

A. I. N° - 206955.0009/11-4
AUTUADO - FERROLENE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS
AUTUANTE - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS CARVALHO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 12/06/2012

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0120-03/12

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. REMESSAS PARA DEPÓSITO SEM PROVA DO RETORNO. Falta de nexos entre o fulcro da autuação e os fatos. Embora o enunciado da descrição acuse falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, dando a impressão de que se trataria de imposto lançado e não recolhido, o fato é outro, e envolve discussão de aspectos que nada têm a ver com imposto lançado e não recolhido, para o qual a multa é outra e o fundamento da imputação seria outro. Não se admite no julgamento a mudança da materialidade do fato. Lançamento nulo por falta de certeza e por inobservância do devido procedimento legal. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. a) FATO DEMONSTRADO NOS AUTOS. Não acatada a tese da inexistência de fato gerador da obrigação tributária nas transferências. Os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular são juridicamente autônomos. Nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do imposto. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96. A autonomia dos estabelecimentos é reforçada pelo art. 12, I, ao estabelecer que o fato gerador do ICMS se considera ocorrido no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes. Este órgão decide com base no direito posto. A legislação prevê a obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas do imposto por ocasião da entrada, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento. Os cálculos não foram impugnados. Mantido o lançamento. b) FATO NÃO DEMONSTRADO. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo. 3. DIFERIMENTO. AQUISIÇÃO DE REFEIÇÕES PARA CONSUMO DOS FUNCIONÁRIOS. Existência de Regime Especial que prevê o recolhimento do imposto pela fornecedora, com a ressalva de que, “no

caso de verificação, pela fiscalização, do não recolhimento do imposto pela mesma, a exigência do imposto recairá sobre o adquirente das refeições,” o que significa que, antes de lavrar o presente Auto, a fiscalização deveria ter verificado se a fornecedora deixou de pagar o imposto, de modo que somente após tal verificação é que seria possível autuar o adquirente das mercadorias. Lançamento indevido. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Não acatada a tese da inexistência de fato gerador da obrigação tributária nas transferências. Nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do imposto: Lei Complementar nº 87/96, art. 12, I. Os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular são juridicamente autônomos: Lei Complementar nº 87/96, art. 11, § 3º, II. Os cálculos não foram impugnados. Mantido o lançamento. **5. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTAS. a) OPERAÇÕES SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. b) OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO.** Fatos não demonstrados nos autos. Falta de certeza e liquidez, e inobservância do devido procedimento legal. Lançamentos nulos. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30.5.11, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios – a empresa realizou remessa de produtos para a Arcelormetal Tubarão Comercial S.A. com a “finalidade” de depósito fechado, utilizando o CFOP 5905, sem fazer a comprovação do retorno dos produtos –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 99.670,83, com multa de 50%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 22.165,36, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de “ICMS substituído por diferimento” [sic], na condição de responsável pelo imposto diferido relativamente à aquisição de refeições à empresa GR S.A., para seus funcionários, sendo lançado tributo no valor de R\$ 6.349,44, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, sendo lançado tributo no valor de R\$ 64.372,45, com multa de 60%;
5. falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação [pelo ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 1.292,19, equivalente a 10% do valor comercial das entradas não escrituradas;
6. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações não tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 8.491,58, equivalente a 1% das entradas não registradas;

7. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 47.840,92, com multa de 60%.

O autuado impugnou os lançamentos (fls. 117/127) requerendo inicialmente que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente habilitados nos autos. Suscita como preliminar a nulidade do procedimento, por ausência do Termo de Início da Fiscalização, alegando que pelo menos aquele instrumento não foi apresentado aos profissionais habilitados para proceder à defesa. Assinala que a Ordem de Serviço que originou o Auto de Infração é de 2010, e o Auto foi lavrado em 30.5.11, o que a seu ver é indício de vício na formalidade atrelada ao aludido termo. Alega que em situações análogas o CONSEF tem decidido na forma do acórdão cuja ementa transcreve.

Suscita ainda em preliminar a nulidade do procedimento [item 1º] por insegurança na determinação da infração e ausência de nexo entre o fulcro do Auto de Infração e os fatos, haja vista que, com exceção das Notas 10159 e 10539, as Notas listadas no demonstrativo de débito não são de “Remessa para depósito – CFOP 5905”, como consta na autuação, e sim de “Retorno – CFOP 5903”. Argumenta que, sendo assim, não existindo nexo de causa e efeito entre a causa de pedir, os fatos reais e a natureza das operações constantes nas Notas que serviram de suporte para a apuração dos valores, o lançamento é nulo de pleno direito.

Suscita uma terceira preliminar, esta em relação ao item 7º, alegando insegurança na determinação da infração e na apuração dos valores, bem como cerceamento do direito de defesa, além de ofensa ao disposto no art. 46 do RPAF, por não ter sido apresentado o demonstrativo analítico, com individualização das operações, visando a identificar as Notas Fiscais, datas, valores e natureza das aquisições, dizendo que sem esses elementos não se pode afirmar sequer que as operações são referentes a aquisições suscetíveis ao pagamento da diferença de alíquotas, aduzindo que o registro no livro de apuração do ICMS, no CFOP 2556, não é suficiente para sustentar o lançamento e, principalmente, para caracterizar o fato gerador da obrigação.

Quanto ao mérito, no que tange ao item 1º, que acusa a empresa de ter feito remessas para a Arcelormetal S.A., para depósito (CFOP 5905) sem comprovar o retorno dos produtos remetidos, o autuado alega que as poucas Notas Fiscais listadas na planilha anexa ao Auto de Infração, relativas à remessa de produtos para a Arcelormetal Tubarão Comercial S.A. para depósito (CFOP 5905) sem a suposta comprovação de retorno, dizem respeito a matérias-primas (bobinas de aço) para serem utilizadas na indústria automobilística, tendo as operações nuances não analisadas na autuação, não existindo evasão do ICMS.

Alega que a autuante se equivocou ao indicar os valores das Notas Fiscais 10539, 10542, 10553, 10544, 10545 e 12343, cujos valores reais são, respectivamente, R\$ 27.764,35 (e não R\$ 55.528,73), R\$ 27.207,82 (e não R\$ 81.623,52), R\$ 23.126,66 (e não R\$ 46.253,33), R\$ 48.545,00 (e não R\$97.090), R\$ 49.780,00 (e não R\$ 99.560,00) e R\$ 28.423,14 (e não R\$ 55.926,26), conforme cópias das Notas, anexas. Frisa que, conforme já havia sido dito, a grande maioria das Notas não é de “remessa” e sim de “retorno”, exceto as Notas 10159 e 10539, o que, por si só, como aventado na preliminar, observado o disposto no art. 155, parágrafo único, do RPAF, conduz à improcedência do lançamento.

No que tange às operações de “remessa”, a defesa alega que a empresa, juntamente com a Vega do Sul S.A. (Arcelormetal – IE 57.576.532) e com a Usina Siderúrgica de Minas Gerais, possui um Regime Especial, conforme parecer anexo, que lhe permite o compartilhamento da mesma área de armazenagem por empresas fornecedoras de matérias-primas localizadas no Complexo Ford do Nordeste, situado na Av. Henry Ford, 2000, Copec, Camaçari, Bahia, e, por seu turno, a Ford Motor Company Brasil Ltda., de acordo com a cópia anexa, também possui Regime Especial, visando à adoção e ao cumprimento de obrigações fiscais acessórias relacionadas ao sistema de produção industrial de veículos denominado “Produção Compartilhada”. Aduz que o regime

concedido à sua empresa tem origem naquele firmado com a Ford, já que sua empresa participa, na produção de veículos, da etapa de beneficiamento industrial de aço para transformação de bobinas em “blanks”, chapas e rolos, e para isso lhe foi designada uma área em comodato, no interior do Complexo Ford, integrando-a como empresa sistemista daquele Complexo, e essa é, na prática, a atividade exclusiva de sua empresa na Bahia.

Em face dessas informações, conclui dizendo que sua empresa não comercializa bobinas de aço, pois sua atividade é de industrialização, por encomenda, de bobinas de aço, de modo que as mercadorias objeto de autuação não foram comercializadas em sua forma original, sendo transformadas, dentro da Ford, em “blanks”, chapas e rolos, e o ICMS sobre os mesmos produtos é recolhido pela Ford, quando da comercialização dos veículos por ela produzidos. Observa que, de acordo com o Regime Especial anexo, a Ford tem autorização para a dispensa de emissão e registro de documentação fiscal referente às mercadorias que transitam dentro da área do Complexo, alcançando as empresas com as quais compartilha a sua produção, e portanto as operações estão todas atreladas à Ford, como poderá ser aferido mediante diligência ou revisão fiscal, que requer como meio de prova.

Explica que, de acordo com a documentação anexa, acompanhada de demonstrativos elencando cada fase da triangulação, envolvendo a matéria-prima até a industrialização dos insumos utilizados pela Ford na produção de veículos (“blanks”, chapas e rolos de aço), fica demonstrado que a Vega do Sul (Arcelormetal) emite para a sua empresa (Ferrolene) Nota Fiscal a título de “Remessa para industrialização por encomenda”, que, por sua vez, faz a devolução ao remetente, o que pode se atestar através da descrição dos produtos, quantidades, peso e valores, porém, antes da tal devolução, ainda que de forma desnecessária, sua empresa emitia outra Nota Fiscal, a título de “Remessa para depósito fechado”, para a mesma Vega do Sul, assim como outras Notas, fracionadas, da Ferrolene de Simões Filho para a Ferrolene de Camaçari, ou da de Camaçari para a de Simões Filho, a título de “Retorno de depósito fechado”.

Acrescenta que tudo isso, apesar de desnecessário e de ter sido levado a efeito com falhas, permite que se faça a vinculação dos produtos, em razão da coincidência das mercadorias, quantidades, pesos, lotes e valores, demonstrando que as falhas foram apenas no campo acessório, sem repercussão no pagamento do ICMS, haja vista que o imposto somente deve incidir sobre o produto resultante da utilização das peças industrializadas pela empresa, que são os veículos fabricados pela Ford.

Alega que outra forma de se fazer a vinculação na triangulação dos produtos se encontra nas Notas emitidas pela Ferrolene e pela Vega do Sul, pois nelas constam referências aos lotes dos produtos, além da clara relação entre datas, quantidades, valores, etc. Aponta como exemplo a Nota Fiscal 10159, de 21.3.07, cujo lote 7519025H tem vinculação com as Notas 14173, 9902 e 5268, anexas, assegurando que o mesmo ocorre em relação a todas as Notas que têm relação com a causa de pedir, de modo que as que não têm relação devem ser excluídas da autuação. Acrescenta que anexou todas as Notas vinculadas aos documentos que determinaram a autuação, para provar que, apesar de alguns equívocos na formalização da triangulação, não existe venda das bobinas e que todas tiveram como destino final, já industrializadas, a Ford.

Argumenta que, conforme já exposto, apesar da “confusão” administrativa criada, não se pode dizer que as Notas autuadas, como no exemplo citado da Nota Fiscal 4823, ensejaram a remessa de mercadorias, pura e simplesmente, para “depósito” e que não houve o retorno. Pondera que não se pode fazer a apuração de forma dissociada da Ford, porque, de acordo com os elementos apresentados, os produtos se destinam a uma etapa da transformação das bobinas em “blanks”, chapas e rolos de aço, dentro do Complexo Industrial da Ford e tendo como destino final a “produção compartilhada”, não existindo nos autos qualquer indício que leve a crer que as mercadorias tiveram outro destino fora do sistema acima enunciado.

Pondera que os erros da empresa não fazem nascer fatos geradores do ICMS, reais ou presumidos, pois, em se tratando de empresas que trabalham no sistema de “produção compartilhada”, vale o destino final dos bens produzidos a partir das matérias-primas.

Requer que, a partir da documentação trazida aos autos, seja determinada revisão por fiscal estranho ao feito, a cargo da ASTEC deste Conselho, ou mesmo diligência coordenada pelo próprio autuante, a fim de se aferir se os documentos apresentados têm vinculação e atestam a triangulação, bem como se persiste base para a presunção de comercialização, fora do circuito de “produção compartilhada”, dos produtos objeto da autuação. Visando à revisão pleiteada, esclarece que houve apenas erro na indicação dos CFOPs, o que foi corrigido no Sintegra, livros e demais documentos de informações econômico-fiscais, antes da autuação, o que não foi aceito pela autoridade fiscal, conforme demonstrativo anexo.

Aduz que, por estar o seu estabelecimento instalado e inscrito dentro da área daquele com o qual realiza a “produção compartilhada”, não houve circulação econômica dos produtos, aplicando-se o disposto na Súmula 166 do STJ.

Quanto ao item 2º, alega que, conforme consta no Auto de Infração e no demonstrativo analítico pertinente, a empresa recebeu mercadorias em transferência da matriz, situada em São Paulo, e nesse caso não se configura o fato gerador do ICMS, ante a circulação econômica dos produtos, e além disso as compras, feitas pela matriz, foram taxadas com a alíquota interna de São Paulo, não se podendo falar em “diferença de alíquotas”, e como nas transferências não se configura o fato gerador em São Paulo, não há por que se falar em “complementação”, pois, se não existe alíquota no Estado de origem, não existirá no destino, consoante o art. 69 do RICMS/BA. Nesse sentido, observa que o Estado de São Paulo prevê a não-incidência do imposto, conforme art. 7º, inciso XV, do RICMS/SP. Frisa que a GETRI, conforme Parecer nº 3.025/01, também se posicionou no mesmo sentido, cuja obtenção no sistema da SEFAZ e juntada, como meio de prova, solicita.

Com relação ao item 3º, alega que consta no corpo das Notas Fiscais que serviram de lastro para a exigência que o fornecedor das refeições possui Regime Especial deferido pela DITRI (Parecer nº 3.461/2001), o qual paga o ICMS sobre o fornecimento das refeições com base no regime de receita bruta, afastando a responsabilidade do autuado. Anexou cópias das Notas e do aludido parecer.

Quanto ao item 4º, alega que não procede o lançamento por não haver circulação econômica das mercadorias, não importando se a operação é interna ou interestadual. Argumenta que não se pode atribuir diferenciação em razão do destino, notadamente se persiste a falta de circulação econômica. Observa que nesse sentido o STJ editou a Súmula 166, segundo a qual “Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Com relação ao item 5º, reconhece ser parcialmente procedente, porém o correto seria a cobrança da multa de 1%, tendo em vista que as Notas Fiscais atestam aquisições de materiais de uso e consumo (alimentos, impressos, materiais elétricos, etc.), assim como devoluções de “sacarias” (Notas 179179, 8126 e 8127), portanto fora da cadeia de tributação, pois não se prestam à revenda.

No tocante ao item 6º, alega que as Notas 14565 e 16021 foram registradas, embora com a numeração errada (14563 e 6021), considerando que isso justifica a exclusão da imposição. Quanto aos demais documentos, requer a posterior juntada dos comprovantes de lançamento, ou a apresentação, em se tratando de matéria de direito, de justificativas para a omissão, haja vista ser possível, por exemplo, que as Notas digam respeito a remessas da Ford, dentro do sistema de “compartilhamento” já explicado, de ferramentas, em regime de comodato, com não-incidência do ICMS, e sem valor comercial dos produtos, embora apenas mediante uma apuração mais detalhada seja possível saber.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente revisão por fiscal estranho ao feito ou diligência para a comprovação da falta de circulação econômica

das mercadorias que ensejaram o item 1º, para se aferir se os documentos apresentados têm vinculação e atestam a triangulação e se persiste base para a presunção de comercialização fora do circuito de “produção compartilhada”.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente, ou, no máximo, procedente em parte, com a condenação limitada ao resultado do percentual de multa expressamente acatado, no caso do item 5º. Juntou documentos.

A auditora responsável pelo lançamento prestou informação (fls. 283/288) dizendo que, com relação à falta de Termo de Início de Fiscalização, o termo foi emitido e lavrado no Registro de Ocorrências para ciência do contribuinte, conforme cópia anexa. Considera que também não tem cabimento a alegação de que a Ordem de Serviço foi emitida em 2010, pois a emissão de OS é um procedimento administrativo. Argumenta que o início da ação fiscal acontece quando da emissão de Termo de Início de Fiscalização, Termo de Intimação e outros expedientes relacionados no RPAF, e não quando da emissão da Ordem de Serviço.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 1º, a autuante informa que, em face dos erros dos valores das Notas Fiscais apontados pela defesa, procedeu às correções, excluindo as Notas Fiscais com o CFOP 5903, uma vez que elas constavam no Sintegra e no Registro de Entradas com o CFOP 5905.

Relativamente ao Regime Especial que trata de “Produção Compartilhada”, a autuante afirma que tal regime não exige os contribuintes integrantes do Sistema Ford da emissão de Notas Fiscais, devendo todas as sistemistas emitir Notas Fiscais na movimentação de produtos entre si e nas operações das sistemistas com a Ford. Aduz que, como se trata de um sistema dinâmico e complexo, no Regime Especial é permitido que seja emitida pela Ford Nota Fiscal no final do dia, acobertando todas as movimentações de produtos que ocorreram durante o dia, a fim de facilitar a execução dos procedimentos administrativos e fiscais, porém o Regime Especial não permite que as empresas não emitam a Nota Fiscal correspondente a qualquer operação realizada por todas as empresas sistemistas.

Informa que o autuado fez prova do retorno dos “produtos” remetidos para a Vega do Sul (Arcelormetal), razão pela qual foi motivo de autuação para recuperação do ICMS referente à remessa de mercadorias tributadas sem tributação. A seu ver, como os “produtos” foram remetidos com a finalidade de depósito fechado, deveriam retornar ou figurar no inventário em 31.12.07 como material em poder de terceiros, e isso não ocorreu.

Com relação à planilha apresentada pelo contribuinte com o CFOP 5903 (Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo), para comprovar o retorno de produtos remetidos para depósito fechado, a autuante informa que considerou as Notas Fiscais que realmente foram emitidas com o CFOP 5903 e excluiu da planilha original, passando o ICMS a ser “recuperado” a ser de R\$ 7.333,01.

No tocante ao item 2º, a autuante considera que a fundamentação apresentada pela defesa não é cabível, uma vez que a isenção do ICMS sobre as operações de saída de materiais de uso ou consumo é restrita ao Estado de São Paulo, porém na Bahia tais operações são tributadas normalmente. Diz que a DITRI, em resposta a uma consulta da IFEP Indústria, respondeu que o RICMS permite a cobrança do imposto a título de diferença de alíquotas, ainda que não tenha havido destaque do imposto na Nota Fiscal de aquisição, desde que este “não destaque” não tenha base em convênio ou regra constitucional, nos termos da alínea “a” do inciso I do parágrafo único do art. 69 [do RICMS], e no caso em questão, em que não se trata de uma desoneração concedida por convênio que abranja todos os Estados, como também não é uma regra constitucional, pois a exoneração alegada é restrita ao Estado de São Paulo, cabe portanto ao Estado da Bahia o direito à “complementação” de alíquotas.

Relativamente ao item 3º, a autuante diz que mantém a autuação, pois no Parecer 3461/01 às fls. 254-255 consta no último parágrafo que a sujeição passiva não havia sido objeto de alteração, e

portanto o adquirente das refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários continua sendo o sujeito passivo da relação tributária referente a tal operação, de modo que o Regime Especial permite à GR S.A. o recolhimento do imposto nos fornecimentos de refeições por ela efetuados, sendo que, no caso de verificação de não recolhimento do imposto por ela, a exigência do tributo recairá sobre o adquirente das refeições. A autuante considera ser necessário que o autuado faça a comprovação do pagamento do imposto pela GR S.A., já que é o autuado o sujeito passivo na operação, conforme está descrito no Parecer 3461/01, a fim de que se possa considerar a exigência do imposto satisfeita.

Quanto ao item 4º, informa a autuante que a infração está fundamentada no art. 27 do RICMS, que transcreve. Aduz que as operações “foram realizadas entre Estados da Federação”, uma vez que foram transferidos materiais de uso ou consumo para a matriz localizada no Estado de São Paulo, não estando tais operações contidas no art. 27, I, que trata apenas das operações dentro do Estado da Bahia, e as transferências foram feitas para São Paulo.

Quanto ao item 5º, considera que o autuado não teria contestado a autuação.

Diz que mantém na íntegra a multa do item 6º, já que os “produtos” não têm incidência do ICMS.

Com relação ao item 7º, diz que o autuado não teria apresentado defesa para esta infração.

O processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 302-303), para que fosse dada ciência ao contribuinte da informação fiscal e dos elementos a ela anexados pela autuante.

O autuado manifestou-se (fls. 307/310) declarando que reitera todos os termos de sua defesa e a solicitação para que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais habilitados nos autos para representá-lo, renunciando apenas ao pleito de nulidade em decorrência da ausência do Termo de Início da Fiscalização”, em face dos documentos apresentados às fls. 290/292.

Quanto ao item 1º, sustenta que, ao contrário do que afirma a autuante, existe sim previsão de dispensa de emissão e registro de documentação fiscal pelas empresas sistemistas, conforme Regime Especial da Ford, e no tocante à ausência de registro no inventário isto constitui no máximo uma ocorrência autônoma, de caráter acessório, que não tem o condão de caracterizar o fato gerador da obrigação cobrada. Repete que o regime concedido à sua empresa tem origem naquele firmado com a Ford, já que sua empresa participa, na produção de veículos, da etapa de beneficiamento industrial de aço para transformação de bobinas em “blanks”, chapas e rolos, e para isso lhe foi designada uma área em comodato, no interior do complexo Ford, integrando-a como empresa sistemista daquele complexo. Afirma que essa é na prática a atividade exclusiva de sua empresa na Bahia, não comercializando bobinas de aço, pois sua atividade é de industrialização, por encomenda, de bobinas de aço, e as mercadorias objeto deste Auto não foram comercializadas em sua forma original, sendo transformadas, dentro da Ford, em “blanks”, chapas e rolos, sendo que o ICMS sobre tais mercadorias é recolhido pela Ford quando da comercialização dos veículos por ela produzidos. Assinala que a documentação anexada na defesa, acompanhada de demonstrativos relativos a cada fase da triangulação, envolvendo a matéria-prima até a industrialização dos insumos utilizados pela Ford na produção de veículos (“blanks”, chapas e rolos de aço), demonstra que a Vega do Sul (Arcelormetal) emite para a Ferrolene Nota Fiscal a título de “Remessa para industrialização por encomenda”, e a Ferrolene, por sua vez, faz a devolução ao remetente, o que pode se atestar através da descrição dos produtos, quantidades, peso e valores. Ocorre que, antes da tal devolução, ainda que de forma desnecessária, a Ferrolene emitia outra Nota Fiscal, a título de “Remessa para depósito fechado”, para a mesma Vega do Sul, assim como outras Notas, fracionadas, da Ferrolene de Simões Filho para a Ferrolene de Camaçari, ou de Camaçari para Simões Filho, de “Retorno de depósito fechado”. Argumenta que tudo isso, apesar de desnecessário e de ter sido levado a efeito com falhas, permite que se faça a vinculação dos produtos, em razão da coincidência das mercadorias, quantidades, pesos, lotes e valores, demonstrando que as falhas foram apenas no

campo acessório, sem repercussão no pagamento do ICMS, haja vista que o imposto somente deve incidir sobre o produto resultante da utilização das peças industrializadas, ou seja, sobre os veículos fabricados pela Ford. Argumenta que outra forma de se fazer a vinculação na triangulação dos produtos se encontra nas Notas emitidas pela Ferrolene e pela Vega do Sul, pois nelas constam referências aos lotes dos produtos, além da clara relação entre datas, quantidades, valores, etc. Dá como exemplo a Nota Fiscal 10159, cujo lote 7519025H tem vinculação com as Notas 014173, 9902 e 5268, anexas, aduzindo que o mesmo ocorre em relação a todas as Notas que tenham relação com a causa de pedir, e as que não têm relação devem ser excluídas da autuação. Frisa que apresentou todas as Notas vinculadas aos documentos que determinaram a autuação, para provar que apesar de alguns equívocos na formalização da triangulação, não existem venda das bobinas e que todas tiveram como destino final, já industrializadas, a Ford. A partir desses elementos, alega que não se pode dizer que as Notas autuadas, como no exemplo citado da Nota Fiscal 4823, ensejaram a remessa de mercadorias pura e simplesmente para “depósito” e não houve o retorno, e além disso não se pode fazer a apuração de forma dissociada da Ford, porque os produtos se destinam a uma etapa da transformação das bobinas em “blanks”, chapas e rolos de aço dentro do Complexo Industrial da Ford e tendo como destino final a “produção compartilhada”, não existindo nos autos qualquer indício que leve a crer que as mercadorias tiveram outro destino, fora do sistema acima enunciado. Conclui ponderando que os erros da empresa não fazem nascer fatos geradores do ICMS, reais ou presumidos, pois, em se tratando de empresas que trabalham no sistema de “produção compartilhada”, vale o destino final dos produtos produzidos a partir das matérias-primas.

No que tange ao item 2º, diz que ratifica a tese da defesa, pois as mercadorias transferidas da matriz situada em São Paulo não foram “adquiridas”, ou seja, não houve circulação econômica, sendo aplicável a interpretação constitucional espelhada na Súmula 166 do STJ, haja vista que as aquisições não foram feitas pelo estabelecimento autuado, e sim por sua matriz, e foram taxadas com a alíquota interna de São Paulo, não se podendo falar em “diferença de alíquotas”.

Com relação ao item 3º, diz que também reitera o que foi sustentado na defesa, e alega que não existe nos autos a comprovação de que a GR não pagou o ICMS na forma estabelecida no Parecer 3461/01, cuja apuração não compete ao autuado, na condição de particular, e sim ao fisco, de modo que a autoridade autuante é quem deveria comprovar que a GR não recolheu o imposto dentro do período e regime que lhe foi concedido, cobrando ao autuado, de forma solidária, se o pagamento não tivesse sido encontrado. Argumenta que, não tendo havido tal investigação antecedente, nem se pode dizer que houve diferimento, tendo as operações sido tratadas por norma específica do regime especial, que deve ser sobreposta à regra geral, de modo que a seu ver é improcedente o lançamento.

Quanto ao item 4º, sustenta que a autuação não procede, devido à ausência de circulação econômica das mercadorias. Toma por fundamento a Súmula 166 do STJ, segundo a qual não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Relativamente ao item 5º, reclama que a autuante afirmou que o lançamento não foi contestado, mas foi apresentada defesa. Considera que, ante a aceitação tácita da autoridade fiscal, a defesa deve ser convalidada, sendo o item procedente em parte, conforme a aludida defesa.

No que tange ao item 6º, alega que serve o reconhecimento da defesa quanto ao item 1º, para atestar a ineficácia do lançamento. Reitera que as Notas 14565 e 16021 foram registradas, embora com a numeração errada (14563 e 6021), o que a seu ver justifica a exclusão da imposição, e além disso certamente as Notas dizem respeito a remessas da Ford, dentro do sistema de “compartilhamento”, já explicado, de ferramentas, em regime de comodato, com não-incidência do ICMS e sem valor comercial dos produtos, não existindo motivação para a pena.

Quanto ao item 7º, reclama que a autuante disse que não houve defesa, mas na impugnação foi suscitada a nulidade deste item. Argumenta que, diante da inércia da autuante, o pleito de nulidade deve ser acatado. Transcreve o teor da alegação feita na defesa quanto a esse item.

Conclui dizendo que ratifica os pedidos feitos na defesa e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, ou, no máximo, procedente em parte, com a condenação limitada ao resultado do percentual de multa expressamente acatado no tocante ao item 5º.

A autuante prestou nova informação (fl. 315) dizendo que, quanto à alegação do autuado, em sua manifestação, de que os registros do livro de apuração do imposto com o CFOP 2556 não são suficientes para sustentar o lançamento relativo ao “diferencial” de alíquotas, considera que com essa afirmação o autuado está desclassificando sua escrituração fiscal, que é a fonte de informação primordial para o fisco analisar as operações realizadas com relação ao ICMS, e por isso mantém na íntegra todos os termos da informação anteriormente prestada.

Ressalta que foi julgado o Auto de Infração 206955.0008/09-6, tendo como autuado esse mesmo contribuinte, pela 4ª Junta, com as infrações iguais às do presente Auto, compreendendo estes dois Autos os exercícios de 2006 e 2007.

Foi determinada uma segunda diligência (fls. 319/322) a fim de que a autoridade fiscal responsável pelo lançamento adotasse as seguintes providências:

- a) item 5º: tendo em vista que o autuado questionou a multa de 10%, reclamando que a multa correta seria de 1%, haja vista envolver bens fora da cadeia de tributação, a exemplo de impressos e devoluções de sacarias, e considerando-se que ao prestar a informação a autuante considerou que o autuado não teria contestado esse item, foi solicitado que a autuante prestasse nova informação, atendendo ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação;
- b) item 7º: tendo em vista que o autuado pediu a nulidade deste item, alegando insegurança na determinação da infração e na apuração dos valores, bem como por cerceamento de defesa, por inexistência de demonstrativo analítico com detalhamento dos valores lançados, de modo a se saber quais são as Notas Fiscais, as datas, os valores e a natureza das aquisições e se elas estão sujeitas ao pagamento da diferença de alíquotas, e considerando-se que a autuante, ao prestar a informação, considerou que o autuado não teria apresentado defesa para esse item, foi solicitado que a autuante elaborasse demonstrativo com especificação das Notas Fiscais, espécies dos bens adquiridos, datas, valores e cálculos da diferença de alíquotas;
- c) item 1º: tendo em vista que em sua última manifestação o autuado expôs uma série de considerações, fazendo alusão às provas apresentadas, e considerando-se que a autuante na informação prestada não toca no assunto, deixando de atentar para a regra do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação, foi solicitado que a autuante prestasse nova informação, atendendo ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF;
- d) itens 2º e 4º: embora as considerações do autuado em sua manifestação repitam basicamente o que já foi dito na defesa, considerou-se de bom alvitre que a autuante voltasse a se pronunciar sobre as questões suscitadas;
- e) item 3º: tendo em vista que, de acordo com o parecer da DITRI às fls. 254/255, a faculdade de o fornecedor das refeições efetuar o pagamento do imposto não exclui a responsabilidade atribuída ao adquirente, constando ao final que, sendo verificado pela fiscalização que o fornecedor não pagou o imposto, a responsabilidade recai sobre o adquirente, tendo o autuado em sua última manifestação reclamado que não há prova nos autos de que o fornecedor das refeições não tivesse pago o imposto, e considerando-se que quem pode fazer essa prova é o fisco, pois o autuado não tem poder de polícia, foi solicitado que a autoridade fiscal

verificasse e informasse se o fornecedor dos alimentos pagou o imposto relativo às operações objeto da autuação;

- f) item 6º: tendo em vista que o contribuinte reclamou na defesa, dentre outras coisas, que duas Notas Fiscais foram escrituradas com numeração errada, indicando os documentos, não tendo a autoridade fiscal ao prestar a informação nada dito quanto a esse aspecto, e considerando-se que em sua manifestação posterior o contribuinte voltou a insistir nesse ponto, porém na nova informação prestada a autoridade fiscal voltou a silenciar quanto à alegação da defesa, foi assinalado na diligência que não havia sido observado o mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Em resposta à diligência, a autoridade fiscal prestou informação (fls. 325/340) pontuando o seguinte:

- a) item 7º: quanto à solicitação para que fosse elaborado novo demonstrativo com discriminação das espécies de bens, datas, valores e cálculos da diferença, consta à fl. 101 planilha com a “apuração diferencial de alíquotas” realizada com base nas informações extraídas diretamente do livro de apuração, com o CFOP 2556, relativo à aquisição de material de consumo, conforme fls. 102 a 111. Aduz que o autuado não apresentou as Notas Fiscais de aquisição dos materiais de consumo classificados nos livros fiscais. Informa que juntou cópia do Registro de Apuração, onde os valores apropriados ao CFOP 2556 foram escriturados, conforme fls. 102 a 111. Observa que a primeira defesa não questionou valores e discriminação de itens, mas sim o mérito da infração. Diz que, como o autuado não apresentou as Notas Fiscais, e sim os livros, se presume que todas as operações realizadas no exercício foram classificadas e escrituradas, e a princípio merecem fé, e se existe algum valor incorreto ou classificado erradamente a responsabilidade é inteiramente do autuado. Chama a atenção para um acórdão da 4ª Junta, informando que diz respeito a Auto de Infração igual a este, pois o que os diferencia é o exercício. Transcreve decisões deste Conselho;
- b) item 3º: observa que num dos acórdãos que foram transcritos consta a fundamentação para cobrança do ICMS diferido no fornecimento de alimentação. Chama a atenção para as Notas Fiscais da GR S.A. às fls. 53/76, que têm grafado em seu conteúdo que o ICMS está diferido, exatamente igual à autuação realizada no Auto de Infração objeto do acórdão a que se reporta. Explica que a fiscalização foi realizada no substituto tributário, portanto sujeito passivo, e o substituído não é o foco da fiscalização. Argumenta que quando a legislação do ICMS criou a figura do substituto tributário determinou seus direitos e obrigações. Manda que seja vista a jurisprudência que trascreve a seguir, transcrevendo um voto vencedor [não indica o número do acórdão, nem o órgão julgador];
- c) item 5º: informa que a aplicação de 10% se deve ao fato de serem as mercadorias tributadas no âmbito da legislação do ICMS. Considera que sua aplicação na indústria não determina o percentual de multa a ser aplicado, pois não conceitua o regime de tributação da mercadoria, produto ou serviço;
- d) item 6º: diz que a aplicação da multa foi de 1%.

Dada ciência do pronunciamento da autuante ao contribuinte, este se manifestou (fls. 344/347) reiterando o requerimento no sentido de que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais que o representam. Declara que reitera todos os termos de sua defesa. Frisa que a autoridade fiscal, mais uma vez, se esquivou de prestar sua informação na forma estabelecida pelo RPAF e, especialmente, não atendeu às solicitações do órgão julgador, o que a seu ver deve ser interpretado, diante da nova omissão, em benefício da empresa. Observa que a autoridade fiscal se limitou a transcrever o Acórdão JJF 0263-04/11 da 4ª JJF, apenas acrescentando, quanto ao item 7º do Auto de Infração, que o lançamento foi realizado com base nos registros da empresa, e, quanto ao item 5º, que a aplicação da multa de 10% se deve ao fato

de serem as mercadorias tributadas no âmbito da legislação do ICMS, não trazendo quanto aos demais itens qualquer comentário ou impugnação à defesa, e por isso considera que a defesa deve prevalecer.

Insiste em que, no tocante ao item 1º, existe previsão de dispensa de emissão e registro de documentação fiscal pelas empresas sistemistas, conforme Regime Especial da Ford, e a ausência de registro no inventário constitui no máximo uma ocorrência autônoma, de caráter acessório, que não tem o condão de caracterizar o fato gerador da obrigação cobrada. Repete que o regime concedido à sua empresa tem origem naquele firmado com a Ford, já que sua empresa participa, na produção de veículos, da etapa de beneficiamento industrial de aço para transformação de bobinas em “blanks”, chapas e rolos, e para tanto lhe foi designada uma área em comodato, no interior do complexo Ford, integrando-a como empresa sistemista daquele complexo, sendo essa na prática sua atividade exclusiva na Bahia, não comercializando bobinas de aço, já que sua atividade é de industrialização, por encomenda, de bobinas de aço, e as mercadorias objeto do Auto de Infração não foram comercializadas em sua forma original, sendo transformadas, dentro da Ford, em “blanks”, chapas e rolos. Reafirma que o ICMS sobre tais produtos é recolhido pela Ford ao comercializar os veículos por ela produzidos. Alega que a documentação anexada na defesa, acompanhada de demonstrativos relativos a cada fase da triangulação, envolvendo a matéria-prima até a industrialização dos insumos utilizados pela Ford na produção de veículos (“blanks”, chapas e rolos de aço), demonstra que a Vega do Sul (Arcelormetal) emite para a Ferrolene Nota Fiscal a título de “Remessa para industrialização por encomenda”, e a Ferrolene, por sua vez, faz a devolução ao remetente, o que pode ser atestado através da descrição dos produtos, quantidades, peso e valores. Ocorre que, antes da tal devolução, ainda que de forma desnecessária, a Ferrolene emitia outra Nota Fiscal, a título de “Remessa para depósito fechado”, para a mesma Vega do Sul, assim como outras notas, fracionadas, da Ferrolene de Simões Filho para a Ferrolene de Camaçari, ou de Camaçari para Simões Filho, de “Retorno de depósito fechado”. Argumenta que tudo isso, apesar de desnecessário e de ter sido levado a efeito com falhas, permite que se faça a vinculação dos produtos, em razão da coincidência das mercadorias, quantidades, pesos, lotes e valores, demonstrando que as falhas foram apenas no campo acessório, sem repercussão no pagamento do ICMS, haja vista que o imposto somente deve incidir sobre o produto resultante da utilização das peças industrializadas, ou seja, sobre os veículos fabricados pela Ford. Repete que outra forma de se fazer a vinculação na triangulação dos produtos se encontra nas Notas emitidas da Ferrolene e pela Vega do Sul, pois nelas constam referências aos lotes dos produtos, além da clara relação entre datas, quantidades, valores, etc. Comenta o exemplo dado na defesa, sustentando que o mesmo ocorre em relação a todas as Notas que têm relação com a causa de pedir, e as que não têm relação devem ser excluídas da autuação. Frisa que apresentou todas as Notas vinculadas aos documentos que determinaram a autuação, para provar que, apesar de alguns equívocos na formalização da triangulação, não existe venda das bobinas e que todas tiveram como destino final, já industrializadas, a Ford. Reitera que, por esses elementos, não se pode dizer que as Notas autuadas ensejaram a remessa de mercadorias pura e simplesmente para depósito e não houve o retorno, e além disso não se pode fazer a apuração de forma dissociada da Ford, pois os produtos se destinam a uma etapa da transformação das bobinas em “blanks”, chapas e rolos de aço, dentro do Complexo Industrial da Ford e tendo como destino final a “produção compartilhada”, não existindo nos autos qualquer indício que leve a crer que as mercadorias tiveram outro destino, fora do sistema que foi enunciado. Conclui reafirmando que os erros da empresa não fazem nascer fatos geradores do ICMS, reais ou presumidos, pois em se tratando de empresas que trabalham no sistema de “produção compartilhada” vale o destino final dos produtos produzidos a partir das matérias-primas. Quanto ao pedido da autuante de especial atenção do órgão julgador para o Acórdão JJF 0263-04/11, por ela trazido aos autos, o autuado diz que igual demanda já foi julgada improcedente pela 4ª Junta.

Quanto ao item 2º, o autuado diz que, diante da nova omissão da acusação, a tese da defesa fica ratificada, pois as mercadorias, transferidas da matriz situada em São Paulo, não foram “adquiridas”, ou seja, não houve circulação econômica, sendo aplicável a interpretação constitucional espelhada na Súmula 166 do STJ. Reafirma que as aquisições não foram feitas pelo estabelecimento autuado, e sim por sua matriz, e foram taxadas com a alíquota interna de São Paulo, não se podendo falar em “diferença da alíquota”.

Com relação ao item 3º, o autuado diz que reitera sua defesa, pois a autuante, novamente, não atendeu à solicitação da Junta, e não existe nos autos a comprovação de que a GR não pagou o ICMS na forma estabelecida no Parecer 3461/2001, cuja apuração não compete ao autuado, na condição de particular, e sim ao fisco, de modo que a autoridade autuante é quem deveria comprovar que a GR não recolheu o imposto dentro do período e regime que lhe foi concedido, cobrando ao autuado, de forma solidária, se o pagamento não tivesse sido encontrado. Conclui dizendo que, não tendo havido tal investigação antecedente, nem se pode dizer que houve diferimento, pois as operações foram tratadas por norma específica, mediante regime especial, que deve ser sobreposta à regra geral, portanto é improcedente o item 3º.

O autuado alega que improcede também o lançamento do item 4º, devido à ausência de circulação econômica das mercadorias, haja vista a Súmula 166 do STJ, segundo a qual não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Quanto ao item 5º, o autuado diz que a autoridade fiscal inicialmente havia alegado que o lançamento não foi contestado, e agora se limitou a dizer que, conforme seu entendimento, a multa se encontrava prevista na legislação. O autuado alega que em matéria de multa o CTN indica uma interpretação benéfica ao contribuinte, e nesse sentido anexou cópia de parecer da PGE/PROFIS, concluindo que a pena de 1% é mais abrangente e deve incidir sobre todas as mercadorias que não mais se encontram na “cadeia de tributação”, a exemplo dos bens do ativo fixo e produtos de uso e consumo. Conclui que esse item é procedente em parte, conforme sustentou na defesa.

No que tange ao item 6º, o autuado frisa que, diante do silêncio da autuante, a defesa deve ser aproveitada na sua inteireza, inclusive as razões do item 1º, para atestar a ineficácia do lançamento. Reafirma que as Notas 14565 e 16021 foram registradas, embora com a numeração errada (14563 e 6021), o que a seu ver justifica a exclusão da imposição, e além disso certamente as Notas dizem respeito a remessas da Ford, dentro do sistema de “compartilhamento” já explicado, de ferramentas, em regime de comodato, com não-incidência do ICMS, e sem valor comercial dos produtos, não existindo motivação para a pena.

No que se refere ao item 7º, o contribuinte alega que a autoridade autuante não atendeu parte do que foi solicitado pelo órgão julgador, devendo por isso prevalecer o pedido de nulidade formulado na defesa, e não combatido de forma direta e expressa, por insegurança na determinação da infração e na apuração dos valores, bem como por cerceamento do direito de defesa, pois houve flagrante ofensa ao disposto no art. 46 do RPAF, na medida em que não foi apresentado o demonstrativo analítico da cobrança, com individualização das operações, visando a identificar as Notas Fiscais, datas, valores e natureza das aquisições.

Conclui dizendo que ratifica os pedidos feitos na defesa e espera que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, ou no máximo procedente em parte, com a condenação limitada ao resultado do percentual de multa expressamente acatado quanto ao item 5º.

VOTO

Este Auto de Infração é composto de 7 lançamentos.

A defesa alegou como preliminar a inexistência de Termo de Início da Fiscalização. Ao prestar a informação, a autuante juntou cópia do termo. Portanto, o termo havia sido lavrado e foi anexado ao livro de ocorrências. Fica então superada essa preliminar.

Numa segunda preliminar o autuado suscita a nulidade do lançamento do item 1º por insegurança na determinação da infração e ausência de nexos entre o fulcro do Auto de Infração e os fatos.

Na verdade, é flagrante a falta de nexos entre o fulcro da imputação e os fatos, não somente naquilo que a defesa questionou, que consiste em mero erro quanto aos códigos das operações (CFOPs), e seria uma questão de mérito, e não preliminar, perfeitamente saneável, tendo o erro já sido reconhecido pela autoridade autuante, que reduziu o valor do imposto para R\$ 7.333,01. Com efeito, no que concerne à alegada falta de nexos, cumpre observar que o lançamento diz respeito à falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Por esse enunciado, tem-se a impressão de que se trataria de imposto lançado e não recolhido. Note-se que a multa estipulada, de 50%, é a prevista para esse tipo de infração – imposto lançado e não recolhido (Lei nº 7.014/96, art. 42, I).

Porém, em seguida a esse enunciado, a autoridade que procedeu ao lançamento fez um adendo, explicando que houve remessa de mercadorias para depósito fechado sem comprovação do retorno. Não se trata, então, de imposto lançado e não recolhido. O fato é outro, e a multa é outra.

A descrição das infrações é feita a partir de descrições-padrão constantes no sistema de emissão de Auto de Infração por processamento eletrônico (SEAI). Cada tipo de infração tem um código. Uma vez eleito determinado código pela autoridade fiscal, o sistema automaticamente faz a descrição do fato. O sistema não tem culpa se a autoridade fiscal escolhe o código errado.

Embora a autuante já tenha reconhecido o equívoco e reduzido o valor do imposto para R\$ 7.333,01, não é possível, no julgamento, mudar o fulcro da autuação. Se pelo menos o fato fosse passível de enquadramento na mesma categoria, sujeito à mesma multa, esse vício seria saneável, reabrindo-se o prazo de defesa. Porém o fato é outro. Não se trata de imposto lançado e não recolhido. A multa aplicável é outra. Trata-se portanto de vício substancial, ou seja, vício quanto à materialidade do fato. O § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais.

É nulo por conseguinte o lançamento do item 1º por incerteza quanto à imputação e inobservância do devido procedimento legal.

O item 2º refere-se à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento.

O autuado alega que recebeu mercadorias em transferência da matriz, situada em São Paulo, e nesse caso não se configura o fato gerador do ICMS, pois as compras foram feitas pela matriz, tendo sido taxadas com a alíquota interna de São Paulo, não se podendo falar em “diferença de alíquotas”, porque nas transferências não se configura o fato gerador em São Paulo, uma vez que não existe alíquota no Estado de origem, e por conseguinte não existirá no destino, consoante art. 69 do RICMS/BA. Alega que o regulamento do Estado de São Paulo prevê a não-incidência do imposto, conforme art. 7º, inciso XV. Alude ao Parecer nº 3.025/01 da GETRI, que daria guarida ao seu entendimento, e requer sua juntada aos autos, como meio de prova.

Em suma, a defesa concentra-se em dois aspectos: *a)* não-incidência do ICMS nas transferências; *b)* inexigibilidade da diferença de alíquotas, tendo em vista que o imposto foi pago em São Paulo com a alíquota interna daquele Estado quando as compras foram feitas pela matriz, e, não havendo alíquota na saída de São Paulo, também não existe alíquota no destino, de acordo com o art. 69 do RICMS/BA. Em manifestações subsequentes, o autuado ratificou essa tese, alegando que as mercadorias transferidas da matriz situada em São Paulo não foram “adquiridas”, ou seja, não

houve circulação econômica, e argumenta que se deva aplicar a interpretação constitucional espelhada na Súmula 166 do STJ, haja vista que as aquisições não foram feitas pelo estabelecimento autuado, e sim por sua matriz, e foram taxadas com a alíquota interna de São Paulo, não se podendo falar em “diferença de alíquotas”.

A análise da consistência da tese de que não há incidência de ICMS nos casos de transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa exige que se ponham em foco os conceitos de “operações”, de “circulação” e de “mercadorias”.

A questão é esta: considerando-se que, no âmbito dos negócios mercantis, o ICMS tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias, incidiria o imposto nos casos de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular? Ou por outra: a transferência é uma operação de circulação de mercadorias? E bens de uso ou do ativo imobilizado são mercadorias?

A Constituição, ao outorgar às unidades federadas a competência para instituir o tributo em exame, demarcou o âmbito de sua aplicação: operações de circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, e prestações de serviços de comunicação.

Observe-se que o legislador constituinte não disse que o imposto recai sobre “vendas”. Na descrição do fato jurídico tributável, o núcleo é o vocábulo “operações”, seguindo-se o qualificativo destas: “relativas à circulação de mercadorias”. O imposto não incide, portanto, sobre as mercadorias, e tampouco sobre a sua circulação. A incidência é sobre as “operações”, desde que estas digam respeito a circulação de mercadorias.

Quanto ao conceito de “mercadorias”, este deve ser analisado em seu sentido estrito e em seu sentido amplo. Em sentido estrito, mercadorias são bens móveis destinados a atos de comércio. Com esse sentido, somente se consideram mercadorias os bens móveis que sejam objeto de negócios por parte de determinada pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial. Por conseguinte, em se tratando de pequenos negócios efetuados eventualmente, como, por exemplo, quando um cidadão vende o seu relógio, o seu computador ou a sua bicicleta, ou quando uma empresa se desfaz de bens do ativo imobilizado, os bens objetos de tais negócios não se consideram mercadorias. Já em sentido amplo, o termo “mercadorias” é sinônimo de “bem móvel”. E nesse caso não se exigem os requisitos da habitualidade ou da quantidade. Por exemplo, na importação de mercadorias ou bens do exterior, ainda que o importador esteja importando um único bem e seja a primeira vez que importa algo, ocorre o fato gerador do imposto, não interessando saber se o objeto importado se destina ou não a atos de comércio, ou se é de pequeno ou alto valor (Constituição, art. 155, § 2º, IX, “a”). É também com base no sentido amplo do conceito de mercadoria que o legislador constitucional fixou a competência para a instituição e cobrança da diferença de alíquotas, referindo-se textualmente a “bens e serviços”, e não a “mercadorias e serviços” (Constituição, art. 155, § 2º, VII, “a”, e VIII).

Quanto ao vocábulo “circulação”, cumpre notar que existem três modalidades de circulação: circulação física, circulação jurídica e circulação econômica. Nenhuma dessas espécies de circulação, isoladamente considerada, dá ensejo à cobrança do imposto de que ora se cogita. Circulação física sozinha, sem uma prévia ou concomitante circulação jurídica e econômica, não autoriza a cobrança do tributo. Do mesmo modo, circulação econômica, apenas, sem circulação física e jurídica, não constitui fato tributável. Também não é tributável a simples circulação jurídica, sem circulação econômica ou física, a menos que, por meio de uma presunção ou de uma ficção legal, seja expressamente estabelecida a incidência tributária nos casos e nos estritos termos previstos em lei, como, por exemplo, no caso de imposto devido sobre mercadorias em estoque no encerramento das atividades do estabelecimento.

Retomo agora as considerações acima ensaiadas acerca do vocábulo “operações”.

A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional também não se preocupou em estabelecer tal conceito. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para efeitos de ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou por outra, operação é o ato ou negócio jurídico de que decorra a mudança de titularidade do bem. Porém a mudança de posse também constitui uma operação, quando o novo detentor do bem pode dele dispor como se fosse o seu dono. Se, por exemplo, um comerciante envia mercadorias para uma oficina a fim de ser feito determinado conserto, não há nesse caso uma operação, pois o bem apenas circulará fisicamente, permanecendo sob o domínio do remetente. A oficina terá nesse caso apenas a posse, não tendo poderes para alienar o bem, o qual deverá retornar ao estabelecimento de origem após o conserto. Porém, se o mesmo comerciante remete mercadorias para terceiro em consignação, embora não haja nesse momento a transmissão da propriedade das mercadorias, o consignatário, apesar de não ser o seu dono, pode dispor delas. A consignação mercantil é, portanto, uma operação mercantil.

No caso de transferência – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que esta, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjeto.

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

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

.....

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;”

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

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

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

O imposto lançado no item 2º deste Auto diz respeito à obrigação de ser feito o pagamento da diferença de alíquotas nas “aquisições” de mercadorias procedentes de outros Estados. A palavra “aquisições” foi empregada aí em sentido amplo, compreendendo as “entradas” daqueles bens quando procedentes de outros Estados, conforme prevê o art. 5º, I, do RICMS.

Considero ultrapassadas as objeções da defesa. As decisões dos tribunais superiores, como a doutrina, constituem balizamentos respeitáveis, porém não são vinculantes.

Os dispositivos acima especificados da lei complementar são reproduzidos na lei baiana e em seu regulamento. Baseio-me, portanto, no direito posto.

Os cálculos não foram impugnados.

O autuado requereu a juntada aos autos, como meio de prova, de cópia do Parecer GETRI nº 3.025/01. Mandeijuntar cópia do parecer aos autos, e tomei conhecimento do seu teor. Ele confirma

que nas transferências de bens de uso e consumo e de bens do ativo imobilizado há obrigatoriedade do pagamento de ICMS.

Mantenho o lançamento do item 2º.

O 3º item cuida da falta de recolhimento de “ICMS substituído por diferimento” [leia-se: falta de recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária por diferimento], na condição de responsável pelo imposto diferido, relativamente à aquisição de refeições à empresa GR S.A., para seus funcionários.

A defesa alega que consta no corpo das Notas Fiscais que o fornecedor das refeições possui Regime Especial, deferido mediante o Parecer nº 3.461/2001, o qual paga o ICMS sobre o fornecimento das refeições com base no regime de receita bruta, afastando a responsabilidade do autuado.

Na informação prestada, a autuante refutou a alegação da defesa contrapondo que no Parecer 3461/01 às fls. 254-255 consta no último parágrafo que a sujeição passiva não havia sido objeto de alteração, e portanto o adquirente das refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários continua sendo o sujeito passivo da relação tributária referente a tal operação, de modo que o Regime Especial permite à GR S.A. o recolhimento do imposto nos fornecimentos de refeições por ela efetuados, sendo que, no caso de verificação de não recolhimento do imposto por ela, a exigência do tributo recairá sobre o adquirente das refeições. A autuante concluiu sua informação dizendo ser necessário que o autuado faça prova do pagamento do imposto pela GR S.A.

Esta Junta determinou a remessa dos autos em diligência a fim de que a autoridade fiscal verificasse e informasse se o fornecedor dos alimentos pagou o imposto relativo às operações objeto da autuação.

A autuante, em vez de cumprir a diligência, limitou-se a transcrever acórdãos deste Conselho dizendo que em um deles consta a fundamentação para cobrança do ICMS diferido no fornecimento de alimentação. Explica que a fiscalização foi realizada no substituto tributário, portanto sujeito passivo, e o substituído não é o foco da fiscalização. Argumenta que quando a legislação do ICMS criou a figura do substituto tributário determinou seus direitos e obrigações. Manda que seja vista a jurisprudência que cita a seguir, transcrevendo um voto vencedor (não indica o número do acórdão, nem o órgão julgador).

O diferimento de refeições destinadas a consumo por parte de empregados de contribuinte do imposto é previsto no inciso XVIII do art. 343 do RICMS, ficando o tributo diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento do adquirente. Essa é a regra geral.

No entanto, foi deferido Regime Especial à GR S.A., conforme consta às fls. 254-255, que consiste na previsão de recolhimento, pela GR S.A., do imposto relativo às operações de fornecimento de mercadorias com o diferimento de que cuida o art. 343, XVIII, do RICMS, na condição de solidariamente obrigada, com a ressalva de que a sujeição passiva não foi objeto de alteração, ou seja, o adquirente das refeições destinadas a consumo por parte de seus funcionários continua sendo o sujeito passivo da relação tributária, permitindo-se à GR S.A. o recolhimento do imposto nos fornecimentos de refeições por ela efetuados, sendo que, “no caso de verificação, pela fiscalização, do não recolhimento do imposto pela mesma, a exigência do imposto recairá sobre o adquirente das refeições”.

As regras especiais derrogam as gerais. Neste caso, a regra especial é a do Regime Especial. Continua em vigor a previsão do art. 343, XVIII, do RICMS. Porém a obrigação ali contemplada somente se aplica quando for verificado, pela fiscalização, que a GR S.A. não pagou o imposto na forma autorizada no Regime Especial.

Atente-se, nesse sentido, para o que consta na parte final do parecer da GETRI: “no caso de verificação, pela fiscalização, do não recolhimento do imposto pela mesma [a GR S.A.], a exigência do imposto recairá sobre o adquirente das refeições.”

Isso significa que, antes de lavrar o presente Auto, a fiscalização deveria ter verificado se a GR deixou de pagar o imposto. Somente após tal verificação é que seria possível autuar o adquirente das mercadorias. Só quem pode fazer essa verificação é o fisco, pois o autuado não tem poder de polícia, não tem como fiscalizar o seu fornecedor. E, nos termos do Regime Especial, a verificação, pelo fisco, do inadimplemento da obrigação pelo beneficiário do regime constitui requisito a ser preenchido previamente, ou seja, antes da autuação do destinatário.

É indevido o imposto lançado no item 3º.

O item 4º acusa falta de recolhimento de ICMS em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis. Trata-se de transferências interestaduais de materiais de consumo.

O autuado alega que não há circulação econômica das mercadorias. Toma por fundamento a Súmula 166 do STJ, segundo a qual não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Já expus o que entendo sobre essa questão ao analisar o 2º lançamento deste Auto, à luz dos conceitos de “operações”, de “circulação” e de “mercadorias”. O ICMS não incide sobre “vendas”, e sim sobre “operações” relativas à circulação de mercadorias, e, em face da ficção jurídica da autonomia dos estabelecimentos, as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa são fatos geradores do imposto.

Como os cálculos não foram impugnados, mantenho o lançamento do item 4º.

O item 5º diz respeito à falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias relativas a operações sujeitas a tributação pelo ICMS, sendo por isso aplicada multa equivalente a 10% do valor comercial das entradas não escrituradas.

O autuado alega que a multa seria de 1%, por se tratar de aquisições de materiais de uso e consumo (alimentos, impressos, materiais elétricos, etc.), assim como devoluções de “sacarias”.

A autuante, ao prestar a informação, disse que o contribuinte não teria contestado a autuação.

Esta Junta, considerando que o autuado questionou a multa de 10%, reclamando que a multa correta seria de 1%, e tendo em vista que ao prestar a informação a autuante considerou que o autuado não teria contestado esse item, determinou a remessa dos autos em diligência a fim de que a autuante prestasse nova informação, atendendo ao mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Não obstante essa recomendação, a autuante, ao responder à diligência apenas disse que a aplicação de 10% se deve ao fato de serem as mercadorias tributadas no âmbito da legislação do ICMS, e sua aplicação na indústria não determina o percentual de multa a ser aplicado, pois não conceitua o regime de tributação da mercadoria, produto ou serviço.

Para se compreender se a multa por falta de escrituração de entradas é de 10% ou de 1% é preciso saber quais são as mercadorias. Os demonstrativos fiscais às fls. 84/99 não indicam quais são as mercadorias. Foi baixado o processo em diligência para que a auditora prestasse informação em face das questões suscitadas pela defesa. A autuante não esclareceu nada, apenas dizendo que a multa de 10% está prevista na legislação e sua aplicação na indústria não determina qual o percentual de multa a ser aplicado.

Se, conforme alega a defesa, existem compras de impressos, é preciso ter em mente que impressos de uso da empresa não são mercadorias, e sua confecção é tributável pelo ISS, e não pelo ICMS. Se, conforme alega a defesa, existem compras de materiais elétricos, é preciso ter em mente que muitos materiais elétricos estão enquadrados no regime de substituição tributária, e portanto a

multa pela falta de registro das entradas não seria de 10% e sim de 1%. Do mesmo modo, se, conforme alega a defesa, existem retornos de sacarias, caso elas se encaixem na isenção do art. 19, I, do RICMS, a falta de registro não seria de 10%, e sim de 1%.

Em face da omissão da autoridade fiscal, mesmo diante de diligência específica para se manifestar sobre as questões levantadas pelo autuado, seria o caso de se tomar por verdadeira a alegação do autuado, e alterar a multa de 10% para 1%. No entanto, o mais adequado é que o lançamento seja anulado.

O lançamento do item 5º é nulo por falta de certeza e liquidez.

O item 6º refere-se à falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações não tributáveis pelo ICMS, sendo por isso aplicada a multa equivalente a 1% das entradas não registradas.

O autuado alega que as Notas 14565 e 16021 foram registradas, embora com a numeração errada (14563 e 6021). Quanto aos demais documentos, requer a posterior juntada dos comprovantes de lançamento, ou a apresentação, em se tratando de matéria de direito, de justificativas para a omissão, haja vista ser possível, por exemplo, que as Notas digam respeito a remessas da Ford, dentro do sistema de “compartilhamento”, de ferramentas, em regime de comodato, com não-incidência do ICMS, e sem valor comercial dos produtos, embora apenas mediante uma apuração mais detalhada seja possível saber.

Ao prestar a informação, a autuante apenas disse que mantinha na íntegra a multa, já que os “produtos” não têm incidência do ICMS.

Esta junta, considerando que o contribuinte reclamou na defesa, dentre outras coisas, que duas Notas Fiscais foram escrituradas com numeração errada, indicando os documentos, não tendo a autoridade fiscal ao prestar a informação nada dito quanto a esse aspecto, determinou a remessa dos autos em diligência para que fosse prestada nova informação, haja vista que não havia sido observando o mandamento do § 6º do art. 127 do RPAF, segundo o qual a informação fiscal deve abordar de forma objetiva todos os aspectos da defesa, com fundamentação.

Em resposta, a autuante apenas disse que a aplicação da multa foi de 1%.

Se, conforme alega a defesa, houve Notas escrituradas com numeração errada, deveria a autoridade fiscal checar isso. Esta Junta, de forma pleonástica, dizendo o óbvio, solicitou que a informação fosse prestada na forma prevista no RPAF, e mesmo assim a informação foi prestada nesses termos: “a aplicação da multa foi de 1%”. Claro que foi de 1%, e isso está nos autos. O que precisava era ser analisado o que foi questionado pela defesa.

Se fosse apenas isto, eu poderia, no julgamento, anular as parcelas relativas às Notas Fiscais questionadas pela defesa, para verificação em nova ação fiscal, mantendo os valores restantes. Porém, ao verificar no demonstrativo à fl. 85 os valores correspondentes às Notas questionadas, constatei um vício que tenho o dever legal de suscitar de ofício, pois diz respeito à legalidade, e questões de ordem legal não dependem de alegação do autuado.

A questão é esta: as Notas Fiscais dizem respeito a entradas de mercadorias ocorridas nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, julho e novembro de 2007, porém a autoridade que procedeu ao lançamento pôs tudo num só mês, como se os fatos tivessem ocorrido todos em dezembro, dia 31.

Fatos ocorridos ao longo do exercício somente podem ser considerados como ocorridos no último dia do ano quando não há como se saber com precisão quando de fato ocorreram, como, por exemplo, no caso de levantamento quantitativo de estoque.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Trata-se de aspecto substancial, não passível de saneamento no curso do processo.

O lançamento do item 6º é nulo por falta de certeza e liquidez, e por inobservância do devido procedimento legal.

O item 7º acusa falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento.

O autuado questionou em preliminar insegurança na determinação dessa infração e na apuração dos valores, bem como cerceamento do direito de defesa, além de ofensa ao disposto no art. 46 do RPAF, por não ter sido apresentado o demonstrativo analítico, com individualização das operações.

Ao prestar a informação, a autuante disse que com relação ao item 7º o autuado não teria apresentado defesa.

Esta Junta remeteu os autos em diligência, a fim de que a autuante elaborasse demonstrativo com especificação das Notas Fiscais, espécies dos bens adquiridos, datas, valores e cálculos da diferença de alíquotas.

Em resposta, a autuante informou que quanto à solicitação para que fosse elaborado novo demonstrativo com discriminação das espécies de bens, datas, valores e cálculos da diferença, consta à fl. 101 planilha com a “apuração diferencial de alíquotas” realizada com base nas informações extraídas diretamente do livro de apuração, com o CFOP 2556, relativo à aquisição de material de consumo, conforme fls. 102 a 111. Aduz que o autuado não apresentou as Notas Fiscais de aquisição dos materiais de consumo classificados nos livros fiscais. Informa que juntou cópia do Registro de Apuração, onde os valores apropriados ao CFOP 2556 foram escriturados, conforme fls. 102 a 111. Observa que a primeira defesa não questionou valores e discriminação de itens, mas sim o mérito da infração. Diz que, se existe algum valor incorreto ou classificado erradamente a responsabilidade é inteiramente do autuado. Chama a atenção para um acórdão da 4ª Junta, informando que diz respeito a Auto de Infração igual a este, pois o que os diferencia é o exercício. Transcreve decisões deste Conselho.

Como esse item diz respeito a falta de pagamento de diferença de alíquotas relativamente a bens destinados a consumo do estabelecimento, é evidente que para saber se é devida a diferença de alíquotas é preciso primeiro saber quais são as mercadorias, de modo que, pela sua natureza, se saiba se é ou não devido o tributo. Isso foi questionado pela defesa e foi objeto de diligência, sem resultado. A auditora diz que o contribuinte não apresentou as Notas Fiscais. Ocorre que não consta nos autos que as Notas Fiscais tivessem sido solicitadas, pois não foi anexada a intimação para apresentação de livros e documentos.

O lançamento é nulo, por falta de certeza e liquidez.

Com relação aos itens nulos – 1º, 5º, 6º e 7º – a repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, antes do início de nova ação fiscal, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

A defesa requer à fl. 119 que as intimações relativas a este feito sejam feitas em nome dos advogados, no endereço indicado no rodapé daquela peça. Recomenda-se que as intimações sejam feitas na forma requerida, ressalvando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206955.0009/11-4**, lavrado contra **FERROLENE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS**, devendo ser intimado o autuado

para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 86.537,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2012

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA