

A. I. Nº - 108880.0401/14-9
AUTUADO - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY LTDA.
AUTUANTES - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO e EDMUNDO NEVES DA SILVA
ORIGEM - INFRAZ/INDÚSTRIA
PÚBLICAÇÃO - INTERNET - 04.11.2016

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0186-04/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. NOTA FISCAL ELETRÔNICA COM EMISSÃO DENEGADA. O sujeito passivo comprovou a devolução das mercadorias com oferecimento à tributação. Infração improcedente. 2. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA FORNECEDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A existência no passivo de obrigações já pagas indica que o sujeito passivo efetuou pagamento com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Refeitos os cálculos pela autuante, em atenção aos argumentos defensivos apresentados. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 18 de dezembro de 2014 e refere-se à cobrança de crédito tributário no valor de R\$238.825,97, bem como multa no percentual de 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **01.02.11.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, constando a informação de que “a empresa utilizou crédito fiscal da NFE 1.525, de 21/10/2010, que teve o uso denegado pela SEFAZ/BA. Tudo conforme cópia resumida da nota fiscal e do livro registro de saídas em anexo”, totalizando R\$ 2.041,08.

Infração 02. **05.04.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, ocorrência constatada nos anos de 2010 e 2011, no montante de R\$ 236.784,89.

A autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 86 a 92, onde argui em sua defesa, que no tocante a infração 01, a Nota Fiscal Eletrônica 1525 acobertou efetiva operação de circulação de mercadoria, que ingressou no estabelecimento do Autuado, tendo sido devolvida por este logo após o recebimento.

Assim, em cumprimento à legislação foi emitida Nota Fiscal de Devolução de número 8091, em 22 de outubro de 2010 que anexa, com destaque de ICMS, e tal operação encontra-se registrada no Livro de Apuração de ICMS do mesmo mês de outubro bem como no Livro Registro de Saídas, aos quais os autuantes tiveram acesso.

Assim, tem a infração como improcedente, seja porque o adquirente não pode ser punido pela declaração de inidoneidade de uma nota fiscal que acobertou o trânsito de mercadoria, concretizando assim o fato gerador do ICMS, seja ainda porque tomou todas as medidas exigidas pela legislação para a devolução da mercadoria objeto da nota fiscal em questão, procedendo inclusive ao destaque do imposto.

Ademais disso a glosa pretendida pela Fiscalização no tocante a infração 01 ao seu ver, culminaria em irreparável prejuízo, vez ter sido obrigado a proceder o destaque do ICMS no momento da devolução da mercadoria, tendo em vista a efetiva circulação da mesma, motivos suficientes para que seja decretada a total improcedência da infração 01.

Na infração 02 aponta engano do autuante ao aplicar sobre as mesmas a alíquota de 17 %, vez ser beneficiário de Regime Especial de apuração de impostos de número 10118320076, que estabelece alíquotas específicas para suas atividades, especificando na Cláusula Segunda, inciso V, que *“como débito do imposto a requerente aplicará a carga tributária de 7% sobre o valor total mensal das saídas internas e interestaduais de massas e biscoitos, tratamento extensivo a estabelecimento filial (se for o caso)”*.

Assim, aponta que o enquadramento da infração no artigo 50 do RICMS/97, que estabelece a alíquota de 17%, se mostra absolutamente equivocado em razão da existência de norma especial a reger as operações de saída internas e interestaduais de massas e biscoitos.

Por tal motivo, pede seja o Auto de Infração revisado para alterar a alíquota aplicada no cálculo da infração 02, de 17% (dezessete por cento) para 7% (sete por cento). Outro vício observado na Infração 02 diz respeito à base de cálculo adotada pelo Autuante.

No ano de 2010 se observa que na determinação da base de cálculo foram incluídos os seguintes valores:

31.12.10	IPC DO NORDESTE	R\$ 3.047,75
31.12.10	MOINHO ILHEUS	R\$ 87.450,00
31.12.10	PLASCO IND. E COMÉRCIO	R\$ 1.360,80
31.12.10	TOTAL FLEX IND. DE EMBALAGENS	R\$ 59.382,09
	TOTAL	R\$ 151.240,64

No entanto, tais valores constam também do Demonstrativo do Saldo da Conta Fornecedores Nacionais de 2011, razão pela qual tais valores compuseram também a base de cálculo da autuação do ano de 2011, motivo pelo qual pugna pela exclusão dos valores acima descritos do montante autuado relativamente ao ano de 2010, em razão da duplicidade da contabilização das mesmas no Auto de Infração nos exercícios de 2010 e 2011.

Ainda em relação ao ano de 2010 é de se demonstrar que no “Demonstrativo das Faturas apresentadas pela empresa e não consideradas no saldo da Conta de Fornecedores em 31 de dezembro de 2010”, consta como não identificada a Nota Fiscal datada de 19 de janeiro de 2011, do Moinho Erechim, no valor de R\$32.300,00, embora tal operação encontrar-se devidamente escriturada na data de ingresso no estabelecimento, da mercadoria adquirida do Moinho Erechim, em 05 de novembro de 2010, vide Nota Fiscal 5066, escriturada no livro Razão.

A data de 19 de janeiro de 2011, constante do Auto de Infração se refere a data do pagamento da referida Nota Fiscal, conforme demonstra comprovante de depósito em anexo no valor de R\$32.300,00, em favor do emitente da referida NF, inexistindo qualquer omissão relativamente à referida nota fiscal. Assim, defende a exclusão dos valores acima descritos do montante autuado relativamente ao ano de 2010.

Em relação ao ano de 2011, fala ser necessária a revisão da base de cálculo da infração 02, vez que compõe o montante tributável valor não baixado do balanço do Autuado, vide NF do Moinho Vacaria Industrial e Agrícola Ltda., no valor de R\$ 73.320,00, que ainda consta no passivo em 2012 (vide Balanço Patrimonial em anexo relativo ao período de 01/01/2012 a 31/12/2012).

Entende evidente, portanto a necessidade de revisão da base de cálculo da infração 02, para que se proceda a exclusão do total de R\$183.540,64 do ano de 2010 (R\$151.240,64 + R\$32.300,00) e R\$73.320,00 do ano de 2011, nos termos da documentação juntada aos autos.

Informa, ainda, que os valores não impugnados nos termos acima foram objeto de pedido de parcelamento regularmente formalizado junto a SEFAZ/BA, ao tempo em que requer seja revisado o lançamento contido no Auto de Infração para reconhecer a total improcedência da infração 01 em razão da efetiva circulação da mercadoria objeto da Nota Fiscal autuada e a sua devolução mediante nota fiscal emitida com destaque de ICMS, além da improcedência parcial da infração 02, em razão do equívoco decorrente da utilização pelo Autuante da alíquota de 17%, decorrente da existência de norma especial a reger as operações de saída internas e interestaduais de massas e biscoitos, fixando a alíquota em 7%, e ainda a improcedência parcial da infração 02, em razão dos equívocos na base de cálculo verificados nos anos de 2010 e 2011, sendo imperiosa a sua revisão, para excluir aos valores acima indicados.

Informação fiscal prestada pelos autuantes, constante às fls. 125 a 128 argumenta em relação às colocações defensivas que acatam as razões aduzidas para a infração 01.

Na infração 02, posicionam-se no sentido de que o benefício do regime especial está condicionado ao fato das operações estarem escrituradas, e como o contribuinte omitiu saídas ao manter obrigações já pagas ou inexistentes no passivo, não faz jus aos benefícios concedidos por tal regime, invocando e transcrevendo o artigo 11 do RICMS/97 a seu favor.

Com relação à base de cálculo adotada, acatam parcialmente as alegações, com relação aos valores lançados no exercício de 2010 e 2011, no total de R\$151.240,64 por ter sido cobrado em duplicidade, devendo o referido valor compor a base de cálculo no exercício de 2010 e excluído em 2011.

Ainda em relação ao ano de 2010, relativamente à nota fiscal 5.066, emitida por Moinho Erechim, entrada em 05/11/2010, informam que o referido documento fiscal não foi apresentado; apenas tendo lançado o mesmo nas escritas fiscal e contábil, e apresentado um comprovante de depósito em dinheiro, sem qualquer referência a tal nota fiscal.

Para 2011, quanto ao pleito de exclusão do valor de R\$73.320,00 por constar este mesmo valor no balanço de 2012, informam que o simples fato de constar no balanço de 2012 tal valor não se constitui em comprovação de que o débito exista no momento, pois o documento comprobatório seria o pagamento com a autenticação bancária, indicando a data do mesmo.

Concluem, reafirmando a improcedência da infração 01, e a alteração da infração 02, no exercício de 2011 de R\$133.076,02, para R\$107.365,11.

Cientificado da informação fiscal (fls. 133 e 134), o sujeito passivo retorna ao feito (fls.136 a 138), manifestando-se no sentido de que faz jus à utilização da alíquota de 7% na forma determinada no artigo 506E § 2º do RICMS pelo fato de tal alíquota decorrer do poder potestativo do Estado de ser seletivo na definição das alíquotas.

Menciona o fato do macarrão, que representa grande parcela de vendas da empresa, ser tributado por 7% até 18 de março de 2012, na forma do artigo 51, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97, sendo os biscoitos tributados com a mesma alíquota, de acordo com o artigo 506E § 2º do mesmo diploma, sendo inaplicável o artigo 11 e seu parágrafo único.

Aponta equívoco na indicação do artigo 50 do RICMS/97, discordando do mesmo, em razão de norma especial, consoante arguição anterior, e por tal razão, reitera o pedido para aplicação de alíquota de 7%, ao invés de 17%, na infração 02.

Quanto à nota fiscal do Moinho Erechim, afirma que nesta oportunidade está acostando copiada mesma, conforme apontado na informação fiscal, como forma de contrapor a alegação dos autuantes a este respeito.

Com relação a exclusão de R\$73.320,00, relativo ao Moinho Vacaria, argumenta que a acusação é a de manter tal valor no passivo fictício apurado, e se a empresa alega que o mesmo fazia parte das suas obrigações a pagar, não poderia a fiscalização exigir a exibição de comprovante de pagamento.

Neste sentido, afirma estar acostando aos autos, as notas fiscais e o protesto dos títulos correspondentes, cuja certidão data de 08/11/2012, e assim, entende que o valor deva ser excluído do lançamento.

Em nova intervenção (fls. 147 e 148), uma das autuantes acolhe as razões da nota fiscal 5.066, retirando-a do lançamento, e quanto ao valor de R\$73.320,00, correspondente as notas fiscais 8706/1 e 2041/1 do Moinho Vacaria Industrial e Agrícola, da mesma forma acolhe tal documentação trazida ao feito, reduzindo o valor referente ao exercício de 2010 para R\$ 98.217,87 e 2011 para R\$94.900,71.

Não acolhe, todavia, pleito para aplicação da alíquota de 7%.

Mais uma vez intimado do teor da informação fiscal (fls. 158 a 159), o sujeito passivo aponta silêncio da autuante, quanto ao argumento de que o macarrão (item da cesta básica), independentemente da concessão de regime especial, e sendo responsável por 60%, possui alíquota de 7%, a teor do artigo 16 da Lei 7.014/96, o que inviabilizaria a cobrança indistinta da alíquota de 17%, tal como feito na autuação.

A autuante, tomando conhecimento da manifestação da empresa autuada, presta nova informação fiscal (fls. 165 e 165), aduz que a contabilidade da mesma é consolidada, e a produção de macarrão ocorre na unidade matriz, ao passo que a unidade filial produz biscoitos, portanto, não teria direito à alíquota de 7% para todo imposto apurado.

Ao analisar a documentação da empresa, tanto na matriz, quanto na filial, acatou parcialmente o percentual solicitado, aplicando a proporcionalidade sobre o total das vendas da empresa conforme demonstra, ocorrendo nova redução do débito lançado para R\$68.873,84 em 2010 e R\$67.792,60 em 2011.

Tomando conhecimento mais uma vez da redução e dos novos demonstrativos advindos da autuante, o sujeito passivo posiciona-se no sentido de que, muito embora tenha a autuante acolhido seu pleito de aplicação de alíquota de 7% referente ao produto macarrão, a base de cálculo apurada contém equívoco, pois não excluiu as saídas relativas a transferências entre o estabelecimento filial e a matriz, apontados nas DMAs, nas quais se verifica que R\$1.551.160,00 e R\$2.281.125,00 se referem a transferências.

Aponta o cálculo que entende correto para a apuração do imposto devido, solicitando a sua revisão, acaso não considerada a aplicação da alíquota de 7% de forma globalizada, sem qualquer proporcionalidade.

Retornando ao feito, a autuante não acolhe o pleito da autuada, diante do fato de ter verificado da análise dos arquivos apresentados, a transferência de matéria prima conforme demonstra, no caso, farinha de trigo, entre os estabelecimentos matriz e filial, mantendo o demonstrativo anteriormente elaborado.

Recebendo comunicação da SEFAZ, no sentido de conhecer a informação prestada (fls. 206 e 207), a autuada comparece ao feito, a fim de explanar que, ao teor da jurisprudência do STF e STJ, as transferências internas entre estabelecimentos da mesma empresa não podem ser tributadas pelo ICMS, diante do fato de tais operações não envolverem mudança de titularidade da mercadoria, logo, não se configuraria em fato gerador do tributo, consoante decisões transcritas. Cita a Súmula 166 do STJ.

Em nova intervenção (fls. 218 e 219), a autuante reitera em sua totalidade a informação anterior, mantendo os valores de R\$68.873,84 para 2010 e R\$67.792,60 para o exercício de 2011.

Constam às fls. 121 e 122 extratos de parcelamento do débito reconhecido pelo sujeito passivo.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, ambas objeto de contestação pelo sujeito passivo.

Inicialmente, observo que os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e documentos que ao seu entender elidiriam as infrações, colocando seus argumentos com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório. Passo, então a analisar os argumentos de defesa trazidos aos autos.

Na infração 01, a autuada não contestou a idoneidade ou não do documento que ensejou a glosa do crédito fiscal. Apenas alegou que devolveu as mercadorias ali relacionadas, desfazendo o negócio, sendo a operação devidamente oferecida à tributação, colacionando cópia do documento (fl. 102), bem como do registro efetuado em sua escrita fiscal (fls. 104 e 105).

Frente a tal elemento de prova, os autuantes convencidos da prática efetivada pela empresa, acataram o argumento, excluindo a infração do lançamento. Como a prova material evidencia e comprova o desfazimento da operação, ainda que indevido o crédito fiscal, a não ocorrência da operação pela via da devolução, com débito do imposto, compensa o uso do crédito fiscal, e, por consequência, leva o julgador a concluir pela efetiva improcedência da mesma.

Quanto à infração 02, a mesma decorre de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, devidamente prevista no artigo 4º, § 4º, inciso III da Lei 7.014/96, a qual determina que “salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar... manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.”

É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito linhas atrás, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma inofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite

prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente não ocorreu.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, significa que as contas do fornecedor ficam com saldos de valores já pagos, e caso a empresa lance o pagamento nas contas de Caixa ou Bancos ficam com saldo negativo (credor). A legislação, de acordo com o enunciado legal posto acima, entende que os pagamentos não registrados na Contabilidade foram feitos com recursos não comprovados (não faturados). É chamado comumente de Passivo Fictício.

A existência de Passivo Fictício na contabilidade pode ter duas origens possíveis: a manutenção no passivo de obrigações já pagas, ou a manutenção no passivo de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada. Interessa-nos, neste caso específico, a primeira hipótese.

A lógica do legislador no primeiro caso, isto é, a manutenção no passivo de obrigações já pagas, é a de que a quitação não foi escriturada, ou o foi a destempo, vez que o correspondente lançamento a crédito na conta ativa originária dos recursos utilizados no pagamento implicaria saldo credor nesta conta, a indicar omissão de receita. Este saldo credor resultaria, justamente, da não contabilização das receitas com que a obrigação foi quitada.

Em ambas a situação se está diante de presunções relativas que são suscetíveis de elisão, isto é, oposição de provas e argumentos que modificam a conclusão sobre os fatos.

Ao curso do processo, a autuada apresentou as provas que entendia necessárias para a desconstituição da presunção, sempre em busca da verdade material, o que passamos a analisar neste momento.

Vários aspectos defensivos precisam ser apreciados, conforme dito acima. O primeiro deles se refere à duplicidade de lançamentos ocorrida tanto no exercício de 2010, quanto no exercício de 2011, no total de R\$ 151.240,64, relativamente a operações realizadas com as empresas IPC DO NORDESTE, no montante de R\$ 3.047,75, Moinho Ilhéus, no valor de R\$87.450,00, PLASCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO (R\$1.360,00), e TOTAL FLEX IND. DE EMBALAGENS, no total de R\$59.382,09, os quais teriam sido incluídos, de igual forma, no exercício de 2010, o que levou a autuada a solicitar a exclusão dos mesmos, de forma a restabelecer a verdade dos fatos.

Os autuantes, quando da primeira informação fiscal, verificaram os lançamentos e demonstrativos elaborados, constatando que, efetivamente, havia a alegada duplicidade, fazendo com que elaborassem novos demonstrativos excluindo os mesmos do exercício de 2011, e reduzindo os valores da infração. Diante da efetiva constatação de que tais valores não poderiam de forma simultânea figurar nos dois exercícios, entendo que a exclusão foi corretamente aplicada, e que deveriam ser excluídos tais valores, do exercício de 2011.

Para o exercício de 2010, quanto a tais lançamentos, a empresa autuada não apresentou qualquer justificativa que propiciasse a exclusão dos mesmos do lançamento neste período.

Quanto ao argumento de que não teriam sido consideradas no saldo da Conta de Fornecedores em 31 de dezembro de 2010, as Nota Fiscal datada de 19 de janeiro de 2011, do Moinho Erechim, no valor de R\$32.300,00, embora tal operação encontrar-se devidamente escriturada na data de ingresso no estabelecimento, da mercadoria adquirida do Moinho Erechim, em 05 de novembro de 2010, vide Nota Fiscal 5066, escriturada no livro Razão, sendo que a data de 19 de janeiro de 2011, constante do Auto de Infração se refere a data do pagamento da referida Nota Fiscal,

conforme demonstra comprovante de depósito em anexo no valor de R\$ 32.300,00, em favor do emitente da referida NF, inexistindo qualquer omissão relativamente à referida nota fiscal.

Da mesma forma, em relação ao ano de 2011, a revisão da base de cálculo da infração 02, se mostraria passível de revisão, pelo fato de que compõe o montante tributável valor não baixado do balanço do Autuado, qual seja a Nota Fiscal do Moinho Vacaria Industrial e Agrícola Ltda., no valor de R\$73.320,00, que ainda consta no passivo em 2012, na forma constante do Balanço Patrimonial anexado relativo ao período do exercício de 2012.

Mais uma vez, na busca da verdade material, vieram ao feito as necessárias provas para a desconstituição do débito, comprovando que, efetivamente, ambas as Notas Fiscais, não deveriam estar inseridas no bojo da autuação, com o que concordou uma das autuantes responsável pela manifestação, fazendo a devida e correta exclusão das mesmas, o que se afigura como correta, motivo pelo qual me alio às suas conclusões quanto a este fato, com base nos documentos de fls. 108 a 113, e 139 a 143.

Os dois aspectos remanescentes da infração, dizem respeito a discussão jurídica, a saber: a aplicação da alíquota de 7% sobre as operações omitidas, num primeiro momento sob a alegação da defesa de que a empresa estaria amparada por regime especial, e num segundo momento, ao argumento de que fabricava produto (macarrão), cuja alíquota seria de 7%, e alegação pertinente ao fato de que a autuante, na suas últimas intervenções, na qual acolheu o argumento de aplicação da alíquota de 7%, não realizou a exclusão das transferências, as quais não seriam tributadas, na forma prevista na Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Analiso, em primeiro lugar, a questão relativa ao regime especial concedido à empresa autuada, quanto ao pleito de aplicação da alíquota de 7%, em decorrência do disposto no artigo 506-E do RICMS/12, o qual determina:

“Art. 506-E. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em Regime Especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de Estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de Estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.”

A empresa era beneficiária do mencionado Regime Especial, como se observa na documentação acostada às fls. 114 a 120, todavia, assiste razão aos autuantes na sua argumentação, a aplicação de tal determinação somente seria possível para aqueles valores efetivamente declarados e oferecidos à tributação pela empresa autuada, aplicada a determinação contida no artigo 11 do RICMS/97, sem que viesse a ser apurado através de ação fiscal, e a própria autuada se convence de tal justificativa para a manutenção da alíquota, pois, na intervenção posterior abandona este embasamento, apegando-se a outro, ainda que no mesmo sentido de reduzir a alíquota das operações objeto do levantamento fiscal.

No que se refere à aplicação da alíquota de 7%, ao argumento de comercializar o produto macarrão, o artigo 50, inciso I do RICMS/97 previa alíquota de 17% como regra geral para aplicação nas operações e prestações internas, reservando ao artigo 51 tratar de algumas exceções. Este, assim determinava:

“Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca”.

Com efeito, o produto macarrão estava submetido a tal alíquota, e desta forma, na ótica da empresa autuada, as omissões correspondentes deveriam levar em conta este fato. A autuante, atendendo ao pleito formulado pela defesa, aplicou a mesma, de forma proporcional às operações realizadas pelo estabelecimento autuado, de forma a contemplar tal redução, e diante do produto integrar a chamada “cesta básica”, em relação a qual a Administração Tributária estabeleceu tratamento tributário diferenciado.

Todavia, agiu equivocadamente a autuante, ao aplicar a alíquota de 7%, ainda que proporcionalmente à movimentação de tal produto, vez que a aplicação da proporcionalidade na nossa legislação tributária somente é possível relativamente à situação tributária dos produtos (tributados, isentos e não tributados e submetidos à antecipação tributária), inexistindo qualquer previsão para a aplicação de proporcionalidade de alíquota. Logo, deveria a mesma se opor a tal solicitação, mantendo os valores até então apurados, o que faço nesta oportunidade, rejeitando tal argumento.

Da mesma forma, no presente caso, a receita omitida não está segregada, o que impede que se faça qualquer proporcionalidade quanto as alíquotas aplicadas.

Frente à exclusão dos valores de transferências do levantamento, diante do entendimento do autuado da necessária aplicação da Súmula 166 do STJ, algumas considerações merecem ser postas, sobretudo em função da ocorrência de transferências internas entre os estabelecimentos da empresa autuada.

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

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:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

Note-se que o legislador constitucional, em momento algum segregou as operações, separando aquelas realizadas por via de transferências. De igual forma, prevê qualquer tratamento excepcional para tal hipótese.

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 inobjetável.

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;

Não se pode negar nem a existência da Súmula 166, sequer a sua aplicabilidade durante um lapso temporal, entendendo vários estudiosos do direito de que a mesma perdeu eficácia com a instituição do ICMS.

Fato é que, inexiste qualquer prova nos autos de que a autuada deixou de tributar as operações de transferências realizadas entre o estabelecimento matriz e filial, e vice-versa, no período autuado, ou que tenha alguma medida judicial que a obrigasse a não tributar tais operações.

De acordo com o inciso II do §3º do artigo 11 da Lei Complementar n.º 87/96, que por delegação expressa da Carta Magna dispõe sobre a regulação do ICMS, cada estabelecimento do mesmo titular é considerado autônomo, como visto. Do ponto de vista contábil, no deslocamento entre mercadorias, e não bens de ativo fixo, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte verifica-se a alteração na titularidade, evidentemente excluídas, situações específicas como a de mera pesagem, que não implicam em transferência patrimonial, se devidamente levado em conta que cada estabelecimento - ainda que pertença à mesma pessoa física e/ou jurídica - deve ser considerado como uma massa patrimonial distinta. Trata-se, afinal, de um corolário contábil insculpido no Princípio da Entidade, o qual estabelece que não se confunde o patrimônio da pessoa física com o da pessoa jurídica a ela pertencente.

Pode se notar que o Princípio da Autonomia do Estabelecimento (fiscal) encontra-se em perfeita sintonia com o Princípio da Entidade (contábil). Mais que isso: um funciona como extensão/complemento do outro. Entidades distintas possuem contabilidades, patrimônios e responsabilidade fiscais distintos. Por isso, pode não ser sempre verdadeiro afirmar que não ocorre alteração de titularidade (ou circulação jurídica) em operações de circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. E, nas situações em que tal premissa não for verdadeira, logicamente, não será verdadeira a conclusão acerca da não incidência do ICMS, como no caso em apreço.

A respeito da discussão aqui encetada, a doutrina, representada por Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, página 388), ao se alinhar a este entendimento, expõe que: “*A jurisprudência que considera não incidir o ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto, que exige a transferência de crédito juntamente com a mercadoria que é remetida de um para outro estabelecimento da mesma empresa. Especialmente em se tratando de transferências entre estabelecimentos situados em diferentes Estados. Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina à comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa à circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que há de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS*”.

No âmbito administrativo, posso mencionar trecho do voto vencedor do Acórdão 6.678 proferido pelo Conselho Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, em 19 de setembro de 2012, o qual segue a mesma linha aqui adotada:

“*A questão em tela é um tanto controversa tendo em vista o entendimento adotado, em geral, pelos contribuintes no que tange à aplicação da Súmula 166 do STJ em detrimento do que dispõe a Lei Complementar 87/96.*

Tendo em vista a edição desta norma legal, a posteriori, o legislador foi cristalino quando dispôs sobre a incidência do ICMS para casos como o em questão.

Vejamos.

LC 87/96

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; (grifei)

Corrobora tal entendimento a própria prática do contribuinte que ora se debita do imposto, conforme se verifica na NF nº 01-206873 emitida em 08/07/2008 acostada às fls.09, e ora não se debita, conforme se verifica na NF nº 01-206157 emitida em 01/07/2008 acostada às fls.11. Neste sentido, vale salientar que a prevalência irrestrita da Súmula deve ser adotada com muito cuidado e cautela, pois, a princípio, pode facilitar a sonegação e a evasão, quando operações tributadas de circulação de mercadoria são realizadas como transferências mercantis, através de pretensos meros deslocamentos entre filiais ou envolvendo estabelecimentos e a sede empresarial.”

Posso mencionar, ainda, notícia segundo a qual a 2^a Turma do STJ remeteu à 1^a Seção recurso especial em que a Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul (PGE-RS) sustenta que a jurisprudência sobre tal matéria estaria desatualizada, por não considerar o disposto no inciso I do artigo 12 da Lei Complementar 87/96.

Sabido é que o direito é dinâmico, e o entendimento jurisprudencial tem mudado ao longo do tempo, adaptando-se aos novos tempos, e evoluindo conforme as alterações legislativas ocorridas. Dessa forma, um entendimento vigente, diante de edição de novo instrumento normativo, pode vir a perder força, com mudança de posicionamento.

Inegável, pois, que não deveriam ser excluídas as transferências do montante a integrar a base de cálculo para efeito do lançamento, conforme realizado pela autuante, motivo pelo qual seu pleito não pode ser acolhido.

Frente a tais argumentos, a infração subsiste parcialmente, nos valores indicados pela autuante em sua manifestação de fls. 147 e 148, e demonstrativo de fls. 149 a 156, sendo R\$98.217,87 correspondente a 2010, e R\$94.900,71 relativo a 2011.

Desta maneira, pelas razões acima expostas, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente em parte, no montante correspondente ao valor ajustado da infração 02, de R\$193.118,58, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos pelo sujeito passivo, via parcelamento de débito.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108880.0401/14-9** lavrado contra **FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$193.118,58**, acrescido da multa de 100%, prevista na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso III, e dos além dos acréscimos moratórios legais, devendo ser homologados os valores eventualmente já recolhidos pelo sujeito passivo.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA