

A. I. Nº - 298616.0003/17-8
AUTUADA - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A. - ILPISA
AUTUANTE - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/04/2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0056-05/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Não restou demonstrada a legitimidade da operação de transferência de crédito, nem foram apresentados os respectivos documentos fiscais. Infração mantida. 2. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. a) SAÍDAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. É vedada a manutenção de crédito fiscal quando da saída de produtos sem tributação. Obedecida decisão judicial transitada em julgado. Infração subsistente. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO DE ICMS. Tendo em vista a sentença exarada em Mandado de Segurança, as saídas de mercadorias a título de bonificação estão amparadas por não incidência de imposto. Todavia, o crédito fiscal a elas relativo não foi estornado. Infração mantida. c) ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. A legislação estabelece os critérios e a forma para a regular realização do estorno de débitos, os quais não foram atendidos pela empresa autuada. Infração procedente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPOSTO RECLAMADO COM BASE NAS DECLARAÇÕES PRESTADAS PELO PRÓPRIO AUTUADO NA DMA EM CONFRONTAÇÃO COM O VALOR EFETIVAMENTE RECOLHIDO. Exigência fiscal baseada em apuração feita pelo próprio autuado. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 12 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$395.218,96, bem como multas de 50% e 60%, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. 01.02.80. Utilizou indevidamente crédito fiscal transferido de forma irregular de outra empresa. Traz como complemento, a informação de que *“o contribuinte, de forma indevida credita-se de ICMS sem comprovação de origem e sem emissão de nota fiscal correspondente para subsidiar a transferência de valores”*. Totaliza a mesma R\$5.040,34, além de multa de 60%, para fato verificado em outubro de 2013.

INFRAÇÃO 2. 01.05.02. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Consta a informação de que *“Quando do ingresso de mercadorias registradas com CFOP 1.910 (Remessa por Bonificação), o contribuinte creditou-se normalmente sem efetuar o estorno do crédito dessa natureza. Nesta infração, estornamos todos os valores de ICMS creditados oriundos de Remessa por Bonificação, visto que todos os valores de débito foram estornados para atender a exigência constante da Sentença Judicial (Processo nº 692.527-9/2005)”*, no valor de R\$6.564,57, multa de 60%, para ocorrências em janeiro a dezembro

de 2013, janeiro a junho, outubro a dezembro de 2014, janeiro a novembro de 2015.

INFRAÇÃO 3. 01.06.01. Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, no total de R\$38.873,84, bem como multa de 60%, para ocorrências nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014 e janeiro a março, maio a dezembro de 2015.

Consta a informação do autuante de que *“o contribuinte em função do Mandado de Segurança nº 692.527-9/2005, obtém, de acordo com Sentença Judicial, o direito de não pagar o ICMS incidente sobre as remessas de mercadorias por Bonificação, conforme documentos em anexo”*. E continua: *“quando da análise das remessas por Bonificação, percebe-se que o contribuinte, indevidamente, considera o consumo próprio de mercadorias como Bonificação, e, por isso, procedeu o estorno também do ICMS desse tipo de movimentação fiscal. Por entender que a Sentença Judicial não abrange o consumo interno de mercadorias, desconsideramos o valor do estorno de débito oriundo desse tipo de remessa”*.

INFRAÇÃO 4. 01.06.01. Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, no valor de R\$162.329,05, bem como multa de 60% para fatos ocorridos entre janeiro e novembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a novembro de 2015. O autuante indica que: *“o contribuinte, indevidamente, de forma parcial, o débito do ICMS de saídas de mercadorias por transferências, baseado em análise de custos de mercadorias”*.

INFRAÇÃO 5. 02.12.01. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, o imposto declarado na DMA – Declaração e Apuração Mensal do ICMS, nos meses de fevereiro de 2014, janeiro e setembro de 2015 e junho de 2016, no montante de R\$182.411,16, além da multa de 50%, constando a informação de que *“quando da denúncia espontânea dos valores declarados de ICMS, o contribuinte registra a menor o valor do mês de janeiro de 2014, não incluiu os meses de janeiro e setembro de 2015, bem como o mês de junho de 2016. Os valores considerados foram extraídos dos Registros de Apuração do ICMS dos exercícios mencionados, e confirmados pela DMA, exceto para o mês de janeiro de 2014, cujo valor difere do Registro de Apuração do ICMS, este válido para cobrança do ICMS do período”*. Totaliza o débito R\$182.411,16, sugerida multa de 50%.

Tempestivamente, a autuada, por intermédio de seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 266 a 282, onde argui em sua defesa, após firmar sua tempestividade e fazer breve resumo dos fatos, que ao longo desta defesa, a totalidade do Auto de Infração lavrado e a consequente imposição se provará totalmente improcedente, por não se configurar infração a qualquer dispositivo legal.

Na infração 1, informa a origem da referida transferência, qual seja:

O valor relativo a R\$4.027,17 foi transferido da sua unidade situada no município de Ipirá, em setembro/2013, cujo CNPJ é o de número 09.342.379/0007-88;

Já o montante de R\$ 1.013,17 foi transferido da sua unidade situada no município de Maiquinique, cujo CNPJ é o de número 09.342.379/0098-15, da seguinte forma: o crédito total transferido de Maiquinique no mês foi de R\$ 54.636,62, sendo transferido o equivalente a R\$53.623,45 para a sua unidade situada em Itapetinga, cujo CNPJ é o de número 09.342.379/0097-34, e R\$1.013,17, transferido para a sua unidade de Salvador, objeto da presente autuação.

Portanto, ao somar o valor de R\$4.027,17, transferido da unidade de Ipirá, com o valor de R\$1.013,17, transferido da sua unidade de Maiquinique, chega-se ao valor de R\$5.040,34, objeto da presente infração, sendo que após o confronto dessas informações, com os valores constantes nas DMAS das unidades indicadas acima, restará comprovada a origem das transferências realizadas, o que conduz à total improcedência da infração.

Para a infração 2, assevera que a Fiscalização entendeu que as entradas ocorridas a título de bonificação no estabelecimento não deveriam ser objeto de creditamento do ICMS, visto que as saídas ocorridas a esse título, com CFOPs 5.910 ou 6.910, estão amparadas por decisão judicial que a desobriga de realizar esses recolhimentos.

Em outras palavras, fala ter a fiscalização utilizado a seguinte lógica: se não debitou por decisão judicial as saídas com CFOP 5.910 e 6.910, não poderia creditar as entradas com CFOP 1.910, e que, muito embora essa lógica pareça razoável, verifica que não encontra respaldo no âmbito jurídico tributário, pelos motivos a seguir expostos:

Ressalta que a matéria se encontra em discussão no âmbito judicial, o que significa que só alcança aqueles que ingressaram em juízo contra a cobrança do ICMS nas saídas em bonificação.

Ou seja, as empresas que lhe entregaram mercadorias em bonificação tiveram o ICMS debitado normalmente na sua escrita fiscal, visto que não possuem ação judicial que discute tal cobrança, e com isso, não há sentido algum em exigir que o crédito das entradas com CFOP 1.910 seja estornado, visto que essas mesmas entradas corresponderam a saídas tributadas pelos seus fornecedores.

Aduz que essa lógica utilizada pela Fiscalização é muito delicada sob o ponto de vista jurídico, já que, caso a decisão judicial final seja pela tributação, não há que se falar em estorno desses créditos apropriados com CFOP 1.910, ou seja, é como se, ao lavrar a presente infração, a Fiscalização estivesse assumindo a premissa de que a decisão final da ação judicial fosse pela não tributação, procedimento esse em total desacordo com a legislação estadual atualmente em vigor.

Por tal motivo, requer a improcedência da presente infração 2, já que não existe fundamentação legal para exigir tal estorno. Caso essa egrégia JJF não decida pela improcedência da autuação, requer que a presente infração seja suspensa até o trânsito em julgado da ação judicial que discute a cobrança do ICMS nas saídas em bonificação, conforme previsão expressa no RPAF/99.

Quanto à infração 3, explica que tais saídas em bonificações eram realizadas pela própria empresa para consumo interno como a própria Fiscalização assim mencionou no enunciado da infração e na prática, essas bonificações emitidas contra a própria empresa autuada, através do CFOP 5.910, se referiam basicamente a duas situações:

A primeira relativa ao consumo que ocorria pelos funcionários em virtude do café da manhã servido diariamente pela empresa, composto por produtos pertencentes ao seu mix, como por exemplo leite UHT, leite em pó, iogurtes, manteiga, dentre outros.

A segunda relativa ao consumo de produtos acabados para fins de degustação dos próprios funcionários, relativos à atividade de fabricação de chocolates que também funcionava no estabelecimento autuado.

Ou seja, por se tratarem de saídas de produtos acabados para o consumo interno dos funcionários da empresa autuada, o CFOP utilizado pela empresa era o 5.910, que alcançam as saídas em bonificações, doações ou brindes.

Logo, pontua que o estorno desses débitos se dava pelo fato dessas saídas não se configurarem como fato gerador do ICMS, já que eram realizadas para fins de consumo interno de seus funcionários, e não em virtude da ação judicial de que faz parte, informada pela Fiscalização no enunciado dessa infração 3.

Ressalta que caso a Fiscalização quisesse mensurar os efeitos do valor do ICMS nessas situações relativas ao consumo de produtos acabados pelos próprios funcionários, o questionamento deveria ser feito como sendo relativo à falta de estorno dos créditos de ICMS de produtos acabados consumidos pelos funcionários, e não pelo valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saídas em bonificação, que naturalmente possuem critérios de cálculo bastante diferentes.

Pela falta de previsão legal para constituição de tal lançamento, requer a total improcedência dessa infração.

Na infração 4, frisa que para um melhor entendimento da defesa relativa a essa infração, necessário se faz prestar os esclarecimentos abaixo, relativos às atividades desenvolvidas pela Impugnante durante o período fiscalizado.

Diz que o estabelecimento autuado tinha como atividade principal a de comércio atacadista de produtos alimentícios e como atividade secundária a de fabricação de produtos derivados do cacau e chocolates, conforme pode ser verificado no cartão CNPJ reproduzido, não tendo a fiscalização percebido que exercia também a atividade de fabricação de chocolates, mas considerando somente a atividade de comércio atacadista. A falta dessa percepção talvez tenha se dado pelo fato de não mais exercer quaisquer atividades no estabelecimento desde meados de 2016. Por ser um Auto de Infração lavrado em junho de 2017, não houve efetivamente uma ação fiscal *in loco*, mas apenas através da análise de documentos fiscais.

Tivesse ainda operando, seria de fácil constatação que no mesmo estabelecimento existia tanto a fabricação de chocolates quanto o armazenamento e posterior comercialização dos produtos derivados do leite, transferidos das suas unidades industriais de Itapetinga – BA e Palmeira dos Índios – AL, atividades devidamente registradas nos órgãos competentes, conforme cartão CNPJ abaixo.

Acredita que uma análise dos documentos fiscais de saídas ocorridas nos períodos autuados (2013 a 2016), cujo arquivo é de fácil análise da Fiscalização, restaria facilmente demonstrado que ocorreram saídas tanto com o CFOP 5.102 ou 6.102, para as revendas, quanto com o CFOP 5.401 ou 6.401, para as vendas de produtos de industrialização própria, sujeitas ao regime de substituição tributária, no caso, os chocolates.

Para ilustrar, acosta imagens extraídas no próprio site da VALEDOURADO, portanto, acessível a todos, que demonstra que a fabricação de chocolates se deu no período autuado, entre 2013 e 2016.

Assevera girar a presente autuação em torno dos estornos de débitos de ICMS nas transferências de chocolates para as unidades situadas em outros Estados, cuja justificação para tal procedimento será explicada adiante.

Explica que no exercício regular de suas atividades de fabricação de chocolates, realizava diversas transferências entre seus estabelecimentos situados em outras unidades da federação, como por exemplo, Pernambuco, Alagoas e Ceará e no momento das transferências dos produtos acabados da sua fábrica da Bahia para as suas filiais situadas em outras unidades da federação, utilizava como base de cálculo do ICMS, indevidamente, o custo das mercadorias, adotando o conceito contábil de custo de fabricação, que corresponde ao mesmo critério adotado pela Receita Federal do Brasil (entenda-se como Custo de Fabricação o total das matérias primas e materiais auxiliares de produção, mão-de-obra direta e respectivos encargos, e também todos os Custos Indiretos de Fabricação: depreciação, seguros, material de limpeza e conservação, manutenção de máquinas e equipamentos, refeições, etc.).

Ocorre que, a legislação estadual baiana ao tratar do tema, vem utilizando como parâmetro para definição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sem, portanto, levar em consideração o critério adotado pela legislação federal, onde nesta esfera o conceito de custo é amplo e irrestrito, não se limitando apenas àquelas quatro rubricas determinadas pelo artigo 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96, reproduzido.

Fala que pelo texto da lei estadual que dispõe sobre o ICMS, somente os custos relativos à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, é que devem servir de base para o cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, e isso significa que os demais gastos que fazem parte do custo de fabricação das mercadorias, tais como manutenção, depreciação, amortização, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Entretanto, quando da formação do seu valor de transferência, vinha utilizando como base de cálculo do ICMS a totalidade do custo de fabricação das mercadorias produzidas, tal qual preceitua a ciência contábil, sem, portanto, considerar apenas aquelas modalidades de custos

mencionados no parágrafo 8º, do artigo 17, da Lei nº 7.014/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Desta forma, quando efetuava a transferência para as suas unidades situadas em outros Estados, acabava debitando e pagando ICMS a maior na origem (Bahia), já que a base de cálculo utilizada nessas operações estava superior àquela determinada pela própria legislação baiana, assegura.

Esclarece que o entendimento da Secretaria da Fazenda Estadual acerca da composição da base de cálculo utilizada para transferências interestaduais, pode ser comprovado da análise de diversos Autos de Infração lavrados contra a própria empresa, quando recebia mercadorias em transferência de sua unidade industrial em Alagoas. O Fisco Baiano glosou parte do crédito, sob a alegação de que somente seria aceito como crédito fiscal as parcelas do custo relativas àquelas quatro rubricas, quais sejam: 'matéria-prima, material intermediário, acondicionamento e mão-de-obra', tal qual preceitua a legislação estadual.

Verificou, portanto, que em tais Autos de Infração, nas transferências de mesma titularidade, cujo fabricante esteja situado em outra unidade da federação e a filial esteja situada no Estado da Bahia, o fisco baiano não tem aceito como crédito fiscal de ICMS as parcelas que não se refiram à 'matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento'. Os itens de custo atinentes à manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, tem sido expurgados da base de cálculo do ICMS para fins de tomada de crédito dos contribuintes situados na Bahia.

Portanto, o fisco estadual não pode adotar dois critérios para a mesma situação. A base de cálculo do ICMS adotado nas transferências estaduais tem que ser a mesma quando recebe e quando envia mercadorias para outros estados.

Diante de todo o exposto, considerando que os estorno de débitos de ICMS relativos à esta infração 4 se refere à situação descrita nos parágrafos anteriores, requer a improcedência da mesma.

Quanto à infração 5, aponta que 97% do total lançado se refere a valores relativos aos meses de janeiro e setembro de 2015, que segundo apurado pelo fisco, trata-se de ICMS declarado em DMA, porém, não recolhido.

Entretanto, verificando a apuração do imposto ocorrida nesses períodos, percebe que se tratam de valores que foram transferidos de outro estabelecimento situado nesse Estado, e, que, por algum motivo, não foi reconhecido pela Fiscalização, que atribuiu como sendo imposto não recolhido.

Utilizando como exemplo o mês de setembro/2015 que possui o maior valor cobrado nessa infração, verifica-se que o total atribuído pela Fiscalização como sendo não recolhido foi de R\$103.754,13, porém, ao realizar uma análise mais aprofundada, percebe que esse valor se refere à transferência de crédito fiscal ocorrida em setembro/2013, da sua unidade situada no município de Itapetinga cujo CNPJ é o de número 09.342.379/0097-34, conforme recorte abaixo da apuração do ICMS dessa unidade.

Portanto, uma vez demonstrado que os valores cobrados nessa infração na realidade se tratam de transferência de créditos fiscais realizados de outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, não há que se falar em quaisquer infrações fiscais.

Registra que eventuais divergências de informações na DMA não têm o condão de justificar a manutenção de uma infração, desde que seja efetivamente constatada a sua não ocorrência, como se verifica no presente caso, lembrando que no direito tributário a verdade material se sobrepõe a verdade formal. Este último é próprio do processo judicial, onde o Magistrado decide de acordo com as provas trazidas aos autos. Aquele outro, consectário do princípio da legalidade, é próprio do processo administrativo onde segundo ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, há de sobrepor-se à verdade material e a autenticidade fática, mesmo em detrimento dos requisitos formais de que as provas requeridas ou produzidas venham a revestir.

Fala ser a finalidade do processo administrativo divergente da finalidade do processo judicial,

onde o que se preza é a segurança jurídica, razão pela qual o juiz deve se limitar apenas ao que está posto na lide e provado nos autos.

No processo administrativo não; o Administrador não se encontra limitado ao que está posto nos autos porque a finalidade é a observância e o controle da legalidade dos atos da Administração, razão pela qual não pode se contentar apenas com as provas trazidas aos autos.

Ademais, só poderá saber se um ato é legal ou se um tributo é devido, conhecendo-se em sua total extensão todos os fatos relacionados ao fato impositivo. Este é mais um fundamento para a aplicação do princípio da verdade material.

Logo, deste princípio decorre que a Autoridade Fiscal quando da promoção ou anulação de lançamento tributário, e mais ainda a Autoridade Julgadora quando da decisão em processo administrativo, deverão se ater à busca da verdade material, ou seja, só deve proceder ao lançamento quando verificar a ocorrência de fato opositivo, podendo (e devendo) impulsionar de ofício o procedimento administrativo.

Não se quer aqui dizer que a Autoridade Fiscal não poderia ter promovido o lançamento tributário. Até porque, como já afirmado, ela tem o DEVER de fazê-lo. O que se afirma é que todo esse “poder” da Autoridade Fiscalizadora de buscar a verdade do fato opositivo esbarra sempre na autenticidade dos mesmos.

Os fiscais não são infalíveis. Ao contrário, por mais treinados e experientes que sejam, não estão livres de recair em erro. Erro que não pode prejudicar o contribuinte cumpridor de suas obrigações. Foi o que ocorreu no presente caso, onde houve um erro caracterizado pela falta de aprofundamento da análise da apuração do ICMS nos meses autuados, onde a simples verificação dos créditos fiscais transferidos de outras unidades da empresa autuada seria suficiente para obter a convicção de que não houve falta de recolhimento do ICMS.

Após essa análise, requer a Impugnante que seja declarada a improcedência dessa infração, por não restarem configuradas quaisquer infrações à legislação tributária estadual.

Diante de todo o exposto, requer a total improcedência desse Auto de Infração, e na hipótese da Infração 2 não ser declarada improcedente pela Junta de Julgamento, requer que a referida infração seja suspensa, nos termos do artigo 117, do RPAF, até o julgamento final da ação judicial relativa às saídas em bonificações, por ter relação com o objeto da demanda judicial.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 305 a 311 aponta, após breve resumo dos fatos, que entre 04 de abril de 2010 até 25 de fevereiro de 2013, a atividade econômica principal da empresa era a “Fabricação de Laticínios”, havendo um limite temporal para o funcionamento da fábrica, conforme dados extraídos do sistema INC – Informações do Contribuinte, disponibilizados pela SEFAZ/BA.

Indica que desde 26 de fevereiro de 2013, a atividade econômica principal do contribuinte, conforme alteração cadastral passou a ser “Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral”, o que significa dizer que entre os exercícios fiscalizados, somente os meses de janeiro e fevereiro de 2013 são vinculados à atividade industrial, visto que a fabricação de laticínios foi encerrada a pedido do próprio contribuinte em 25 de fevereiro de 2013.

Aponta que a forma de apuração do ICMS até 2016 era Conta Corrente Fiscal, sendo o contribuinte considerado inapto a partir de 13 de outubro de 2016, e atualmente se encontra em Recuperação Judicial.

Assevera que em 08 de setembro de 2011, o seu Termo de Acordo Atacadista (Decreto nº 7.799/200) foi revogado, conforme Parecer nº 19.698/2011, Processo nº 175.277/2011-6, perdendo o direito à redução da base de cálculo em operações internas, de 41,176%, e crédito equivalente a 16,6667% do valor do ICMS das saídas interestaduais. Por esta razão, durante o período fiscalizado o contribuinte tributou normalmente as suas operações internas e interestaduais.

Fala que por meio do Mandado de Segurança nº 692.527-9/2005, despachado em 31 de janeiro de

2008, foi deferido ao contribuinte o seu pedido “*para determinar que a autoridade coatora se abstenha de exigir que a impetrante proceda a inclusão dos descontos não condicionados; concedidos na forma de bonificação, na base de cálculo do ICMS relativo à operação de circulação de mercadorias...*”, confirmado em sentença da mesma data, excetuando aquelas mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Amparado por essa medida legal, afirma que o contribuinte, nos períodos fiscalizados, creditou-se dos valores de ICMS destacados em saídas de mercadorias sob o CFOP 5.910 (Remessa em Bonificação). Essa documentação que lhe foi disponibilizada, foi encaminhada para Coordenação Executiva da PROFIS, que prontamente encaminhou-nos a Sentença, a Certidão de Trânsito em Julgado, informando que o Mandado de Segurança transitou em julgado, conforme e-mail de 15 de maio de 2017.

Esclarece que no levantamento realizado, por considerar a Sentença Judicial e sua repercussão em situações similares em operações praticadas pelo contribuinte, desconsiderou o seu direito aos créditos de mercadorias ingressadas e registradas com o CFOP 1.910 (Entrada de Bonificação, doação e brinde), assim como também exigiu a tributação normal das mercadorias destinadas ao seu próprio consumo, visto não serem saídas por bonificação.

A tese do contribuinte confirmada judicialmente, é que não se paga ICMS em operações comerciais tipificadas como bonificação. Neste sentido, se a cobrança do ICMS na saída é eliminada, não se pode permitir o creditamento do ICMS em operações de entradas para o mesmo contribuinte.

Aduz que de 2013 a 2016, os valores de ICMS lançados e não recolhidos foram objeto de parcelamento, conforme dados extraídos do INC-Fiscal, e por tal motivo, alguns meses, conforme levantamento, não foram computados nessa solicitação e, por isso, foram cobrados.

Pontua que o contribuinte emitiu a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que disponibiliza as notas fiscais de entrada e saída em formato eletrônico, bem como os Registros Fiscais dos Documentos de Saída, Entrada, Apuração e Inventário, e para a realização dos roteiros de auditoria fiscal, utilizou o SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal).

Registra também que todos os roteiros de auditoria fiscal foram realizados de forma bastante criteriosa e não aleatória, atendendo as normas regulamentares vigentes, e que todas as infrações se encontram fundamentadas e acompanhadas de documentação probante. A análise, de natureza fiscal, foi efetuada em livros e documentos fiscais gerados pela contabilidade do próprio contribuinte.

Discorda totalmente do pedido da defesa pela improcedência do Auto de Infração, visto que não tem nenhuma fundamentação que justifique a sua improcedência.

Para a infração 1, anota que o contribuinte simplesmente lançou o valor considerado como Infração no Registro de Apuração do ICMS de outubro de 2013, e o lançamento, por si só, não tem validade, por essa razão, não foi considerado, mesmo que registrado em DMAs.

Diz ainda que de acordo com o RICMS-BA (Decreto n. 13.780/12), em seu Artigo 83, Inciso X, a efetivação de transferência de crédito fiscal se dá mediante a emissão de nota fiscal eletrônica e além disso, conforme previsão do Artigo 199, quando da transferência de crédito fiscal entre contribuintes, há necessidade de emissão de certificado de crédito do ICMS.

Quando da análise da EFD de 2013, afirma que não houve transferência de créditos fiscais mediante emissão de notas fiscais por nenhuma das filiais mencionadas pelo contribuinte, tendo efetuado também uma consulta no INC - Informações do Contribuinte e nos dados fiscais, em específico em processos tributários, não havendo nenhum pedido de análise de transferência de créditos fiscais de ICMS para emissão de certificação.

Ratifica o entendimento de que não se comprova transferência de créditos fiscais de ICMS apenas como o lançamento de valores em Registro de Apuração de ICMS. Portanto, discorda da

justificativa sem comprovação apresentada pelo contribuinte, e pede a manutenção da infração.

Na infração 2, após esclarecer que quando das saídas de mercadorias como Remessa por Bonificação, em função do Mandado de Segurança, em anexo, o contribuinte estornou o débito de ICMS de saídas por Bonificação, e o despacho exarado determina que o contribuinte não recolha o ICMS oriundo de Remessa por Bonificação. Por tal razão, considerou como válido os seus lançamentos, visto que há uma sentença judicial para a sua solicitação. No entanto, quando do ingresso de mercadorias registradas com o CFOP 1.910 (Entradas Remessa por Bonificação neste Estado), o contribuinte se creditou normalmente dos valores de ICMS sem efetuar o estorno de crédito dessa natureza.

Pontua que estornou todos os valores de ICMS creditados oriundos de Remessa por Bonificação, visto que todos os valores de débito foram estornados para atender a exigência constante de sentença judicial quando das saídas de mercadorias tipificadas como bonificação, e o contribuinte não pode se favorecer de um lançamento de crédito quando não há lançamento de débito da mesma natureza. O seu questionamento judicial foi considerado válido, e essa validade, em sua compreensão, estende-se também aos ingressos de mercadorias sob a tutela de bonificação.

Ao enfrentar a tese defensiva, afirma que quando do lançamento da infração, partiu do seguinte entendimento embasado no Mandado de Segurança e sua Sentença Judicial: se o contribuinte não considera justo o pagamento do ICMS quando das saídas de mercadorias por bonificação por que razão poderia se creditar quando das entradas das mercadorias oriundas da mesma natureza comercial? Se as suas remessas por bonificação por saídas não são passíveis de pagamento de ICMS por que as entradas fazem jus ao lançamento do crédito fiscal?

Entende que as duas formas de operação, entradas e saídas, estão interligadas. Por isso, efetuou os lançamentos fiscais oriundos de entrada por Bonificação porque a Sentença não pode favorecer o contribuinte em detrimento do Estado, quando do ingresso de mercadorias sob as mesmas circunstâncias. Portanto, é favorável à sua manutenção sob pena de favorecer o contribuinte em seus valores creditados indevidamente.

Ao analisar a infração 3, aduz que a despesa com funcionários de um atacadista com consumo de mercadorias não tem o poder de suspender o pagamento de ICMS, não tendo efetuado o estorno do crédito das mercadorias consumidas porque o contribuinte oficialmente deu saída dessas mercadorias como bonificação emitindo notas fiscais com seus dados fiscais, estas com tributação normal de ICMS e com o seu valor devidamente destacado.

Garante estar cobrando exatamente esses valores do ICMS, uma vez que no seu entender, houve consumo interno e não bonificação a seus funcionários. As notas destinadas ao consumo interno foram emitidas em nome da própria empresa, o que significa, inclusive contabilmente, que houve uma despesa ao retirar do estoque aquelas mercadorias com outra destinação, que é o consumo em café da manhã por parte dos seus empregados.

Fala que a justificativa da defesa não se sustenta porque a transação comercial se deu com o nome da própria empresa e não como bonificação ou doação a cada funcionário separadamente. Pede também pela manutenção da presente infração em sua totalidade por discordância do entendimento do contribuinte.

Em relação à infração 4, lembra que a empresa funcionou como fábrica até fevereiro de 2013, e neste sentido, falar em fabricação após tal data é uma incoerência. Independentemente disso, a justificativa para desconsiderar o estorno de débito de ICMS está fundamentada na falta de sua comprovação, não tendo restado provado, inclusive quando da defesa, quais foram os critérios adotados pelo contribuinte que fundamentasse o estorno de débito de ICMS quando das transferências de mercadorias.

Afirma ter o contribuinte simplesmente lançado a crédito vários valores, e informou quando intimado que se referiam à análise a posterior de custos de mercadorias em transferência. A

documentação apresentada pelo mesmo naquele momento não foi suficiente para justificar o seu direito ao creditamento de estorno de débito de ICMS, havendo, conforme página 31, um CD, parte Relatórios do Contribuinte, uma listagem de suas notas fiscais de transferências. Esta comprovação, por si só, não foi suficiente para eliminar a questão e por essa razão se posiciona no sentido da manutenção da infração.

Por fim, quanto à infração 5, aponta que como dito na infração 1, não se fala em transferências de créditos de ICMS sem atendimento aos preceitos legais e formais, tendo desconsiderado aqui também as argumentações apresentadas pelo contribuinte, e pede pela manutenção da mesma em sua integralidade, e para evitar repetição de dados, reitera a leitura da contestação da infração 1 porque contém o mesmo tipo de questionamento por parte do contribuinte.

Em conclusão, mais uma vez, reafirma a discordância quanto à solicitação de improcedência total do presente Auto de Infração porque todas as argumentações apresentadas pelo contribuinte não possuem nenhuma fundamentação que justificasse alterar os valores ora constituídos.

Considera que há esclarecimentos suficientes a respeito dos questionamentos apresentados pela defesa, o que o leva a pedir pela manutenção integral do Auto de Infração, com julgamento totalmente procedente de todas as infrações.

Assegura que o presente processo contém documentos fiscais que corroboram individualmente e por amostragem cada Infração, tendo gravado eletronicamente também um CD com outros elementos, a exemplo de CFOPS's, livros fiscais, EFD, etc., que poderão ser úteis quando da sua análise final para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em cinco infrações arroladas pela fiscalização, as quais implicaram em lançamento de imposto, sendo todas objeto de defesa por parte do contribuinte.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os elementos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso (fl. 33) e exercício do pleno direito de defesa, de acordo com o documento de fl. 33. Inexistem questões preliminares a serem enfrentadas.

Aprecio a infração 1 que versa acerca de utilização indevida de crédito fiscal transferido de forma irregular de outro estabelecimento da mesma empresa, em relação a qual a defesa argui que os créditos vieram transferidos de outros estabelecimentos, ao passo que o autuante aventa o descumprimento das regras normativas que possibilitassem a apropriação de tais créditos.

Com efeito, é plena a possibilidade de transferência de créditos fiscais entre estabelecimentos, desde que respeitadas as regras legais, o que não se afigura no presente caso, uma vez que a defesa indica apenas os estabelecimentos que teriam transferido os créditos e que segundo a autuada tais transferências estariam nas DMAs dos mesmos, sem apresentar, contudo, qualquer documento comprobatório neste sentido.

Apresenta ser bastante claro que o contribuinte simplesmente lançou os valores no Livro Registro de Apuração do ICMS de outubro de 2013, e tal lançamento, por si só, não tem o condão de convalidá-lo nem lhe dar a necessária validade, razão pela qual não foi considerado, mesmo que registrado em DMAs.

Ademais, caso existissem as notas fiscais que serviriam de base para o lançamento de tal crédito, deveria e poderia o sujeito passivo, em sede de defesa, simplesmente apresentá-las, e assim, desconstituiria a infração, o que não o fez.

Na legislação, o RICMS/12, em seu artigo 83, Inciso X, estipula a efetivação de transferência de crédito fiscal, a qual se dá mediante a emissão de nota fiscal e além disso, conforme previsão do artigo 199, inciso II, quando da transferência de crédito fiscal entre contribuintes, há necessidade de emissão de certificado de crédito do ICMS. Senão vejamos:

“Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:

(...)

X - na efetivação de transferência de crédito”;

“Art. 199. O Certificado de Crédito do ICMS será emitido pela repartição fiscal competente:

(...)

II - para transferência de crédito fiscal entre contribuintes, nas hipóteses regulamentares;

Dáí se percebe da necessidade de emissão da nota fiscal, o que parece não ter ocorrido, ao menos não constam nos autos quaisquer documentos neste sentido e de tal natureza. E mais: nem a emissão do Certificado de Crédito é condição pura e simples para a convalidação do crédito fiscal e seu uso pelo estabelecimento destinatário, a se observar o teor do inciso VI do mesmo artigo 199:

“VI - a emissão do Certificado de Crédito do ICMS não implica necessariamente o reconhecimento da legitimidade do crédito nem homologação do lançamento, podendo o fisco, a qualquer tempo, em face da constatação de qualquer irregularidade, exigir o imposto devido, hipótese em que, não tendo o sujeito passivo contribuído mediante dolo, fraude ou simulação, para o equívoco na estipulação do crédito a mais ou na cobrança do imposto a menos, a responsabilidade a lhe ser atribuída atenderá ao disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN”;

No caso específico de transferência de crédito fiscal entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, como arguido na defesa, o procedimento se encontra devidamente descrito no artigo 306 do RICMS/12, com procedimento específico.

“Art. 306. A transferência do saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte será feita mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: “Transferência de Saldo Credor” ou “Transferência de Saldo Devedor”, conforme o caso.

Parágrafo único. A nota fiscal será lançada no Livro Registro de Apuração do ICMS de uso normal:

I - pelo remetente:

a) a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de transferência de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”;

b) a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de transferência de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”;

II - pelo destinatário:

a) a crédito, no item “Outros Créditos”, na hipótese de recebimento de saldo credor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Credor”;

b) a débito, no item “Outros Débitos”, na hipótese de recebimento de saldo devedor, com a anotação da expressão “Transferência de Saldo Devedor”.

Ou seja, sempre que houver a transferência de crédito entre estabelecimentos, será necessária a convalidação do mesmo, o que no presente caso não ocorreu, pela falta do documento essencial que seria a nota fiscal respectiva de cada estabelecimento que teria feito a transferência alegada, bem como os alegados registros dos estabelecimentos envolvidos no procedimento de transferências dos créditos fiscais.

Interessante se notar que o fato de como arguido pelo contribuinte autuado, tais transferências estarem destacadas nas DMAs dos estabelecimentos emitentes não faz prova a seu favor, uma vez que tal documento de informação econômico-fiscal apresenta apenas e tão somente números e nada mais, o que não dá ao julgador a imprescindível certeza da regular transferência, eis que não vieram aos fólios processuais as notas e registros fiscais respectivos que comprovariam de forma absoluta a veracidade da alegação defensiva, reafirmo.

Assim, não tendo restado demonstrada a legitimidade da operação de transferência de crédito, o lançamento referente à infração 1 fica mantido.

Para a infração 2, que trata da falta de estorno de créditos fiscais relativos a entradas de mercadorias que não foram oneradas pelo imposto nas saídas, vez que fornecidas a título de bonificação, a defesa se apega ao singelo argumento de que assim procedeu, tendo em vista ter recebido as mesmas, tributadas pelos seus fornecedores.

Para contextualizar a tese, transcrevo o teor da peça apresentada: *“as empresas que lhe entregaram mercadorias em bonificação tiveram o ICMS debitado normalmente na sua escrita fiscal, visto que não possuem ação judicial que discute tal cobrança, e com isso, não há sentido algum em exigir que o crédito das entradas com CFOP 1.910 seja estornado, visto que essas mesmas entradas corresponderam a saídas tributadas pelos seus fornecedores”*.

Fala acerca da aplicação do artigo 117 do RPAF/99, e da existência de Mandado de Segurança impetrado no qual questionou a tributação do ICMS nas operações relativas à bonificação de mercadorias, sustentando a improcedência da mesma.

Já o autuante sustenta a autuação indicando que a legislação determina que as saídas desoneradas do imposto que tiveram apropriação de créditos fiscais no momento das entradas, obrigam ao estorno dos mesmos em tais situações.

A propósito, bonificação é uma modalidade de desconto consistente na entrega de maior quantidade de produto vendido (ao invés de concessão de redução no valor da venda), de modo que o adquirente da mercadoria é beneficiado com a redução do preço médio efetivo de cada produto, sem redução formal do valor da operação.

Em primeiro lugar, é de bom alvitre se esclarecer que a autuação respeitou em sua integralidade a decisão emanada do Mandado de Segurança imperado pela autuada com o intuito de não tributar as saídas de mercadorias em bonificação, consoante fls. 37 a 46, tendo o mesmo transitado em julgado.

Tal decisão, aliás, segue entendimento emanado do STJ que em sede de recurso repetitivo, na apreciação do REsp 1.111.156 em 2009, firmou o entendimento de que a bonificação dada sem qualquer condicionante seria um desconto incondicional, e como tal não integra a base de cálculo do ICMS, conforme expressamente determina o artigo 13 da LC 87/96. Portanto, no que se refere às mercadorias bonificadas em operações normais de compra e venda, não há que se falar na incidência de ICMS, pois não há base tributável, vez que o produto foi entregue sem qualquer cobrança, sendo o valor da operação igual a zero.

Não é este, porém, o fulcro da discussão ora travada. O que se discute nada mais é do que a característica da não cumulatividade do ICMS, uma vez constatado o ingresso no estabelecimento autuado de mercadorias registradas com o CFOP 1.910 (Entradas Remessa por Bonificação neste Estado), tendo o contribuinte se creditado normalmente dos valores de ICMS, sem efetuar o estorno de crédito dessa natureza quando das saídas, em atendimento à decisão judicial prolatada.

A Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, § 2º, I e II, 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;

(...)

§2º 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 anulação do crédito relativo às operações anteriores.”

De tal comando salta aos olhos que o legislador constitucional foi exaustivo e minucioso ao disciplinar o ICMS, determinando sua competência, fixando o fato gerador e estabelecendo a regra da não-cumulatividade, e, até mesmo, as exceções a esta regra.

Tal regra da não-cumulatividade trazida, se consubstancia num princípio constitucional de eficácia plena, devendo ser observado indistintamente por todos.

A Lei Complementar nº 87/96, conforme determinação Constitucional, como não poderia ser diferente, determina em seu artigo 20:

“Art. 20 Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação”.

Ou seja: o legislador complementar conferiu ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS, independentemente da origem ou da destinação da mercadoria ou do serviço, bastando que sobre estas operações façam incidir o imposto. *Contrariu sensu*, se a saída não for tributada, respeitadas as hipóteses de manutenção do crédito fixadas na própria norma legal, o crédito fiscal deve ser estornado ainda que de forma proporcional.

A legislação estadual através do RICMS/12, em consonância com tal princípio da não cumulatividade estabelece que:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço”;

Assim, tal dispositivo desmonta totalmente a tese defensiva, pois uma vez obtida a decisão do Poder Judiciário no sentido de não tributar as saídas de mercadorias bonificadas, o que não se discute, devendo a Fazenda Pública cumprir em seus termos, o outro lado da moeda é a necessidade de realização do estorno de crédito referente a tais saídas não tributadas, o que não foi feito pela empresa autuada, daí o lançamento ora apreciado.

Da mesma forma, não há de se falar em descumprimento da decisão judicial já encerrada, e não em curso como pontuado pela defesa, diante da informação da PGE/PROFIS do seu trânsito em julgado, sequer aplicação do artigo 117 do RPAF/99, pois não se está aqui a se exigir imposto pelas saídas de mercadorias em bonificação, mas apenas e tão somente pela manutenção do crédito fiscal quando de tais saídas não tributadas, consoante determinação judicial.

Da mesma forma, não há motivo para se aguardar a decisão em relação ao Mandado de Segurança impetrado pela empresa pelo fato de o mesmo já se encontrar com trânsito em julgado, conforme se infere na Certidão de fl. 45 dos fólios processuais.

Observe, de igual modo, que não houve qualquer contestação frente a valores e números, sequer a operações, o que robustece a acusação fiscal. E à vista da inexistência de qualquer argumento sólido de defesa, e frente às considerações acima feitas, julgo a infração procedente.

Na infração 3, a acusação é a de que a autuada deixou de fazer o estorno do crédito fiscal, quando do consumo próprio de mercadorias destinadas aos seus funcionários, ao passo que a empresa considera tais operações como bonificação.

Antes de qualquer consideração adicional, entendo pertinente a diferenciação entre as duas figuras (consumo próprio x bonificação). A primeira, nada mais é do que a destinação, como dito na própria defesa, de produtos para consumo e degustação dos seus funcionários, e seria nada mais do que a retirada dos seus estoques de produtos da parte ou parcela a ser consumida.

Como nas entradas dos produtos acabados ou matérias primas a serem industrializados, pouco importa, há a apropriação dos créditos de ICMS, IPI, PIS e da COFINS neste momento, qual seja, das saídas sem tributação nasce a necessidade de fazer a devolução de todos eles, sendo feito através do estorno do crédito fiscal, o qual, de forma geral é realizado através da emissão de uma nota fiscal com as especificações do Regulamento do ICMS do Estado do contribuinte, com o intuito de baixar os estoques e ajustar os créditos fiscais.

Já o conceito de “bonificação”, como anteriormente visto, o tem como um desconto no preço dado aos clientes para tornar o produto mais atrativo e competitivo, estimulando sua compra, sendo importante se pontuar que este desconto é incondicional e, diante do entendimento predominante no Poder Judiciário de que não integra a base de cálculo do ICMS, conforme interpretação a *contrariu sensu* do artigo 13, §1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96, a qual determina, juntamente com o disposto no artigo 146 da Carta Magna a inclusão na base de cálculo do ICMS do valor da operação mercantil e também dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição, inclusive como posto na própria defesa, a empresa procurou junto ao Judiciário a devida proteção para a não incidência do imposto nas saídas que promovesse, através do Mandado de Segurança nº 692.527-9/2005, tendo sido tal pleito atendido.

Assim, nesta circunstância, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação que se define no momento em que essa se concretiza, e sendo assim, os valores de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria do estabelecimento. Da mesma forma que no consumo próprio visto acima, clama pela necessidade de estorno de crédito em relação às mercadorias bonificadas. E em momento algum da defesa, há a negativa de apropriação do crédito fiscal respectivo em relação a tais mercadorias.

Como visto independente da consideração do tipo de operação, necessário o devido estorno dos créditos, em nome do princípio da não cumulatividade do imposto, conforme já visto na infração anterior, não sendo cabível a sua manutenção como pretende a empresa autuada, até pelo fato de como bem observado pelo autuante, as notas destinadas ao consumo interno foram emitidas em nome da própria empresa ao invés de cada funcionário de *per si*, o que reforça a tese do fisco, uma vez que não se bonifica a si próprio, como visto acima a partir do conceito de bonificação.

Logo, diante da falta de qualquer argumento defensivo plausível que não o da bonificação, que como já visto, em função do caráter não cumulativo do imposto, repito, necessário neste caso, diante do desvio de produtos originalmente destinados à comercialização (iogurtes, queijos, manteiga, dentre outros), utilizados na alimentação dos funcionários do estabelecimento, necessária a realização dos estornos lançados. Infração mantida.

No tocante à infração 4, a arguição defensiva é a de que “*realizava diversas transferências entre seus estabelecimentos situados em outras unidades da federação, como, por exemplo, Pernambuco, Alagoas e Ceará e no momento das transferências dos produtos acabados da sua fábrica da Bahia para as suas filiais situadas em outras unidades da federação, utilizava como base de cálculo do ICMS, indevidamente, o custo das mercadorias, adotando o conceito contábil de custo de fabricação, que corresponde ao mesmo critério adotado pela Receita Federal do Brasil (entenda-se como Custo de Fabricação o total das matérias primas e materiais auxiliares de produção, mão-de-obra direta e respectivos encargos, e também todos os Custos Indiretos de Fabricação: depreciação, seguros, material de limpeza e conservação, manutenção de máquinas e equipamentos, refeições, etc.)*”.

Ao seu turno, o autuante esclarece que a autuação neste item se “***fundamenta na falta de sua comprovação, não tendo restado provado, inclusive quando da defesa, quais foram os critérios adotados pelo contribuinte e que fundamentasse o estorno de débito de ICMS quando das transferências de mercadorias***” (grifei), tendo o contribuinte lançado “lançado a crédito vários valores, e informou, quando intimado, que se referiam à análise a posterior de custos de

mercadorias em transferência”.

Melhor dizendo: não se trata aqui de matéria relacionada à base de cálculo nas transferências como tenta induzir a defesa, mas simplesmente a falta de comprovação documental dos estornos realizados, conforme já visto nas infrações 2 e 3 e diante do demonstrativo de fls. 237 a 242.

Em linguagem contábil, estornar algo significa retificar um lançamento, creditando o que havia sido indevidamente debitado, ou vice-versa.

A legislação estadual dispõe no RICMS/12 as hipóteses para o acolhimento do estorno de débito, a saber:

“Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

Art. 308. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”.

Logo, a existência do documento fiscal é condição *sine qua non* para o acolhimento e convalidação dos estornos de débito feitos pela autuada, todavia não foram colacionados aos autos pela empresa quaisquer elementos ou documentos que comprovassem o cumprimento de tal exigência, o que conduz o julgador a manter a infração, frente a tal falta de provas defensivas.

As imagens acostadas pela defesa como comprobatórias, trazidas aos fólios, não podem ser consideradas, uma vez que extraídas do site da empresa sem qualquer comprovação da data a que se referem, sequer a sua relação com os fatos elencados na autuação, além do que o site é de todo o grupo ILPISA, englobando todas as suas unidades, inclusive as localizadas em outras unidades da Federação. Infração mantida.

Quanto à infração 5, a acusação é de falta de recolhimento de parcelas do imposto devidamente apurado e lançado não somente no livro fiscal próprio, como, de igual forma, informado nas DMAs transmitidas para a SEFAZ, sendo o argumento defensivo o de que tais valores se tratam de transferência de créditos fiscais realizadas de outros estabelecimentos do mesmo contribuinte, não havendo que se falar em quaisquer infrações fiscais, embora mais adiante o sujeito passivo admita que pode ter feito a declaração nas DMAs de forma equivocada.

Já o autuante afirma que a infração decorre de valores não denunciados pela empresa, ao realizar o parcelamento do imposto de diversos meses, cujo deixou de ser recolhido de forma tempestiva.

A solução da questão é bastante simples. Os valores lançados foram indicados pelo próprio contribuinte em seus livros fiscais e trasladados para as respectivas DMAs, as quais se apresentam como documentos de informação econômico fiscal de inteira responsabilidade do sujeito passivo quanto à veracidade e consistência dos dados nela contidos, e o levantamento realizado pelo autuante nada mais fez do que comparar tais valores declarados com os recolhimentos realizados pelo contribuinte, o que dissipa qualquer dúvida que possa existir em relação à regularidade de tal procedimento.

Lembro que a DMA é tida como elemento de confissão de dívida, a ponto de ao não realizar o recolhimento do imposto ali declarado, a Secretaria da Fazenda pode emitir o denominado “Débito Declarado”, lançamento relacionado com a omissão de recolhimento ocorrida, e que ela (DMA) deve espelhar com fidelidade os dados contidos nos livros fiscais do sujeito passivo.

Neste sentido, posso mencionar diversas decisões dos Tribunais Superiores, como por exemplo, o AgRg no AREsp 209050 SC 2012/0157315-5, julgado pela 2ª Turma, com publicação no DJe de 29 de maio de 2015, julgado em 21 de maio de 2015 e tendo como relatora a Ministra Assusete Magalhães do STJ o qual possui a seguinte Ementa, cujos grifos não são originais:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE REQUISITOS FORMAIS. REJEIÇÃO, PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME, EM RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA DE FATO. SÚMULA 7/STJ. GUIA DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DE ICMS. EFICÁCIA JURÍDICA: CONFISSÃO

DE DÍVIDA. DESNECESSIDADE DE ATO POSTERIOR, A SER, EM TESE, PRATICADO PELO FISCO, PARA CARACTERIZAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. O atendimento a requisitos formais pela Certidão de Dívida Ativa (CDA) é matéria, em princípio, atinente à prova. Assim, uma vez negada, peremptoriamente, nas instâncias ordinárias, que a CDA tenha descumprido alguma formalidade estabelecida em lei, segue-se a impossibilidade do reexame, em Recurso Especial, dessa afirmação de fato, ante a vedação estabelecida na Súmula 7/STJ. Precedentes.

II. Na forma da jurisprudência, "não há como aferir eventual concordância da CDA com os requisitos legais exigidos sem que se analise o conjunto probatório dos presentes autos. A pretensão de simples reexame de provas, além de escapar da função constitucional do STJ, encontra óbice na sua Súmula 7, cuja incidência é indubitosa no caso" (STJ, AgRg no AREsp 582.345/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 09/12/2014).

III. A entrega, pelo contribuinte devedor, da Guia de Informação e Apuração de ICMS ou outro documento fiscal assemelhado, revela natureza jurídica de confissão de dívida. Confessada a dívida, por meio da GIA ou outro documento assemelhado, tem-se por constituído o crédito tributário, sendo desnecessária a prática, pelo Fisco, de ato superveniente para autorizar a inscrição em dívida ativa. Precedentes.

IV. Consoante a jurisprudência, 'a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras consequências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa; (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança; (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito; (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea' (REsp 671.219/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, DJU de 30/06/2008).

V. Agravo Regimental improvido".

Lembro que este mesmo Superior Tribunal de Justiça editou (DOU de 13/05/2010) as Súmulas n.º 436 ("A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco") e n.º 446 ("Declarado e não pago o débito tributário pelo contribuinte, é legítima a recusa de expedição de certidão negativa ou positiva com efeito de negativa"). A matéria foi objeto de análise em recursos submetidos ao procedimento representativo de controvérsia, a fim de estabelecer eficácia vinculativa a casos repetitivos (artigo 543-C, § 7º, CPC).

Assim deixa claro que "[a] apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA ou de outra declaração semelhante prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando-se outra providência por parte do fisco. Nessa hipótese, não há que se falar em decadência em relação aos valores declarados, mas apenas em prescrição do direito à cobrança, cujo termo inicial do prazo quinquenal é o dia útil seguinte ao do vencimento, quando se tornam exigíveis. Pode o fisco, desde então, inscrever o débito em dívida ativa e ajuizar a ação de execução fiscal do valor informado pelo contribuinte. Além disso, a declaração prestada nesses moldes inibe a expedição de certidão negativa do débito e o reconhecimento de denúncia espontânea".

Portanto, o STJ consolidou a premissa segundo a qual "a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte", REsp n.º 850.423/SP. Relator Ministro Castro Meira. Primeira Seção, DJ 07/02/2008; REsp n.º 1.098020/SP. Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 29/06/2009.

Para ilustrar tal entendimento ora esposado, trago ainda a seguinte decisão:

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.143.094 - SP (2009/0105766-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA

ADVOGADO : RENATO TADEU RONDINA MANDALITI E OUTRO (S)

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS ENTRE VALORES DECLARADOS NA GFIP E VALORES RECOLHIDOS (PAGAMENTO A MENOR). TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA). DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO SUPLETIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (DECLARAÇÃO). RECUSA AO FORNECIMENTO DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO (CND) OU DE CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (CPEN). POSSIBILIDADE.

1. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC; REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

2. A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) foi definida pelo Decreto 2.803/98 (revogado pelo Decreto 3.048/99), consistindo em declaração que compreende os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido a título de FGTS. As informações prestadas na GFIP servem como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo INSS.

3. Portanto, a GFIP é um dos modos de constituição do créditos devidos à Seguridade Social, consoante se deduz da leitura do artigo 33, 7º, da Lei 8.212/91 (com a redação dada pela Lei 9.528/97), segundo o qual "o crédito da seguridade social é constituído por meio de notificação de débito, auto-de-infração, confissão ou documento declaratório de valores devidos e não recolhidos apresentado pelo contribuinte".

4. Deveras, a relação jurídica tributária inaugura-se com a ocorrência do fato jurídico tributário, sendo certo que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a exigibilidade do crédito tributário se perfectibiliza com a mera declaração efetuada pelo contribuinte, não se condicionando a ato prévio de lançamento administrativo, razão pela qual, em caso de não-pagamento ou pagamento parcial do tributo declarado, afigura-se legítima a recusa de expedição da Certidão Negativa ou Positiva com Efeitos de Negativa (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC; REsp 1.123.557/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009).

5. Doutrina abalizada preleciona que:

- **GFIP.** Apresentada declaração sobre as contribuições previdenciárias devidas, resta formalizada a existência do crédito tributário, não tendo mais, o contribuinte inadimplente, direito à certidão negativa.

- **Divergências de GFIP.** Ocorre a chamada 'divergência de GFIP/GPS' quando o montante pago através de GPS não corresponde ao montante declarado na GFIP. Valores declarados como devidos nas GFIPs e impagos ou pagos apenas parcialmente, ensejam a certificação da existência do débito quanto ao saldo. Há o que certificar. Efetivamente, remanescendo saldo devedor, considera-se-o em aberto, impedindo a obtenção de certidão negativa de débito.

- Em tendo ocorrido compensação de valores retidos em notas fiscais, impende que o contribuinte faça constar tal informação da GFIP, que tem campo próprio para retenção sobre nota fiscal/fatura. Não informando, o débito estará declarado e em aberto, não ensejando a obtenção de certidão negativa." (Leandro Paulsen, in "Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência", Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, 10ª ed., 2008, Porto Alegre, pág. 1.264).

6. In casu, restou assente, no Tribunal de origem, que:

No caso dos autos, a negativa da autoridade coatora decorreu da existência de divergência de GFIP's, o que, ao contrário do afirmado pela impetrante, caracteriza a existência de crédito tributário da Fazenda Pública, fator impeditivo à expedição da Certidão Negativa de Débitos.

(...)

Nessa esteira, depreende-se que o crédito tributário derivado de documento declaratório prescinde de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte para que se considere constituído, uma vez que a declaração do sujeito passivo equivale ao lançamento, tornando o crédito tributário formalizado e imediatamente exigível.

A Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social GFIP é documento fiscal declaratório, do qual devem constar todos os dados essenciais à identificação do valor do tributo relativo ao exercício competente.

Assim, a GFIP é suficiente à constituição do crédito tributário e, na hipótese de ausência de pagamento do tributo declarado ou pagamento a menor, enseja a inscrição em dívida ativa, independentemente de prévia notificação ou instauração de procedimento administrativo fiscal”.

Da mesma forma, a doutrina, representada pelo professor Aurélio Pitanga Seixas Filho (Princípios de direito administrativo tributário. In Revista da EMERJ, v. 10, nº 37, 2007, p. 233), defende que “[em] direito tributário, a cobrança executiva será alicerçada no documento (acertamento) produzido pelo contribuinte, ou no lançamento tributário, que por definição, como ato administrativo, é produzido unilateralmente (inquisitorialmente) pela autoridade fiscal, razão pela qual a sua eficácia executiva dependerá, preliminarmente, de ser proporcionado direito de defesa ao contribuinte, o que não deve ser confundido com contraditório”.

Ou seja: De fato, diante de tais posicionamentos acima espelhados, a Fazenda Pública sequer necessitaria efetivar o lançamento por meio de Auto de Infração, como no presente caso, e ainda que o fizesse, como se vê agora, foram seguidos os princípios atinentes ao Processo Administrativo Fiscal.

Isso pelo fato de estarmos diante do denominado “Lançamento por Homologação” ou “Auto Lançamento”, cuja previsão legal se encontra no artigo 150 do CTN, vindo a ser a espécie mais comum na prática do direito tributário. Por ela é o contribuinte que faz a maior parte do trabalho, sendo para o Fisco tal modalidade mais rápida e eficaz, já que a grande maioria da receita tributária ingressa nos cofres públicos independentemente de qualquer providência estatal, apenas mediante a declaração de débito do contribuinte.

Nele o tributo tem o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do Fisco, não sendo preciso que o sujeito ativo efetue o ato final de lançamento para tornar exigível a obrigação tributária, uma vez que cabe ao contribuinte o encargo de valorar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável (base de cálculo), identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e efetuar o recolhimento, sem que a autoridade administrativa necessite adotar qualquer providência, ao menos até esse momento, cabendo ao Fisco ao tomar conhecimento dessa atividade exercida pelo devedor, homologar de forma expressa ou tacitamente.

A homologação será expressa na hipótese de a autoridade registrar de maneira expressa a sua concordância, ou seja, a Autoridade edita um ato em que formalmente afirma sua concordância com a atividade do sujeito passivo, homologando-a.

Vejam os teor do artigo 147 do CTN:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Quanto ao eventual cometimento de equívoco pelo contribuinte, e o fato de tais valores serem, segundo a empresa, resultado de transferências de créditos de outros estabelecimentos, não posso acolher, pois se percebe no lançamento cuja ocorrência se deu no mês de janeiro de 2014, ao passo que o Auto de Infração data de junho de 2017 (quase três anos e meio), tempo mais que suficiente para que verificada qualquer inconsistência, erro ou equívoco nos dados da DMA, esta fosse retificada, o que não ocorreu.

Todas as DMAs dos meses autuados são as originalmente transmitidas, sem que nenhuma seja

retificadora de outra. E cotejando os valores do lançamento com as respectivas DMAs, constato que, por exemplo, para o mês de janeiro de 2015, o valor informado como saldo devedor na DMA de tal mês é exatamente o mesmo do lançamento, o que afasta qualquer dúvida acaso existente sobre a forma correta pela qual o lançamento foi realizado nesta infração.

Além disso, para elidir a acusação seria necessário que o sujeito passivo carresse aos autos documentos em sentido contrário ao da autuação, o que não ocorreu, embora os livros e documentos fiscais tenham sido por ela emitidos e se encontram em seu poder. Logo, não posso acolher a tese defensiva, sendo a infração julgada procedente.

Pelas expostas razões, julgo o lançamento PROCEDENTE, tal como originalmente lançado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298616.0003/17-8**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A. - ILPISA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento no valor total de **R\$395.218,96**, acrescido das multas de 50% sobre R\$182.411,16 e 60% sobre R\$212.807,80, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, “f” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 21 de março de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEIA - JULGADOR