

**PROCESSO** - A. I. N° 108880.0401/14-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY LTDA.  
**RECORRIDOS** - FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0186-04/16  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 28/12/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0345-11/17

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FISCAL INIDÔNEO. NOTA FISCAL ELETRÔNICA COM EMISSÃO DENEGADA. Comprovado que foi debitado valor idêntico ao valor creditado, mediante emissão de nota fiscal de devolução das mercadorias. Descaracterizada a infração. Mantida a Decisão recorrida. 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. Reduzido o débito mediante comprovação de contabilização de pagamento e de protesto de títulos. Rejeitada a aplicação de proporcionalidade de alíquotas por falta de previsão legal. Inexiste correlação entre o fato gerador do imposto exigido mediante presunção legal e operações de transferências. Acolhido o pedido de aplicação da proporcionalidade na omissão da receita apurada em conformidade com a preponderância das alíquotas dos produtos comercializados. Afastado o pedido de redução da multa por falta de amparo legal. Infração procedente em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF na qual desonerou os valores exigidos na infração 1 e parte dos valores da infração 2, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA, e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo à infração 2 julgada Procedente em Parte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento.

O Auto de Infração lavrado em 18/12/2014 acusa o cometimento das seguintes infrações:

1. 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” - R\$ 2.041,08.
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, ocorrida constatada nos anos de 2010 e 2011, no montante de R\$ 236.784,89.

Na Decisão proferida (fls. 229 a 239), inicialmente foi apreciado que o lançamento descreve com precisão as infrações, os artigos infringidos, multa e prazo para interposição de defesa em

conforme disposto no art. 39 do RPAF/99, o que possibilitou o exercício do contraditório.

No mérito aprecio que:

*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 2, inicialmente discorreu sobre a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes prevista no art. 4º, § 4º, III da Lei nº 7.014/96, tratando se de uma presunção legal, na qual inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova. Discorre sobre a presunção legal e afirma que:

*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 saturados). 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 modifiquem 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 19/01/2011, 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 subá 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 segregava 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 quanto 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 2ª Turma do STJ remeteu à 1ª 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.*

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu 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.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 269 a 278), o recorrente inicialmente comenta a autuação, defesa apresentada e reconhecimento pela fiscalização quanto a aplicação da alíquota de 7% proporcional às vendas de macarrão e não acolhimento do pedido de exclusão da base de cálculo do valor das operações de transferências entre os estabelecimentos da empresa, bem como o julgamento que não acatou nenhuma das duas alegações, que entende deva ser reformada.

No mérito, reapresentou as mesmas teses relativas à infração 2, afirmando que do total de suas vendas, 60% refere-se a venda de macarrão que se submete à alíquota de 7% e não de 17% (vigente à época dos fatos geradores) e que o art. 22, §2º da Lei 7.014/96 prevê a proporcionalização da alíquota no lançamento de ofício para se adequar à realidade possível.

Afirma que não tendo como a fiscalização como precisar quais operações resultara na omissão de saídas apurada por meio de presunção e comercializar produtos submetidos a alíquotas diferentes (7% e 17%), inexistindo previsão regulamentar para aplicação de alíquotas específicas, requer que seja refeito o cálculo do ICMS exigido com a alteração da alíquota aplicada de 17% para 7% de forma proporcional às saídas de macarrão.

Também que a Súmula 166 do STJ dispõe que não há incidência do ICMS sobre as operações de transferências, e continua vigente após a edição da LC 87/96, deve ser excluído da base de cálculo apurado na autuação, os valores relativos às operações de transferências.

Ressalta que existem inúmeras Decisões mais recentes do STJ neste sentido, a exemplo do REsp 1125133/SP/2010 e AgRg no AREsp 851.631/SP/2016 (fls. 274 e 275) e que diante da pacificação jurisprudencial, deve ser excluído da base de cálculo o valor das transferências.

Destaca ainda que a própria Procuradora do Estado no Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0 pacificou o entendimento de que não há incidência do ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Por fim, manifesta que a multa de 100% imposta é desproporcional e confiscatória a luz das

Decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, a exemplo dos RE748257/2013 e AgR RE 863049 ED/2015.

Requer provimento do recurso, para aplicar alíquota de 7% proporcional às saídas de macarrão; excluir da base de cálculo o valor das operações de transferências e reduzir a multa aplicada de 100% para 30%.

**VOTO (Vencido quanto à aplicação da proporcionalidade da alíquota – Infração 2 – Recurso Voluntário)**

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício relativo à desoneração total dos valores exigidos na infração 1 e parcial da infração 2, promovido no julgamento da primeira instância.

Quanto à infração 1, que acusa utilização indevida de crédito fiscal relativo a documento fiscal falso ou inidôneo, verifico que diante da alegação defensiva de que as mercadorias foram devolvidas, a fiscalização acatou o argumento o que descaracterizou a infração, que também foi acolhido na Decisão proferida pela 4ª JJF.

Pela análise dos elementos acostados ao processo, constato que o valor exigido de R\$2.041,09 foi consignado na NFe 1525 emitida em 21/10/2010, cuja cópia foi acostada às fls. 6 a 9, com indicação de que foi denegada em razão da situação irregular do emitente (IE 35.918.860).

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, o sujeito passivo acostou cópia da NFe 8.091 emitida no dia 22/10/2010 contra o estabelecimento emitente da NFe 1525, consignando as mesmas mercadorias e valores a título de devolução de compra, debitando o valor de R\$2.041,09 no livro RSM e transportado para o livro RAICMS (fl. 105), o que neutralizou o crédito fiscal escriturado no mesmo mês relativo a NFe 1525.

Pelo exposto, embora não tenha sido comprovado a regularidade da NFe 1525, que foi denegada, o lançamento a débito do mesmo valor lançado e no mesmo mês, o que em termos gerais não causou qualquer prejuízo ao Erário público, descaracterizando a acusação de utilização indevida de crédito fiscal.

Por isso, considero correta a Decisão pela Improcedência da infração 1.

No que se refere à infração 2, que acusa omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, com valor original de R\$236.784,89, constato que a desoneração de parte dos valores exigidos que resultou na redução do débito para R\$193.118,58 decorreram da apresentação das seguintes provas:

A) Duplicidade de valores no exercício de 2010 e 2011 de R\$ 151.240,64, relativo às empresas IPC do Nordeste, Plasco Indústria e Comércio, Total Flex Indústria de Embalagens e Moinho de Ilhéus;

B) Saldos das contas do Moinho Erichim e Moinho Vacaria Industrial e Agrícola Ltda.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que a fiscalização no demonstrativo de fls. 12 a 14 (2010) indicou os valores do saldo das contas fornecedores, com respectivos saldos do balanço e valor das duplicatas pagas e constitui a base de cálculo relativo aos valores não comprovados (base de cálculo de R\$610.052,21 – fl. 14), aplicando a alíquota de 17% para apurar o valor exigido. Da mesma forma, relativo ao exercício de 2011 (fls. 16 e 17).

Observo que no documento de fl. 89, o sujeito passivo apresentou demonstrativo no qual indicou o montante de valores R\$3.047,75, R\$87.450,00, R\$1.360,00 e R\$59.382,09, relativo a duplicatas das citadas empresas (pagas e não baixadas), que constam nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, tanto no exercício de 2010 quanto no exercício de 2011.

Na primeira informação fiscal (fl. 128) os autuantes acataram parte dos valores lançados em duplicidade no exercício de 2011, reduzindo o débito de R\$133.076,02 para R\$107.365,11, mantendo o valor do exercício de 2010 de R\$103.708,87.

Na manifestação acerca da informação fiscal (fl. 136/138) a empresa contestou a não exclusão dos valores de R\$32.300,00 da NF 5066 do Moinho Erichim, mediante comprovação de pagamento e do protesto de títulos relativos as NFs 2041 e 8706 totalizando R\$73.320,00 do Moinho Vacaria.

Na segunda informação fiscal uma das autuantes acatou os valores, o que implicou na redução do débito para R\$98.217,87 no exercício de 2010 e para R\$94.900,71 no exercício de 2011, valores estes que foram acolhidos na Decisão proferida pela 4ª JJF.

Constatou que pelo confronto do demonstrativo relativo ao exercício de 2010 à fl. 14 com o do demonstrativo à fl. 18 do exercício de 2011, foram repetidos valores não pagos de duplicatas emitidas pela IPC do Nordeste, Plasco Indústria e Comércio, Total Flex Indústria de Embalagens e Moinho de Ilhéus.

Portanto, conclui-se que na base de cálculo apurada da omissão de saída (manutenção do passivo de obrigações já pagas) relativo às citadas empresas, do exercício de 2010 estão contidas também na base de cálculo apurada no exercício de 2011 e correta a exclusão feita pela fiscalização que foram acolhidas no julgamento procedido pela 4ª JJF.

Com relação à exclusão da base de cálculo de R\$32.300,00 relativa ao Moinho Erichim, constato que no demonstrativo de fl. 15 a fiscalização relacionou este valor como data de 19/01/2011 indicando como “não identificada”. Por sua vez, o sujeito passivo juntou à fl. 143 depósito com o mesmo valor e data da emissão da nota fiscal e cópia da NF 5066 emitida em 30/10/10. Logo, considero correta a exclusão do valor correspondente tendo em vista que o depósito comprova o pagamento e exclusão do valor correspondente do passivo.

No tocante ao valor de R\$73.320,00 indicado no demonstrativo de fl. 18 que consta como não pago em 31/12/2011 (Moinho Vacaria) constato que o sujeito passivo juntou às fls. 139 e 140, cópia das 2041 e 8706 totalizando R\$73.320,00 e Certidão Positiva emitida pelo 1º Tabelionato de Protesto de Títulos emitido em 08/11/2012 na qual estão relacionadas às duplicatas correspondentes como não pagas até aquela data.

Assim sendo, como o levantamento fiscal no demonstrativo à fl. 18 considerou como paga e não baixado da conta fornecedores em 31/12/2011 das duplicatas relativo às citadas NF emitidas pelo Moinho Vacaria, a Certidão Positiva emitida pelo Cartório faz prova que o título não tinha sido pago no fim do exercício de 2011 e correta a exclusão dos valores correspondentes da base de cálculo apurada pela fiscalização e acolhida no julgamento.

Pelo exposto, considero correta as desonerações procedidas no julgamento da infração 2, que foi reduzida de R\$236.784,89 para R\$193.118,58.

No que se refere ao Recurso Voluntário, com relação ao valor remanescente julgado, o recorrente de um modo geral apresentou alegações de que:

- A) 60% das suas vendas são tributados pela alíquota de 7% (macarrão) e deve ser apurada a omissão aplicando a proporcionalidade em conformidade com art. 22, §2º da Lei 7.014/96;
- B) A Súmula 166 do STJ dispõe que não há incidência do ICMS sobre as operações de transferências e requer a exclusão da base de cálculo o valor das transferências (fl.190);
- C) A multa de 100% é abusiva e confiscatória, devendo ser reduzida para 30%.

Com relação à aplicação da proporcionalidade da alíquota de 7% a 4ª JJF fundamentou a Decisão afirmando que não há previsão legal, rejeitando o pleito formulado.

Com relação a esta alegação observo que a exigência fiscal decorreu da apuração de pagamento de títulos pagos e não baixados (manutenção no passivo). O ICMS exigido tem como base a presunção legal de omissão de receitas previstas no art. 2º, §3º, III do RICMS/97 (art. 4, §4º da Lei 7.014/96). Esta presunção é calcada em um raciocínio lógico contábil de que o valor utilizado para pagamento do título (duplicata) que não foi contabilizado sua baixa tem como contrapartida um lançamento de saída da conta Caixa (ou banco), que também não foi contabilizado. E que, a

receita anterior que ingressou no Caixa e que foi utilizada para o pagamento do título, também não foi contabilizada ou que materializa a presunção de omissão de receita.

Pelo exposto, não há correlação entre a receita omitida decorrente da manutenção no passivo de obrigações pagas e a natureza da receita auferida nas vendas realizadas pela empresa. Também, como fundamentando na Decisão proferida pela 4ª JJF, não há previsão na legislação do ICMS para aplicar proporcionalidade com relação a alíquotas, motivo pelo qual fica rejeitada tal alegação.

Ressalta-se ainda, que considerando as decisões reiteradas deste Conselho de Fazenda Estadual, a Superintendência da Administração Tributária (SEFAZ/BA) expediu a Instrução Normativa nº 56/2007 na qual orientou a fiscalização para excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações “*isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária*”. Portanto, quando provados pelo contribuinte é possível aplicar a proporcionalidade apenas com relação as operações isentas, não tributadas e sujeitas substituição tributária.

Com relação ao argumento de que há previsão de aplicar a alíquota preponderante como estabelecido no art. 22, § 2º da Lei nº 7.014/96, observo que aquela previsão é aplicável quando o ICMS for exigido por meio de arbitramento da base de cálculo do ICMS, naquelas situações específicas (operação sem emissão de documento ou inidônea; falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis; utilização irregular de sistema eletrônico de processamento de dados (ECF ou PDV) e outros casos em que se comprove a sonegação do imposto.

Na situação presente, o imposto não foi exigido por meio de arbitramento da base de cálculo, motivo pelo qual não deve ser aplicada a alíquota preponderante como previsto no art. 22, §2º da Lei nº 7.014/96, como requer o recorrente.

No tocante à exclusão dos valores relativos a operações de transferências face o entendimento jurisprudencial de que não há incidência do ICMS sobre estas operações conforme Súmula 166 do STJ, a 4ª JJF fundamentou que o imposto incide sobre as operações de circulação de mercadorias, inclusive a mudança de posse, devendo ser considerado a autonomia dos estabelecimentos prevista no art. 11, § 3º, II, da LC 87/96, com previsão expressa de ocorrência do fato gerador no art. 12, I da mesma Lei Complementar.

Inicialmente verifico que quanto a esta alegação de excluir “*os valores concernente a transferências internas*” (fl. 213), a empresa indicou valores de R\$1.551.160,00 no exercício de 2010 e R\$2.281.125,00 no exercício de 2011 (fl. 211), tendo os autuantes apresentado relação com indicação de nota fiscal e valores às fls. 201e 202.

Como dito na inicial, observa-se que a exigência fiscal decorreu da apuração de pagamento de títulos pagos e não baixados (manutenção no passivo/presunção legal de omissão de receitas).

Neste caso foram relacionados os valores das duplicatas registradas na conta fornecedores, cujo saldo foi comparado com o indicado no Balanço Patrimonial, tendo exigido o ICMS mediante a aplicação da alíquota sobre a diferença apurada mediante presunção de omissão de receitas.

Não há títulos de pagamentos relativos a operações entre matriz e filial o que pode ser constatado nos demonstrativos remanescentes de fls. 149 a 156, cuja base de cálculo resultou em valor de R\$577.752,20 em 2010 (fl. 152) e R\$558.239,46 em 2011 (fl. 156).

Portanto, o imposto exigido recai sobre os valores dos títulos (fornecedores) pagos e não baixados na contabilidade, e não existe correlação com as operações de transferências, que efetivamente são tributadas pelo ICMS nas operações interestaduais (art. 12, I da LC 87/96) e não há incidência nas operações internas, conforme Incidente de Uniformização PGE 2016.169506-0.

Ressalto que os valores dos títulos pagos ou não contabilizados podem ser feitos pelo estabelecimento autuado, quer seja matriz ou filial ou pela matriz da empresa. O que elide a

presunção diante da constatação da ocorrência da manutenção no passivo dos títulos já pagos é a comprovação do pagamento (ou não comprovação, no caso do protesto do título) e contabilização, inexistindo correlação com as operações de transferências, quer sejam internas ou interestaduais.

Por isso fica rejeitado o pedido de exclusão dos valores, mesmo porque não há coerência em deduzir o valor das transferências do exercício de 2011 de R\$2.281.125,00 (fl. 211) na base de cálculo apurada pela fiscalização no mesmo exercício de R\$558.239,46 em 2011 (fl. 156).

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 100% é prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Também não pode ser acolhido o pedido de redução da multa de 100% para 30%, tendo em vista que o art. 158 do RPAF/BA prevê competência pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, apenas para redução das multas aplicadas por descumprimento de obrigações acessórias que não é a situação em questão que refere-se a obrigação principal.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é constitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Aplicação da proporcionalidade da alíquota – Infração 2 – Recurso Voluntário).**

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo i. Relator, peço vênia para discordar do seu entendimento quanto à aplicação da proporcionalidade da alíquota de 17% para 7% em relação às operações mantidas na base de cálculo da autuação.

Após as alegações trazidas pela ora recorrente, a autoridade fiscal, analisando os arquivos magnéticos da empresa na matriz e filial, acatou parcialmente o percentual solicitado pela empresa, tendo aplicado a proporcionalidade sobre o total das vendas da empresa.

A proporcionalização teve sua aplicação reconhecida, uma vez que as vendas normais da recorrente, cerca de 60%, teve como objeto o produto macarrão, que se submete a alíquota de 7%, e não de 17%, motivo pelo qual a autuada, em sede de informação fiscal, adotou a alíquota de 7% proporcionalmente às saídas de macarrão realizadas pela empresa.

A Junta de Julgamento Fiscal, bem como o i. Relator, não acataram a proporcionalização efetuada por entender que não há previsão legal para tal adoção.

Ocorre que, o §2º do art. 22 da Lei nº 7.014/96 determina que:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

...  
*§ 2º Na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual de lucro e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, a natureza das operações e a espécie das mercadorias, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância. (grifo nosso).*

Mesmo que não seja caso de arbitramento, a essência da norma é clara ao considerar e defender a aplicação da proporcionalidade e da preponderância da alíquota, considerando a natureza das operações e a espécie das mercadorias.

No caso em apreço, ressalte-se que a empresa autuada tem como foco principal a produção de massas e biscoitos, fato este que deve ser considerado, uma vez que não aplicar a proporcionalidade que lhe é devida seria uma afronta à própria justiça fiscal.

Alegou o relator que: “*a Instrução Normativa nº 56/2007 na qual orientou a fiscalização para excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações “isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária”*”.

Imperioso destacar que a instrução normativa é apenas um orientador procedural, não vinculando os julgadores às suas instruções.

Ademais, volto a dizer, a não realização da proporcionalidade neste caso vai de encontro à própria razoabilidade processual.

Frisa-se, como pontuado pela recorrente, que qualquer presunção deve ser determinada por lei e, não há lei autorizando a imposição da maior alíquota.

Nesta senda, acompanho a última informação fiscal realizada às fls. 198/200, na qual o autuante acata a aplicação da proporcionalidade da alíquota, devendo ser cobrado o imposto de R\$68.873,84 em 2010 e R\$67.792,60 em 2011.

Deste modo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 108880.0401/14-9 lavrado contra FÁBRICA DE BISCOITOS TUPY LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$136.666,44, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores eventualmente já recolhidos pelo sujeito passivo.

VOTO VENCEDOR (Quanto à aplicação proporcional da alíquota da infração 2) – Conselheiros (a): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire, Edvaldo Almeida dos Santos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Quanto à aplicação proporcional da alíquota da infração 2) Eduardo Ramos de Santana.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 2 – Recurso Voluntário)

LAÍS CARVALHO SILVA – VOTO VENCEDOR  
(Infração 2 – Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS