquirente das refeições é responsável por substituição relativamente ao imposto cujo lançamento se encontrava diferido. Ou seja, o valor lançado

representa o imposto correspondente às operações antecedentes cujo lançamento se encontrava diferido, em virtude da responsabilidade que é atribuída a ela pela norma tributária, na qualidade de responsável tributário por substituição, por ter ocorrido em seu estabelecimento o encerramento da fase de diferimento.

O fato da empresa fornecedora do recorrente apurar o ICMS através de sua receita bruta, tal fato não se refere ao ICMS diferido, uma vez que a responsabilidade do imposto ora exigido cabe ao recorrente, não havendo o que falar em responsabilidade do recolhimento do imposto pelo fornecedor das refeições, que recolhe o tributo de sua própria responsabilidade, apurado através de sua receita bruta.

E, observo, esta responsabilidade (recolhimento do imposto diferido) independente da forma de organização societária, do porte do fornecedor da refeição, se pequena empresa, se média empresa, se microempresa ou empresa normal, e independe da forma de apuração do imposto adotada por esse fornecedor, já que as disposições legais assim (art. 343, XVIII, do RICMS/1997), assim dispõe sem exceções.

E, por fim, como observou a JJF, *“na maioria das notas fiscais emitidas pelo fornecedor das refeições, a exemplo da nº 4071 (fl. 85) foi aposto carimbo indicando “ICMS diferido, 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”*.

Por tudo exposto, não merece qualquer reparo a decisão da JJF, mantendo em sua integralidade o ICMS exigido na presente ação fiscal e em relação à infração 3.

Na infração 4 é exigido o ICMS pela falta de seu recolhimento, em razão do recorrente ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de transferências interestaduais de materiais de uso e consumo para a sua matriz sem destaque do imposto.

Esta infração é o “reverso da medalha” da infração 2. Ou seja, aqui o recorrente não recebeu, por transferências, as mercadorias para uso e consumo e sim, as transferiu à sua matriz.

Todos os argumentos expostos na infração 2 são os mesmos que trago para divergir do n. Conselheiro, não havendo necessidade de trazer, novamente, todos aqueles já expostos.

Em assim sendo, mantenho a Decisão recorrida, consequentemente, a exigência fiscal.

Meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso relativo às infrações 2, 3 e 4, acompanhando o voto do n. relator a respeito das demais infrações.

VOTO DIVERGENTE (Infrações 5 e 6 – Recurso Voluntário)

Este voto refere-se às Infrações 5 e 6, em relação ao julgamento das quais ousou discordar do entendimento do ilustre Conselheiro Relator, pelo que a seguir exponho.

A Infração 5 trata de entrada, no estabelecimento, de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, tendo sido aplicada à multa de R\$7.866,18, conforme percentual de 10% previsto no artigo 42, IX, da Lei nº 7.014/96.

Determina este dispositivo:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Assinalo que quando da compra, pelo contribuinte, de bem de uso, ou consumo, este deve recolher ao erário o ICMS correspondente à diferença de alíquota, porque ali se realizou uma operação sujeita a esta forma de tributação. Naquele momento da aquisição, deve proceder à escrituração em seu livro Registro de Entradas. Nada obsta a que o contribuinte decida, em momento posterior, modificar a destinação dada a esta mercadoria que adquirira para uso e consumo, desde que recolha o imposto devido pela nova operação, fazendo os ajustes escriturais necessários. Na operação de aquisição para uso e consumo houve uma tributação, e se a mercadoria permanecer na condição para a qual foi adquirida, material de uso e consumo, de fato não se recolherá tributo em razão de uma saída posterior. Mas não se trata de uma mercadoria adquirida com fase de tributação definitivamente encerrada, a exemplo de mercadorias adquiridas sob regime de substituição tributária.

Tal como já exposto no julgamento de primeiro grau, a multa no percentual de 1%, pleiteada pelo impugnante, deve ser aplicada nas aquisições de mercadorias não mais tributáveis, ou isentas, não lançadas na escrita, o que não se verifica na lide em julgamento, 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, pelo que, *data venia*, entendo não se aplicar o teor do inciso XI do artigo 42 da mencionada Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela manutenção da Decisão *a quo* no sentido da procedência da imputação 5, mantendo a multa no percentual de 10% tal como indicada no Auto de Infração e deliberado pela e. Junta de Julgamento Fiscal.

A Infração 6 trata de entrada, no estabelecimento, de mercadorias não sujeitas à tributação, sem registro na escrita, tendo sido aplicada à multa de R\$574.903,46, conforme percentual de 1% previsto no artigo 42, XI da Lei nº 7.014/96.

Determina este dispositivo:

Lei nº 7.014/96:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal; (Redação atual do inciso XI do caput do art. 42 dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.)

"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável ou cujo imposto já tenha sido pago por antecipação, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;" (Redação anterior dada ao inciso XI do caput do art. 42 pela Lei 8.967, de 29/12/03, efeitos de 30/12/03 a 27/11/07.)

"XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria não tributável, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;"(Redação original, efeitos até 29/12/03.)

Tal como já exposto no brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, está comprovado o descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo, e a previsão normativa já existente quando do cometimento desta infração.

Contudo, peço vênica para discordar do posicionamento externado pelo digno Relator acerca da redução da multa aplicada.

A prática infracional compele à aplicação da multa prevista na legislação. A dispensa de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS. Portanto, da conduta infracional decorre a aplicação da multa, e nos termos do §2º do artigo 40 da mesma Lei está previsto que independe, tal sanção, da comprovação da ocorrência de dolo. Contudo, para que ocorra a dispensa da aplicação de multa é que se faz necessária a comprovação da falta de dolo. Portanto, caberia ao contribuinte comprovar que não houvera dolo, e que o imposto teria sido regularmente recolhido ao erário. Tal comprovação não se encontra nos autos deste processo,

pelo que inexistentes as condições previstas legalmente para a redução da multa indicada no Auto de Infração e mantida pela decisão de primeiro grau.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto em relação à Infração 6, para que fique mantida a multa tal como lançada no Auto de Infração e decidido pela Primeira Instância de julgamento deste Conselho de Fazenda.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime em relação às infrações 5 e 6, por maioria quanto às infrações 2, 3 e 4, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206955.0008/09-6, lavrado contra **FERROLENE S/A. – INDÚSTRIA E COMERCIO DE METAIS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.008,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “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\$58.276,97**, previstas no art. 42, incisos IX e XI, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO VENCEDOR (Infração 5 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Mônica Maria Roters, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

VOTO DIVERGENTE (Infração 5 – Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCEDOR (Infração 6 – Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois, Mônica Maria Roters, Rodrigo Lauande Pimentel e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Infração 6 – Recurso Voluntário) – Conselheira: Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR
(Infrações 2, 3 e 4 – Recurso Voluntário)

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO DIVERGENTE
(Infrações 5 e 6 – Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS