

PROCESSO - A. I. Nº 206955.0009/11-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FERROLENE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS
RECORRIDOS - FERROLENE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0120-03/12
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04/09/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0261-12/13

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. REMESSAS PARA DEPÓSITO SEM PROVA DO RETORNO. Falta de nexó 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. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão por maioria. Vencido o voto do relator quanto às infrações 3 e 7. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Temos em análise Recurso de Ofício (infrações 1, 3, 5, 6 e 7) e Recurso Voluntário (2 e 4) interpostos em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30.05.11 para cobrar ICMS, no valor histórico de R\$ 250.182,77, além de multa, em decorrência do cometimento de sete infrações, a seguir transcritas:

Infração 01 - 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%;

Infração 02 -. 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%;

Infração 03 - 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%;

Infração 04. - 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%;

Infração 05 - 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;

Infração 06 - 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;

Infração 07 - 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%.

Foram apresentadas Defesa administrativa tempestiva às fls. 117 a 127 contestando a autuação e Informação Fiscal às fls. 283 a 288, rebatendo os argumentos defensivos e pedindo pela manutenção do Auto de Infração.

O feito foi convertido em diligência ao Autuante (fls. 319 a 322) com nova manifestação fiscal de fls. 325 a 340.

Concluída a instrução, a 3ª JJF assim proferiu seu voto, *in verbis*:

“VOTO

Este Auto de Infração é composto de 7 lançamentos.

(...)

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

Na verdade, é flagrante a falta de nexo 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 nexo, 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 inobjetoável.

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. Mandei juntar 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, ressaltando-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.

Na Resolução do Acórdão, houve a interposição do Recurso de Ofício pela 3ª JJF, consoante previsão legal, devido à desoneração ocorrida nas infrações 1, 3, 5, 6 e 7.

Inconformado com a Decisão, o Autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 388 a 390, contra as infrações 2 e 4.

Renova o pedido de encaminhamento das intimações aos advogados regularmente habilitados no presente PAF, ratifica os termos de todo o teor de sua defesa e pede o reexame das matérias em segunda instância.

Quanto ao item 2, alega que o autuado recebeu mercadorias em transferência de sua matriz em São Paulo, fato que não se configura fato gerador de ICMS ante a ausência de circulação econômica dos produtos. Alega que “*Quando das transferências, não se configurando o fato gerador em SP, não há que se falar em “complementação”, pois se não existe alíquota no estado de origem, não existirá no destino, consoante art. 69, do RICMS/BA*”.

Afirma que no caso, o Estado de São Paulo prevê a não incidência do imposto, consoante o art. 7º, inciso XV, do RICMS/SP que transcreve.

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, I, e ICMS-113/96, cláusula primeira, parágrafo único):

(...)

XV - a saída, com destino a outro estabelecimento do mesmo titular, de material de uso ou consumo;

Assevera que a GETRI, conforme Parecer 3.025/2001, também se posicionou no mesmo sentido, que foi interpretado de forma diversa e irregular pela JJF.

Ao final de seu tópico, invoca a Súmula 166, do STJ, afirmando novamente que a operação não sofreu tributação na origem, como também não houve circulação econômica, sendo indevida a exigida complementação, clamando pela improcedência da infração 2.

No que tange à infração 4, diz que é improcedente a cobrança, devido também a ausência de circulação econômica das mercadorias, *“não importando se a operação é interna ou interestadual, não podendo tal pressuposto ser afastado, como pretendeu o Julgador, sob a ótica da ‘autonomia dos estabelecimentos’”*. Afirma que não se pode atribuir diferenciação em razão do destino, notadamente se persiste a falta de circulação econômica. Novamente socorre-se do teor da Súmula 166 do STJ, afirmando ser aplicável ao caso concreto.

Ao final do seu arrazoadado, protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, o conhecimento e o provimento do presente Recurso para que sejam julgados improcedentes os itens 2 e 4.

Em termos, os autos forma remetidos a PGE para análise.

No Parecer de fls. 396 a 398, a n. procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, após breve relato dos fatos, da Decisão de piso e do Recurso debatido, assevera que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no julgamento de primeira instância. Aponta que as infrações versam sobre diferencial de alíquota de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias e transferência interestadual de materiais de uso e consumo.

Aponta que em ambas as infrações o Recorrente se insurge contra a exigência do imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. No entanto, conforme a LC 87/96, os estabelecimentos do mesmo titular são considerados autônomos, a teor do art. 11, §3º, II. Nesta mesma esteira, aponta que o art. 12 do mesmo diploma estabelece como ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Diante desse quadro legal e dos elementos trazidos aos autos, a n. Procuradora entendeu que os argumentos recursais não são suficientes para modificar a Decisão recorrida, opinado pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO (Infrações 2, 3, 4 e 7)

Temos sob análise Recurso Voluntário que tem por fulcro a reforma do julgamento em relação às infrações 2 e 4 e Recurso de Ofício devido à redução efetuada nas infrações 1, 3, 5, 6 e 7, ambos interpostos contra a Decisão da 3ª JF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, por unanimidade.

Inicialmente, passo a analisar o Recurso Voluntário.

A tese recursal para improcedência de ambas as infrações (2 e 4) está adstrita principalmente ao argumento de que, por se tratarem de estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não houve a circulação econômica dos produtos lançados nas respectivas infrações, fazendo com que não incidisse ICMS nestas operações.

Assim, é fato incontestável neste PAF que a origem da autuação está na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação e no Estado da Bahia, respectivamente.

Dessa forma, em que pese o muito abalizado voto do n. Relator de primeiro grau, que trilhou a respeitável tese da autonomia dos estabelecimentos e a possibilidade de tributação na circulação meramente física das mercadorias, vejo que deve ser aplicado o disposto na Súmula 166 do STJ, afastando a incidência de ICMS nestas situações como estas, vividas nos autos, devendo ser acolhida as arguições do Contribuinte. Nessa esteira, aponto o entendimento já defendido por mim nesta 2ª CJF, em votos vencidos por maioria em questões de mesma ordem, da lavra do i.

Cons. Carlos Henrique Jorge Gantois, nos Acórdãos nº 0321-12/11, 0289-12/11, e 0300-12/11, e Cons. José Marques Ribeiro nº 0242-12/12 aos quais me filio.

Sendo assim, transcrevo as razões exaradas no voto divergente do Acórdão nº 0321-12/11, do dia 05 de outubro de 2011:

VOTO DIVERGENTE

Compulsando os autos, pude constatar que a autuação trata de exigência do ICMS no valor total de R\$45.438,75, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Constatado que o recorrente arguiu que o fulcro da autuação originou-se da transferência pela matriz, em Ilhéus, para a filial, em Lauro de Freitas, de 375 unidades de microcomputadores, através da Nota Fiscal nº 277, ao tempo que afirmou que essa operação é não tributável pelo fato de que, tanto a matriz, quanto a filial possuírem o regime de diferimento que se encontrava vigente na data da emissão e circulação das mercadorias.

Com a devida vênia do ilustre Conselheiro Relator José Franklin Reis, em que pese seu brilhante voto, estou convencido do equívoco do seu julgamento acerca da infração em tela. O motivo de tal divergência segue a esteira de outros votos já exarados por mim, nesta egrégia 2ª CJF, em matéria de similar teor.

Da análise dos autos, conforme já susomencionado, verifiquei que a origem da autuação está na simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos, ou seja, entre matriz e filial, de uma mesma empresa situada no Estado da Bahia.

*Estou convencido de que as mercadorias simplesmente transferidas entre a matriz localizada em Ilhéus/BA e Lauro de Freitas/BA, não representam uma operação tributável, ou seja, não se constitui fato gerador de ICMS e, portanto, a exigibilidade do referido imposto estadual resta prejudicada, vez que não houve a **circulação econômica**, isto significa dizer que não ocorreu o ato ou negócio jurídico perfeito que suscitasse tal circulação.*

Em que pese entendimentos diferentes advindos de juristas e do seio do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), existem Pareceres de inúmeros juristas, diversos Acórdãos prolatados por Tribunais de Justiça Estaduais, inclusive pelo próprio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e, sobretudo, do Superior Tribunal de Justiça, através da sua Súmula nº 166, que entendem que não existe fato gerador de ICMS quando houver mera transferência física de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo proprietário, não ocorrendo o ato jurídico de aquisição da mercadoria, ou seja, não houve mudança de titularidade.

Nesta esteira, me permito reiterar que, neste caso, não pode haver a cobrança do ICMS, posto que a exação se condiciona à circulação da mercadoria, o que não se subsume à ocorrência apenas e tão-somente a circulação física.

Com efeito, é cediço que a atividade tributária do Estado se condiciona, por força da capacidade contributiva, a gravar situações que revelem riqueza, ou seja, dirige-se apenas aos signos presuntivos de riqueza.

Nesse sentido, o ICMS só pode incidir quando haja signo presuntivo de riqueza indicativo de circulação da mercadoria que, evidentemente, não pode ser a circulação física, mas a circulação econômica que, naturalmente, resulte de uma circulação jurídica.

A circulação jurídica de mercadoria decorre de operações que envolvam a translação da propriedade da mercadoria, o que não ocorre se há mera circulação de um estabelecimento para outro da mesma sociedade empresarial.

*Entendo, alinhando-me com esta vertente jurídica, que encontra eco no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciado na Súmula nº 166, segundo a qual o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**. Transcrevo a seguir a íntegra do seu teor*

“Súmula 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte(...)”.

Apenas com a mudança de titularidade pode-se conceber a circulação para efeitos jurídicos capaz de ensejar o fator gerador do ICMS. Tal entendimento ainda se mantém firme nos julgados mais recentes, como se vislumbra abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.

DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008) 2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;" 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994)

7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a Decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1125133/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. NÃO- INCIDÊNCIA. SÚMULAS 166 E 7 DO STJ.

1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que houve simples deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, sem finalidade de comercialização e com retorno ao local de origem. Nessas condições, não incide o ICMS, nos termos da Súmula 166/STJ.

2. Rever tal aspecto, indicado pelo TJ-MA, de que não houve efetiva circulação econômica da mercadoria, é inviável em Recurso Especial (Súmula 7/STJ).

3. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 780.543/MA, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/03/2008, DJe 19/12/2008)".

Tecidas as considerações sobre a incidência do ICMS, concluo que, uma vez comprovada a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser aplicada o

entendimento exposto na Súmula 166 do STJ, pois, não há cobrança de ICMS na mera transferência física, mas somente com a mudança de titularidade jurídica.

Assim sendo, peço ‘*venia*’ ao entendimento da ilustre Parecerista da PGE/PROFIS e dos nobres Julgadores de piso, para acolher os argumentos do recorrente e dar provimento a Recurso Voluntário, julgando improcedentes as infrações 2 e 4.

Passo ao debate do Recurso de Ofício.

A 3ª JJF julgou nulas as infrações 1, 3, 5, 6 e 7. Compulsando os autos, entendo que não merece reparo a Decisão de primeiro grau. Vejamos.

A infração 1 que versa sobre a falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios foi considerada nula devido a falta de nexo entre a descrição da infração e os fatos ocorridos. O Fiscal assim descreve os fatos da infração ora em comento:

“1 - A empresa efetuou remessa de produtos para Empresa ARCELOMETAL TUBARÃO COMERCIAL S/A com a finalidade de depósito fechado utilizando na operação CFOP – 5905. Não Houve comprovação de retorno dos produtos remetidos para depósito.”

Pela análise dos documentos deste PAF, a JJF realmente andou bem ao constatar que não se trata de imposto lançado em livro fiscal próprio e não recolhido, havendo um desencontro entre o cobrado e a realidade dos fatos. Tal descompasso se trata de vício material insanável, maculando o lançamento posto conforme o art. 18 do RPAF.

Infração 1 nula, conforme julgamento de piso.

Quanto à infração 3, que versa a falta de recolhimento de ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável do imposto diferido, consta que o Contribuinte não efetuou o recolhimento do ICMS diferido em decorrência da aquisição de refeições de empregados da sua fábrica. A JJF a julgou nula devido a falta de comprovação por parte da fiscalização da falta de recolhimento do ICMS pela fornecedora de alimentos, GR S.A., conforme autorização concedida por Regime Especial.

A JJF entendeu que ainda há a obrigação do pagamento pelo comprador das refeições, mas, existindo regra especial, esta deve ser observada primeiro. Neste sentido, assim se posicionou o n. Relator:

As regras especiais derogam 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.

Realmente, antes de se lançar a presente infração, deveria ser perquirido se o fornecedor adimpliu ou não com o pagamento do imposto devido, para só então a Tomadora ser cobrada como devedora do ICMS sobre as aquisições das mercadorias lançadas nos autos (refeições). Como a fiscalização não comprovou nos autos essa condição necessária para o lançamento do tributo, a JJF corretamente anulou a infração.

Infração 3 nula, consoante entendimento do julgamento de base.

As infrações 5, 6 e 7 tiveram como motivação para a sua anulação o fato de não terem sido trazidas aos autos às notas fiscais ou documentos fiscais pertinentes para a individualização de cada mercadoria, o conhecimento da natureza de cada uma delas e o seu correto enquadramento nos lançamentos aqui propostos.

A Infração 5, lançada por suposta falta de registro fiscal de mercadorias tributáveis entradas no estabelecimento comercial, foi considerada nula, pois, a Autuante não explicou, mesmo com sua provocação determinada em diligência, quais eram as mercadorias lançadas neste item, e se elas eram tributáveis ou não tributáveis. Conforme apontou a JJF, os demonstrativos de fls. 84 a 99 não indicam especificadamente quais são as mercadorias e sua natureza no ciclo produtivo da

empresa. Essa informação é imprescindível para se apreciar a correção do lançamento e a própria procedência da infração.

Assim, também entendo que a mesma deve ser considerada nula não só por falta de clareza, mas também por imprecisão da sua base de cálculo.

No que concerne à infração 6, que atribuiu a falta de escrituração de mercadorias não tributáveis, e que também foi considerada nula pelo mesmo motivo da infração 5, depreendo dos autos que a Autuante realmente não detalhou objetivamente quais eram as mercadorias e se tinham ou não a fase de tributação encerrada ou eram passíveis ainda incidência do ICMS. Como dito, tal fato é de substancial importância para configuração do lançamento, sendo que a falta dessa informação macula visceralmente o lançamento aqui discutido, consoante o art. 18 do RAPF/BA.

Devo mencionar que a JJF também observou que o lançamento deste item teve como data de ocorrência um único mês, dezembro de 2007 e as notas fiscais são de vários meses dentro do mesmo ano, flagrante descompasso entre a data do fato gerador e o lançamento ocorrido.

Infração 6 nula consoante julgamento de primo grau.

No que tange a infração 7, relativa à falta de recolhimento de diferencial de alíquotas, vejo que foi correto o julgamento da JJF pois, mais uma vez, não restou demonstrado pela Fiscalização quais mercadorias foram açambarcadas pela infração e qual era a sua natureza, o que novamente impossibilitou a ampla defesa do contribuinte, o contraditório e o próprio julgamento perpetrado por este CONSEF, pois, sem tal informação, é impossível saber se o diferencial de alíquota é realmente devido. Tal impropério macula a infração 7, ora imputada.

A n. 3ª JJF também aponta que não há nos autos qualquer solicitação para apresentação das notas fiscais que embasam esse item da autuação.

Infração 7 nula, segundo entendimento da Primeira Instância.

Pelo tudo ora exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTES as infrações 2 e 4, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo as desonerações efetuadas pela 3ª JJF.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2, 3, 4 e 7)

Com todo respeito que tenho pelo nobre relator do presente processo discordo parcialmente do posicionamento exposto no seu voto, posicionando-se contrária a sua decisão a respeito das infrações 2, 3, 4 e 7.

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). Na infração 4 o ICMS é exigido pela falta de recolhimento de ICMS em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, ou seja, a empresa realizou transferências interestaduais para sua matriz localizada no Estado de São Paulo de material de consumo sem destacar o ICMS.

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 166, do STJ, que, entendo, além de não ser súmula vinculante, não é a mais correta para a questão que se desenrola na presente lide.

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.

Além do mais, nas operações de transferência de mercadoria, apesar de não existir a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: 1 - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro.

E, por fim, a LC nº 87/96 caminhando no sentido de equilibrar as receitas estaduais dos entes federativos, no seu § 3º, II do art. 11 determina a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, sendo tais determinações absorvidas pela Lei nº 7.014/96 no seu art. 14, § 2º. Assim, o estabelecimento situado em outro Estado ao transferir mercadorias á empresa autuada e o “reverso da medalha”, ou seja, o recorrente ao transferir mercadorias para uso e consumo ao estabelecimento situado em São Paulo, houve transferência de titularidade das mesmas de um para outro estabelecimento comercial, sendo devida a diferença de alíquota em relação a infração 2 e a tributação em relação à infração 4.

E, ressaltar, todo este caminho percorrido pela Lei Complementar visa não somente equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito), bem como, o pacto federativo.

Também ressaltar que esta CJF, ainda que em decisões não unânimes, tem adotado posição no sentido de aceitar a realização de transferências interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa, e conseqüentemente, cobrando o tributo incidente sobre as mesmas, quando devido.

Uma delas, a CJF 0079-12/13, no voto vencedor, prolatado pelo Conselheiro Valtercio Serpa Júnior, assim se posiciona:

“A legislação vigente, especialmente a Constituição Federal no artigo 155:

‘Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

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

(...)

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

(...)

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual’;

(...)

Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segrega as operações, separando aquelas realizadas via transferências. De igual forma, o legislador fala em “operações”.

E qual seria então este conceito. A Constituição não define o que sejam operações. A legislação infraconstitucional de igual forma. A doutrina, de um modo geral, considera operação, para

efeitos de incidência do ICMS, todo ato ou negócio hábil a provocar a circulação de mercadorias. Ou 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.

Por outro lado, estabelece ainda a Carta Magna em seu artigo 146:

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes’.

Ou seja, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes de tributos.

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 inobjektável.

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 artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96, conforme delegação constitucional:

‘§ 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;’

Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

‘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;’

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

No mesmo sentido, a legislação estadual, e não poderia ser diferente, em atenção ao disposto na Lei Complementar, assim dispõe, no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96:

‘Art. 2º. O ICMS incide sobre:

(...)

IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes’.

Por seu turno, o § 1º do citado dispositivo legal prevê que:

‘§ 1º. São irrelevantes para caracterização do fato gerador:

I - a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo;

II - o título jurídico pelo qual a mercadoria ou bem esteja na posse do respectivo titular;’

A própria doutrina, representada pelo ilustre Professor Roque Carraza, em sua obra ICMS, 11ª edição, Ed. Malheiros, páginas 58 e 59, nos ensina que: *‘Há, porém uma exceção a esta regra: quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situados no*

território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), nada impede, juridicamente, que a filial venha a ser considerada estabelecimento autônomo, para fins de tributação por via de ICMS. Assim é, para que não prejudique o Estado (ou o Distrito Federal) da saída da mercadoria. Logo – e também porque o princípio federativo e o princípio da autonomia distrital inadmitem que os Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros - concordamos que tais estabelecimentos sejam considerados autônomos, pelo mesmo, para fins de tributação por meio de ICMS’.

Observe-se que o princípio Federativo é norma constitucional e neste caso estaria sendo desrespeitado, a prevalecer o argumento recursal abraçado pelo nobre Relator.

Quanto às menções Recursais acolhidas pelo Relator a decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e a aplicação da Súmula 166, gostaria de fazer algumas observações: A primeira é a de que sabido é que tais decisões não vinculam obrigatoriamente nem o legislador, sequer o julgador. A segunda, e talvez a mais importante é o fato de tal entendimento da Corte Superior encontrar-se em processo de mudança, a se observar no julgamento do Recurso Especial 1109298/RS, tendo como Relator o Ministro CASTRO MEIRA, da SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011, no qual este adentra no exame de mérito da base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, artigo 13, em operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ora, se o próprio Poder Judiciário através de um de seus Tribunais Superiores entende possível estabelecer base de cálculo em operações de transferência interestadual entre dois estabelecimentos de uma mesma empresa, evidentemente que nega efeito jurídico à aplicação da Súmula 166, é óbvio que tais operações, submetidas ao rigor da Lei Complementar estão sujeitas à tributação pelo ICMS, sendo lícito aos Estados a cobrança de tal tributo, naquelas operações em que a lei lhes ampara.

No mesmo sentido foi a Decisão do Ministro Herman Benjamin, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.254.915-RS, no qual, em 26 de outubro de 2011 revogou sua própria Decisão anterior, no sentido de aplicação da mencionada súmula de forma automática, ao mencionar que *‘os argumentos do Estado do Rio Grande do Sul demonstram a existência de peculiaridades que merecem melhor reflexão, razão pela qual reconsidero a Decisão monocrática, para torná-la sem efeito’.*

Em tal discussão, o TJRS entendeu devida a cobrança do imposto, nas transferências interestaduais, com base na seguinte argumentação, através do eminente relator, desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro:

‘Com efeito, o ICMS, em linhas gerais, nada mais é do que o antigo ICM, existente antes da vigência da Constituição Federal de 1988, com ampliação, em hipóteses bem marcadas, com atribuição aos Estados e ao Distrito Federal a competência para criação do ICMS, sendo que a base de cálculo seria definida por Lei Complementar, conforme dispõe o artigo 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o regime de compensação de imposto deve ser definido por Lei Complementar, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, ‘c’, da Constituição Federal.

Outrossim, o artigo 34, § 8º, das Disposições Transitórias da Constituição Federal possibilitou aos entes públicos antes referidos a regularização da matéria, enquanto não fosse regulamentada a Carta Magna, razão pela qual houve a edição do Convênio número 66/88 que disciplina a base de cálculo do ICMS, com posterior edição da Lei Complementar nº 87/96, com as alterações das LCs 92/97 e 99/99, bem como pela LC 102/00.

Logo, inexistente qualquer dúvida de que o ICMS foi regido pelo Decreto-Lei 406/68, observadas as alterações feitas pelo Decreto-Lei 834/69, bem como pela Lei Complementar n.º 56/87 e Lei Complementar n.º 24/75, além do Convênio 66/88, antes referido, em especial pelo artigo 14 do mencionado Convênio, e atualmente pela Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações, conforme antes referido.

O Estado do Rio Grande do Sul editou a Lei nº 8.820/89, relativa ao ICMS, devidamente regulamentada pelo Decreto nº 37.699/97, inclusive com a alteração do Decreto nº 40.217/00, normas estas em perfeita consonância, observado o arcabouço jurídico, não podendo as normas hierarquicamente inferiores desbordar das diretrizes traçadas pela Lei Complementar nº 87/96.

Feitas estas considerações, deve ser considerado que o mandamus tem por objeto impedir a tributação, por ICMS, em operações de transferência de mercadorias a partir da matriz da impetrante, situada em Turvo, Estado de Santa Catarina, para filiais localizadas em Santo Antônio da Patrulha, Torres e Morrinhos do Sul, localizadas em diferentes Estados da Federação, atacando decreto estadual que determina o recolhimento em consonância com o art. 12, I, da LC 87/96, que prevê:

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;

Em âmbito estadual, da mesma forma, a questão encontra previsão no art. 4º da Lei nº 8.820/89:

Art. 4.º - 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;

Razão assiste ao recorrente, porquanto a operação está sujeita ao ICMS, não obstante a Súmula 166 do STJ, cujo teor não se desconhece, cumprindo destacar, no entanto, que, decorrendo tal enunciado de julgamento em 14/08/96, com publicação no DJ em 23/08/96, é anterior à LC 87, que é de 13/09/96, prevendo seu art. 36 a entrada em vigor no primeiro dia do segundo mês seguinte ao da sua publicação.

Quando da edição da Súmula 166 do STJ, a matéria era disciplinada pelo Decreto-Lei nº 406/68, sem dispositivo correspondente ao art. 12, I, da LC 87/96, circunstância que afasta a aplicação do entendimento sumulado que se invoca no mandado de segurança'.

Dessa forma, o entendimento é que, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, a Súmula 166 do STJ tornou-se inaplicável.

E este também tem sido o posicionamento de outros órgãos do Poder Judiciário, a exemplo do Rio Grande do Sul, na apreciação do Agravo 70030888911, tendo o órgão julgador prolatado a seguinte Decisão:

'AGRAVO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. INCIDÊNCIA. É devido o ICMS na saída de mercadoria destinada à comercialização para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra Unidade da Federação. Artigo 12, inciso I, da Lei Complementar 87/96. A exigência do recolhimento do tributo, nesse caso, beneficia o Estado produtor sem que cause maior oneração ao estabelecimento produtor, porque o imposto pago será inteiramente aproveitado por ocasião da comercialização da mercadoria. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70030888911, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Des.ª Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 09/07/2009).'

Em assim sendo, meu voto é pela manutenção da decisão recorrida, mantendo em sua inteireza as infrações 2 e 4.

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, não posso me alinhar ao voto prolatado pela JJF e motivador do Recurso de Ofício.

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 ter Regime Especial (Parecer GETRI nº 358/92) não afasta a sua responsabilidade legal. Ou seja, se mecanismos legais foram autorizados pela SEFAZ

para que a GR S.A. recolhesse o imposto devido pelo recorrente, não afasta, em qualquer hipótese a sua responsabilidade. E, indo adiante, a responsabilidade por este 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 dispõem (art. 343, XVIII, do RICMS/1997), sem exceções, ou seja, o imposto a ser recolhido é da responsabilidade do tomador do serviço de refeição e não do fornecedor. No caso, como responsável tributário, o recorrente deveria estar, no mínimo, atento para os recolhimentos do imposto efetuados pelo seu fornecedor para ter conhecimento se restava ele, ou não, inadimplido com o Estado e não, como entendeu a JJF, por não ter poder de polícia, a sua responsabilidade somente se configuraria quando o fisco, por outro mecanismo (fiscalização na empresa fornecedora) constataste a irregularidade. Observo não ter sentido o próprio fisco, como entendeu a JJF, utilizar de um regime especial para promover sérias dificuldades ao controle das receitas estaduais, inclusive indo de encontro ao objetivo fundamental das determinações do art. 343, XVIII do RICMS/97 que é o controle efetivo do imposto neste segmento comercial.

Além do mais, ao observar as cópias das notas fiscais da fornecedora das refeições (fls. 256/279), ela, à época, apurava o imposto em função de sua receita bruta. Em assim sendo, determinava o inc. IX do art. 504, do RICMS/97:

Art. 504. Os restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, fornecedores de refeições e outros serviços de alimentação poderão optar pelo pagamento do ICMS mediante o regime de apuração em função da receita bruta, observando-se, além das normas relativas aos demais contribuintes, as seguintes:”

[...]

IX - ocorrendo saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em que o estabelecimento assuma a condição de substituto tributário, o ICMS a ser retido será calculado na forma do art. 357, sendo que o valor do imposto de responsabilidade direta do vendedor, para fins de dedução na apuração do imposto a ser retido, será calculado de acordo com o critério normal de tributação;”

Art. 357. *O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.*

Parágrafo único. *Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, II, “i”, item 2)*

Analisando os documentos fiscais do fornecedor, embora conste à indicação do Regime Especial, a maioria foi emitida, a exemplo da nº 5258 (fl. 259), com a aposição de carimbo indicando “ICMS diferido, conforme inciso XVIII, art. 343 do Dec. 6.284/97” e todas sem o destaque do imposto o que conduz ao entendimento de que as operações estão diferidas, sendo de responsabilidade exclusiva do destinatário o recolhimento do imposto como determina a legislação e comprovando de que as determinações emanadas do art. 504, IX, da norma regulamentar não foram atendidas. Assim, e mais uma vez, é desarrazoado o entendimento expresso pela JJF, já que as próprias notas fiscais demonstram o contrário.

Pelo exposto, reformo a decisão de 1º Grau, julgando procedente a infração 3 e ora discutida.

Na infração 7 o recorrente é acusado da falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento.

A JJF decidiu, seguindo o pedido formulado pelo impugnante, pela sua nulidade sob o argumento de que na autuação existe falta de liquidez do imposto exigido. Para chegar a tal decisão o n. julgador relator partir do seu entendimento de que como a infração se tratava da cobrança do diferencial de alíquota sobre mercadorias adquiridas em operações interestaduais para uso e

consumo seria necessário, por dever, que no levantamento fiscal fossem indicadas “as mercadorias, de modo que, pela sua natureza, se saiba se é ou não devido o tributo” e por consequência, não aceitou a informação da fiscal autuante de que a auditoria fiscal teve por base os valores apropriados com CFOP 2556 escriturados no RAICMS da empresa.

Diante deste quadro, entendo existir dois equívocos perpetrados pela JJF.

No primeiro existe um erro de conteúdo do seu julgamento. Ora, todo o entendimento do n. relator foi que a fiscalização para exigir o imposto lastreou-se em informação errônea, ou seja, apenas considerou as operações com CFOP 2556 escriturados no RAICMS. Em assim sendo, adentrou na análise do mérito da autuação, considerando que este procedimento não é o adequado para se exigir o imposto referente à diferença de alíquota. Seguindo esta linha de condução, não estamos diante de uma situação de nulidade da autuação e sim de sua improcedência. O caso não é de iliquidez do tributo e sim da sua não existência já que ele não foi apurado, conforme entende o n. relator, através de adequada auditoria para que se possa caracterizar o fato imponível.

No Direito, erro de julgar (*error in judicando*) é um vício de conteúdo de uma decisão, ou seja, erro de julgamento da decisão recorrida ou a existência de uma má aplicação do direito material. Neste caso, e ao contrário do *error in procedendo* (decisão madura) quando se deve anular a decisão *a quo*, o órgão julgador, em grau de recurso, pode pleitear a sua reforma, o que ora faço. Para corroborar estas sintéticas linhas, transcrevo recente decisão do STJ:

RECURSO ESPECIAL. ARTIGO 512 DO CPC. ERROR IN JUDICANDO. PEDIDO DE REFORMA DA DECISÃO. EFEITO SUBSTITUTIVO DOS RECURSOS. APLICAÇÃO. ERROR IN PROCEDENDO. ANULAÇÃO DO JULGADO. INAPLICABILIDADE DO EFEITO SUBSTITUTIVO. NECESSIDADE DE PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.

1. O efeito substitutivo previsto no artigo 512 do CPC implica a prevalência da decisão proferida pelo órgão superior ao julgar recurso interposto contra o decisório da instância inferior. Somente um julgamento pode prevalecer no processo, e, por isso, o proferido pelo órgão ad quem sobrepuja-se, substituindo a decisão recorrida nos limites da impugnação.

2. Para que haja a substituição, é necessário que o recurso esteja fundado em error in judicando e tenha sido conhecido e julgado no mérito. Caso a decisão recorrida tenha apreciado de forma equivocada os fatos ou tenha realizado interpretação jurídica errada sobre a questão discutida, é necessária a sua reforma, havendo a substituição do julgado recorrido pela decisão do recurso.

3. Não se aplica o efeito substitutivo quando o recurso funda-se em error in procedendo, com vício na atividade judicante e desrespeito às regras processuais, pois, nesse caso, o julgado recorrido é anulado para que outro seja proferido na instância de origem. Em casos assim, a instância recursal não substitui, mas desconstitui a decisão acoimada de vício.

4. Recurso especial conhecido em parte e desprovido.

(REsp 963.220/BA, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, QUARTA TURMA, julgado em 07/04/2011, DJe 15/04/2011)

No segundo, entendo que caminhou equivocadamente o n. julgador. Ao analisar as peças processuais, a fiscalização de posse do livro RICMS, observou que o contribuinte havia escriturado as suas compras interestaduais de material de uso e consumo no exercício de 2007 (CFOP 2556). Elaborando um batimento entre os valores escriturados (CFOP 2556) com os recolhimentos efetuados (por diferença de alíquota), constatou que a empresa não recolheu qualquer imposto nos meses de janeiro, fevereiro e março. O recolheu corretamente nos meses de abril e maio. Nos demais meses do exercício recolheu parcialmente o tributo. Tudo isto consta á fl. 101 dos autos e das cópias do RAICMS de fls. 102/113. Exigiu o total do imposto não recolhido nos meses de janeiro, fevereiro e março e a diferença do imposto recolhido a menos.

Ora no RAICMS o contribuinte não especifica as mercadorias, mas especifica, com validade legal até que prove o contrário, que ele realizou tais operações. Ressalta-se, embora por óbvio, que foi o próprio contribuinte que informou ao fisco, através de sua escrituração fiscal, que as operações comerciais realizadas foram aquisições de material de uso e consumo. Não cabe ao Fisco perquirir se o contribuinte errou, esta prova é dele. Junte-se a este fato, a informação da autuante,

não rebatida pela empresa, de que intimou o contribuinte à apresentar as notas fiscais relativas a estas operações não, obtendo êxito.

Meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário relativo às infrações 2 e 4. Quanto ao Recurso de Ofício este deve ser reformado para modificar a decisão de 1º Grau em relação às infrações 3 e 7, para exigir o imposto conforme os valores originais e indicados pela fiscalização. Em relação às demais infrações, acompanho o voto do n. relator. Assim, o débito do Auto de Infração fica configurado da seguinte forma:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO-JJF	VLR. JULGADO-CJF	MULTA
01	NULO	99.670,83	0,00	0,00	-----
02	PROCEDENTE	22.165,36	22.165,36	22.165,36	60%
03	PROCEDENTE	6.349,44	0,00	6.349,44	60%
04	PROCEDENTE	64.372,45	64.372,45	64.372,45	60%
05	NULO	1.292,19	0,00	0,00	-----
06	NULO	8.491,58	0,00	0,00	-----
07	PROCEDENTE	47.840,92	0,00	47.840,92	60%
TOTAL		250.182,77	86.537,81	140.728,17	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto às infrações 3 e 7, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.728,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício – Infrações 3 e 7) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Recurso de Ofício – Infrações 3 e 7) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Valnei de Sousa Freire.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Valnei de Sousa Freire, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS